



Företagsekonomiska institutionen
STOCKHOLMS UNIVERSITET

Magisteruppsats 10 poäng
VT 2006

Revision av organisationens etik

Författare: Lars Agerberg

Handledare: Göran Arvidsson

Sammanfattning

De etiska förhållandena i bolagen och organisationerna verkar sällan vara föremål för revision, varken av de externa eller interna revisorerna. En orsak till detta skulle kunna vara att det verkar saknas en utarbetad metodik för att utföra sådana revisioner. En annan orsak kan vara att andra, mer handfasta revisionsområden har fått högre prioritet, vilket leder till låg efterfrågan på etikrevision. Det kan även vara så att bolagen eller organisationerna inte har sett något behov av att få sin etiska standard granskad genom revision. Antingen för att ledningen inte sett detta som ett mervärde, eller för att omvärlden inte efterfrågat ett oberoende utlåtande. Är det då ett rent förbiseende att etiken inte omfattas av revision i organisationerna? Eller motarbetar organisationerna medvetet att få sin etik bedömd utifrån enhetliga normer?

Uppsatsens syfte är att kartlägga förekomsten av etikrevision hos ”kunderna” och utbudet av sådan hos ”leverantörerna”, samt även föreslå hur en eventuellt bristande överensstämmelse i utbud och efterfrågan mellan dessa grupper kan åtgärdas. Syftet är även att formulera några möjliga modeller för en etikrevision, samt att undersöka om det finns en etablerad metodik för att mäta den etiska nivån i bolag och organisationer.

Teorierna i denna uppsats är hämtade från huvudområdena etik, organisation, intern kontroll och revision. Endast några enstaka teorier har påträffats som specifikt avser ämnet etikrevision. Sökningar på Internet inom ämnesområdet etikrevision och andra närliggande områden har resulterat i träffar inom en ganska begränsad sfär. Det tycks bara finnas ett fåtal aktiva författare inom ämnesområdet. Ämnet tycks därför fortfarande vara relativt outforskat. Vad gäller ämnesområdena revision och intern kontroll så är de etablerade teorierna mer sällsynta. Teori inom dessa områden kontroll har påträffats framför allt hos branschorganisationerna The Institute of Internal Auditors (IIA) för internrevisorer, FAR för externrevisorer samt hos COSO.

Empirin har bestått av kvalitativa intervjuer, som genomförts med tre marknadsledande revisionsbyråer och fyra bolag/organisationer, som jag av olika anledningar har bedömt ha särskild fokus på etiska frågeställningar. Respondenterna hade i hög grad varierande bakgrund, befattningar och därmed referensramar. Intervjuerna har därför genomförts utan några förutbestämda frågepaket för att undvika att väsentliga, eller på annat sätt intressanta områden skulle missas. Intressentmodellen har dock använts som ett gemensamt ramverk i alla intervjuerna för att identifiera de etiskt viktiga intressenterna.

Efter genomgång av det empiriska materialet är slutsatsen att någon generell etikrevision utförs inte i någon av kundorganisationerna. Etiska frågeställningar kan däremot ingå indirekt i andra granskningar. Jag har också kunnat konstatera att kundernas efterfrågan och leverantörernas utbud överensstämmer i följande områden:

- Revision av CSR, sustainability reporting eller motsvarande frivillig rapportering.
- Revision eller konsult hjälp med att upprätta Code of Conduct eller motsvarande.
- Outsourcad internrevision, där etiska områden förekommer som del i uppdraget, exempelvis följsamhet mot etiskt regelverk, bedrägeriförebyggande åtgärder eller särskilda utredningar inom HR-området.
- Förtroenderiskgranskningar som omfattar en bredare granskning av bolags och organisationers interna processer ur ett etiskt perspektiv.

I uppsatsens slutsatser har jag även identifierat ett tiotal områden för etikrevision, som skulle kunna efterfrågas av kunderna, men som inte erbjuds så tydligt från revisionsbyråerna.

Innehållsförteckning

SAMMANFATTNING	2
INNEHÅLLSFÖRTECKNING	3
1. INTRODUKTION.....	5
1.1. BAKGRUND	5
1.2. PROBLEMDISKUSSION	6
1.3. PROBLEMFÖRMULERING	6
1.4. SYFTE	7
1.5. PERSPEKTIV OCH AVGRÄNSNINGAR.....	7
2. METOD	8
2.1. VETENSKAPSTEORETISKT STÄLLNINGSTAGANDE.....	8
2.2. UNDERSÖKNINGSMETOD.....	9
2.3. URVALSMETOD	10
2.4. INTERVJUERNA.....	10
2.5. TEORIGENERERING.....	11
2.6. KVALITETSSÄKRING.....	12
3. TEORI	13
3.1. TEORIER OM ETIK	13
3.1.1. <i>Individ och etik</i>	13
3.1.2. <i>Organisation och etik</i>	16
3.2. TEORIER INOM ETIK, REVISION OCH INTERN KONTROLL.....	19
3.2.1. <i>Internrevision och etik</i>	19
3.2.2. <i>Externrevision och etik</i>	20
3.2.3. <i>COSO och etik</i>	21
3.2.4. <i>Etisk revision / Etikrevision / Ethical Auditing</i>	21
3.2.5. <i>Sustainability</i>	23
3.2.6. <i>Triple Bottom Line</i>	23
3.2.7. <i>Corporate Social Responsibility, CSR</i>	24
4. EMPIRI	25
4.1. "KUNDERNA"	25
4.1.1. <i>Svenska Röda Korset</i>	25
4.1.2. <i>Charity Rating</i>	27
4.1.3. <i>Akzo Nobel</i>	29
4.1.4. <i>Svenska Shell</i>	31
4.2. "LEVERANTÖRERNA"	33
4.2.1. <i>Öhrlings PricewaterhouseCoopers</i>	33
4.2.2. <i>KPMG</i>	35
4.2.3. <i>Deloitte</i>	37
5. ANALYS.....	40
5.1. BEGREPP.....	40
5.2. ARBETSDEFINITION	40
5.3. RAMVERK OCH MODELLER	40
5.4. ORGANISATIONEN ELLER INDIVIDEN SOM ETISKT SUBJEKT.....	42
5.5. "LEVERANTÖRERNAS" UTBUD	43
5.6. "KUNDERNAS" BEHOV	44
6. SLUTSATSER OCH AVSLUTANDE DISKUSSION.....	45
6.1. SLUTSATSER.....	45
6.2. AVSLUTANDE DISKUSSION	46

6.2.1.	<i>Värdet av etikrevision</i>	46
6.2.2.	<i>Intressenterna</i>	47
6.2.3.	<i>Modeller för etikrevision</i>	48
6.2.4.	<i>Perspektiv i utvärderingen</i>	49
6.2.5.	<i>Etikteoretisk påverkan på revisionen</i>	49
6.2.6.	<i>Organisationskulturens påverkan på etikrevision</i>	50
6.2.7.	<i>Efterord</i>	50
REFERENSLISTA		52
LITTERATUR		52
ELEKTRONISKA KÄLLOR		52
INTERVJUER.....		53
BILAGA 1		54
LENNART KOSKINENS OMRÅDEN FÖR ETISK REVISION		54

1. Introduktion

1.1. Bakgrund

Etik i allmänhet och företagsetik i synnerhet är områden som diskuteras med stor kraft och energi när någon kastar in en brandfackla. Och det tog eld ordentligt när Mats Qviberg, VD för Investment AB Öresund, skrev en inlägga i SvD¹ om det var dags att sätta stopp för etikpratet. Hans synpunkt var i sammandrag att företagarna i stället borde koncentrera sig på det de gör bäst, så gör de oss alla rikare. Och det kommer att gynna de svagaste i samhället - det har det alltid gjort.

Samtidigt så är det inte svårt att hitta uttalanden i litteratur och debatt att god affärsmoral bäddar för långsiktigt goda affärer. Detta oavsett att den så kallade marknaden tycks bli allt mer kortsiktigt inriktad på snabb vinstutdelning. I en artikel av Staffan Burenstam Linder² refererar han till ett experiment där ett antal handlingsstrategier kördes i dator för att komma fram till vilken strategi som skulle vinna långsiktigt. Utfallet blev att "lika för lika" blev den vinnande strategin, dvs. samarbete och aldrig fuska så länge som den andre samarbetar. På ett förenklat sätt ger här vetenskapen stöd för att det lönar sig även för fullblodsegoisten att uppträda på ett etiskt rimligt sätt.

Nu är det allmänt känt att företag inte alltid agerar etiskt korrekt. De styrande i samhället har tagit intryck av att missförhållanden uppdragats i ett antal bolag, vilket har lett fram till ett antal lagregleringar och andra regelverk som alla syftar till att stärka vad man i näringslivet kallar Corporate Governance. I USA infördes Sarbanes-Oxley Act och i Sverige håller Kod för Bolagsstyrning på att implementeras för detta syfte. Liknande regleringar är under framväxt i flera andra länder. Det hela är i hög grad en fråga om att återställa förtroendet för bolagens etik.

Andra, som inte har möjlighet att utfärda regelverk, har begränsade möjligheter att påverka oetiskt beteende i företagen. Lennart Koskinen beskriver i sin bok "Etik, ekonomi och företagets själ" det dilemma som ägare eller placerare hamnar i när företaget tycks handla oetiskt: "Som aktieägare eller placerare har man egentligen bara tre förhållningssätt att välja på: att avstå från att investera i etiskt tveksamma företag, att ta aktiv del och ställa konkreta etiska krav eller att strunta i företagets etik och uteslutande se till chanserna för kortsiktig kursuppgång och/eller avkastning."³ Han skriver också att "Som enskild investerare har man oftast en allt för liten ägarmakt för att kunna påverka bolagets etik. Men pensionsstiftelser, fackföreningar, ideella organisationer och inte minst fondförvaltare som samarbetar kan få in styrelserepresentanter i företagen och på så sätt långsiktigt påverka bolagens etiska profil i önskad riktning."⁴

Våra kvalitetskrav som kunder har ökat successivt, och gäller numera inte bara pris och teknisk kvalitet. Frågor om tillverkningen sker med barnarbete eller med negativa miljökonsekvenser har tillkommit. Som kunder har vi i allt högre grad blivit medvetna om dessa frågor och söker oss bort från tvivelaktiga företag vilket medför att vinsterna uteblir.

¹ http://www.svd.se/dynamiskt/brannpunkt/did_12042485.asp

² Staffan Burenstam Linder (1989) s. 77-78

³ Koskinen (1999) s. 14

⁴ Ibid s. 16

Det kan också bli svårt att rekrytera nyckelpersoner med spetskompetens till organisationer med dålig personalpolicy och tveksam etik. När duktiga personer är en lätttrölig bristvara uppstår snabbt en konkurrens, inte bara om kunderna utan även om medarbetarna.⁵

En intressant iakttagelse som Göran Hermerén gör i sin bok ”Det goda företaget”⁶ är att muntliga affärssuppgörelser blir allt mer sällsynta i affärslivet. Allt färre överenskommelser beseglas med ett handslag. Kontrakten blir i stället allt utförligare, antalet finstilla paragrafer ökar, advokatarvodena blir högre, och affärsjuristerna får lägga ned allt mer tid på att undersöka hur kontrakten kan tolkas till den egna partens fördel.

Lönsamhetskrav kan ha medfört att kontrollfunktionerna i organisationerna mest fokuserar på de hårda, de mest väsentliga och de mest uppmärksammade riskerna. Detta kan ha medfört att de mjukare, de etiska faktorerna har kommit i bakgrunden. Även revisionsfunktionerna har lönsamhets- och effektivitetskrav som sannolikt medfört att deras fokus ligger på de mer konkreta och de mest uppmärksammade riskerna. Allt detta leder till att etiska förhållanden i bolagen och organisationerna kan ha fått en lägre prioritet, och att en utveckling av metoder för granskning av sådana områden saknas i stor utsträckning. Detta samtidigt som konsekvenserna av etiska brister gått som följetong i media, med oerhörda konsekvenser för de bolag och organisationer som drabbats. Detta hänger inte ihop! Detta behöver utredas!

1.2. Problemdiskussion

De etiska förhållandena i bolagen och organisationerna är sällan föremål för revision, varken från de externa eller interna revisorerna. Ibland förekommer dock granskning av intern ”compliance” mot specifika etiska policies eller riktlinjer, eftersom det då finns ett fastställt regelverk att mäta utfallet emot. Det förekommer även i vissa fall att man genomför en miljörevision för att verifiera uppgifterna i företagets miljöredovisning.

Om det är så att etikrevision inte förekommer i någon nämnvärd omfattning kan en orsak vara bristande revisionsteknik, dvs. att det saknas en utarbetad metodik för att utföra sådana revisioner. En annan orsak kan vara att andra, mer handfasta revisionsområden har fått högre prioritet, både hos den finansiella revisionen och hos uppdragsgivarna i bolagen och organisationerna, vilket leder till låg efterfrågan på etikrevision. Bland annat kan införandet av regelverk som SOX och Bolagskoden ha medfört att de finansiella revisionsområdena blir högre prioriterade på bekostnad av andra områden som exempelvis det etiska.

Det kan även vara så att organisationerna inte har sett något behov av att få sin etiska standard granskad genom revision. Antingen för att organisationsledningen inte sett detta som ett mervärde, eller för att omvärlden inte efterfrågat ett oberoende utlåtande. Trots detta pågår aktiviteter för att få etiska regelverk på plats. Bland annat diskuteras Corporate Social Responsibility (CSR) till och från i media. Affärsetiska regler har tagits fram av Caux Round Table, och enstaka bolag som The Body Shop och Shell International ligger i framkant med etiska uttalanden. Är det då ett rent förbiseende att etiken inte omfattas av revision i organisationerna? Eller kan det vara så att organisationerna medvetet motarbetar att få sin etik bedömd utifrån enhetliga normer?

1.3. Problemformulering

Finns det idag ett gap mellan revisionsbyråernas utbud och kundorganisationernas efterfrågan vad avser revision av organisationens etiska förhållanden, och vad kan en sådan etikrevision i så fall omfatta för att fylla detta gap?

⁵ Koskinen (1999) s. 15

⁶ Hemerén (1990) s. 14

1.4. Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka om det finns skillnader mellan revisionsbranschens utbud av revisionstjänster inom de etiska områdena och organisationernas behov av sådana tjänster. Syftet är även att formulera några möjliga modeller för en etikrevision, samt att undersöka om det finns en etablerad metodik att mäta den etiska nivån i organisationer.

1.5. Perspektiv och avgränsningar

Titeln på denna uppsats, "Revision av organisationens etik" har ett brett perspektiv, såtillvida att den omfattar både organisationens interna och externa agerande. Dessutom indikerar titeln att uppsatsens fokus ligger på det etiska agerandet. Fokus ligger även på revision snarare än mätning och rapportering, även om de senare utgör en grund för att kunna utföra revisionen.

En avgränsning i uppsatsen är att jag vill undersöka etikrevision i första hand från ett operationellt perspektiv, och inte i så hög grad från det finansiella perspektiv som bland annat är grunden för Sarbanes-Oxley och Bolagskoden.

Uppsatsen skall kartlägga förekomsten av etikrevision hos "kunderna" och utbudet av sådan revision hos "leverantörerna", samt även föreslå hur en eventuellt bristande överensstämmelse i utbud och efterfrågan mellan dessa grupper kan åtgärdas. Uppsatsen kommer därför att ha flera perspektiv:

Det ena är kundperspektivet, som avser att undersöka behovet av etikrevision hos organisationer eller företag som kan antas behöva en etikrevision för att säkerställa en hög etisk nivå i sin verksamhet.

Det andra är leverantörsperspektivet, som avser revisionsorganisationernas förmåga att leverera etikrevisioner till de kunder som efterfrågar sådana.

Uppsatsen kommer dock även att ha ytterligare ett perspektiv, det rent teoretiska, som kommer att utgöra basen för att utveckla och föreslå de processer för etikrevision som saknas både hos "kunderna" och "leverantörerna".

2. Metod

2.1. Vetenskapsteoretiskt ställningstagande

Det finns enligt Gustavsson⁷ i huvudsak tre huvudsakliga vetenskapsteoretiska förhållningssätt. Det säkra och exakta, det igenkännande och tolkande samt det kritiska och dekonstruerande. Inom den säkra och exakta ligger främst kvantitativa ansatser, empirism och kvantifiering genom exakta mätningar. Inom den igenkännande och tolkande ligger den hermeneutiska ansatsen som ägnar sig mycket åt att kvalitativt tolka och förstå en texts eller en situations mening. Inom det kritiska och dekonstruerande ligger analytiska och filosofiska ansatser. En kvalitativ forskningsansats som hermeneutik lämpar sig bättre än en kvantitativ eller analytisk för att förstå hur människor upplever och förhåller sig till ett visst fenomen. Det hermeneutiska förhållningssättet ligger därför nära syftet i denna uppsats.

Hermeneutiken arbetar ofta med att tolka texter, men även med att tolka handlingar, beteendemönster, normer, regler etc.⁸ Detta gör att angreppssättet passar väl in i min undersökning. En förutsättning är att begreppet som analyseras måste vara meningsfullt, dvs. ha någon mening för studieobjekten. I detta fall kan det illustreras med att etiskt handlande måste vara upplevd av studieobjekten för att ge relevans till undersökningen.

Ett hermeneutiskt förhållningssätt syftar till förståelse och använder tolkning som metod för bearbetning av det empiriska materialet. Här ingår enligt Per-Johan Ödman⁹ fyra huvudmoment:

- Tolkning: Att hitta den ursprungliga innebörden och betydelsen i något.
- Förståelse: Insikt om vad något verkligen innebär eller betyder.
- Förförståelse: Referenser, lärdomar, erfarenheter, föreställningar m.m. hos den som genomför tolkningen. Förförståelsen kommer att påverka hur den nya tolkningen blir.
- Förklaring: Att kunna förklara en handling eller ett föremåls ändamål.

Dessa moment skall bedrivas som ett växelspel mellan del och helhet. Man talar i vetenskapsteorin om den hermeneutiska cirkeln, som enligt Gilje och Grimen¹⁰ illustrerar sambanden mellan det vi skall tolka, förförståelsen samt det sammanhang som detta måste tolkas i. Jag måste till exempel hela tiden tolka de synpunkter som studieobjekten framför i intervjuerna, dels mot bakgrund av samhällets allmänna uppfattning om etik och revision, dels mot vår den bild jag fått av fenomenen från litteraturen i min egenskap av forskare.

Om jag sedan skall kunna förklara etik och revision som samhällsfenomen bör jag också förstå om förklaringen skall baseras på metodologisk individualism eller kollektivism. Metodologisk individualism utgår enligt Gilje och Grimen från att ta reda på hur individerna tänker och agerar för att kunna förklara dessa fenomen.¹¹ En metodologisk kollektivist utgår i stället från att de enskilda individernas beteende styrs dels av de sociala systemen, dels av de positioner som individerna har i dessa system. Dvs. förklaringsriktningen går i det första fallet från individ till socialt fenomen och i det andra fallet i motsatt riktning. I denna undersökning kan organisationens etiska handlande lika väl vara en produkt av individernas uppfattning, som det omvända, dvs. att individernas handlande är produkt av organisationens regelverk eller kultur. Eftersom min undersökning skall belysa etikrevision både utifrån individens och

⁷ Gustavsson (2003) s. 8

⁸ Gilje och Grimen (1992) s. 177

⁹ Ödman (2003) s. 74-75

¹⁰ Gilje Och Grimen (1992) s. 190

¹¹ Ibid s. 217

organisationens etiska handlande, torde både metodologisk individualism och kollektivism vara relevanta synätt.

2.2. Undersökningsmetod

Holme och Solvang säger i inledningen till sin bok *Forskningsmetodik* att ”en metod är ett redskap, ett sätt att lösa problem och komma fram till ny kunskap. Allt som kan bidra till att uppnå dessa mål är en metod.”¹² De säger vidare att om en metod skall kunna användas i samhällsvetenskaplig forskning måste bland annat följande grundkrav vara uppfyllda.

- Det måste finnas en överensstämmelse med den verklighet som undersöks
- Man måste göra ett systematiskt urval av information
- Man skall kunna utnyttja informationen på bästa sätt

Av detta följer att den valda metoden måste ge en rättvisande bild av verkligheten, vilket möjliggör relevanta slutsatser om forskningsfrågan, trots att denna bild inte erhållits från hela populationen utan genom ett urval. Den metod som valts i denna uppsats, den kvalitativa intervjun, torde kunna uppfylla dessa grundkrav.

Det finns dock enligt Holme och Solvang ett antal styrkor och svagheter med metoden som forskaren måste vara medveten om. Den kvalitativa intervjuens styrka ligger i att forskaren utövar de minimala styrningen av undersökningspersonerna.¹³ Forskaren ger endast tematiska ramar men måste samtidigt försäkra sig om att han får svar på de frågor han vill belysa. Uppsatsens syfte är att beskriva om det finns olikheter mellan revisionsbranschens utbud av revisionstjänster inom de etiska områdena och organisationernas behov av sådana tjänster. Ett viktigt moment i denna studie är därför att låta båda parter bidra med man anser vara de viktigaste tjänsterna, respektive behoven. Här måste jag som forskare lämna utrymme så att intervjun kan leda in i områden som inte kunnat förutses. Samtidigt måste jag hålla intervjun inom de tematiska ramarna, som i denna studie omfattar den etik som rimligen kan omfattas av revisionsinsatser. För att klara detta måste jag först ha läst in mig på grundläggande teori inom både etik och revision.

Inför den empiriska delen av uppsatsarbetet uppkom frågan om intervjuerna skulle genomföras med stöd av i förväg utskickade frågor eller ej. En genomgång av de respondenter som tillfrågats visade att dessa hade i hög grad varierande bakgrund, befattningar och därmed referensramar vad avser arbete med etik i respektive organisation. Detta innebar att den minsta gemensamma nämnaren som kunde sammanställas vad avser frågepaketet skulle bli för alltför tunn. Vidare så är syftet med undersökningen att klarlägga områden och metoder som kan omfattas av etikrevision. Att då använda sig av i förväg sammanställda frågor skulle sannolikt medföra att väsentliga, eller på annat sätt intressanta områden kunde missas. Av dessa skäl valdes djupintervjuer som intervjumetod. En annan fördel med detta är att respondenten inte har planerat sina svar, och dessa blir därför sannolikt ärligare. Dock ställer detta högre krav på intervjuaren att styra intervjuerna inom i förväg planerade teman. Metoden medför sannolikt också att både intervjuerna och den påföljande redigeringen tar längre tid i anspråk. Gemensamma teman på hög nivå användes därför i samtliga intervjuer, dels för att hålla intervjuerna inom ämnesområdet, dels för att erhålla en viss jämförbarhet mellan intervjuerna trots de stora skillnaderna i respondenternas perspektiv. Dessa teman av frågeställningar omfattade främst en systematisk genomgång av relevanta intressenter, samt de etiska relationerna med dessa.

¹² Holme och Solvang (1986) s. 12

¹³ *Ibid* s. 110

2.3. Urvalsmetod

Den första delen av syftet i uppsatsen avser att beskriva om det finns skillnader mellan leverantörernas, dvs. revisionsbranschens, utbud av revisionstjänster inom de etiska områdena och kundernas behov av sådana tjänster. De revisionsbyråer som kan tänkas leverera en så specialiserad tjänst som etikrevision torde bara vara de fyra globala revisionsorganisationerna. Här var urvalet av de 4 största externrevisionsbyråerna i Sverige därför givet på förhand. Det visade sig dock under det inledande arbetet med att kontakta företagen att en av de fyra revisionsbyråerna inte ville avsätta tid till en intervju. Det är min bedömning att detta bortfall inte har haft någon större betydelse för resultatet av uppsatsen eftersom de fyra revisionsbyråerna enligt deras respektive hemsidor tycks ha likartat utbud och omfattning på tjänster inom de områden som omfattas av ämnet etikrevision.

För att erhålla ett hanterbart antal kunder valde jag sedan ett antal kundorganisationer baserat på nyckelordssökningar på Internet. Här var populationen inte känd utan i stället blev ett urval av ca 10 organisationer gjort mer ad-hoc, beroende av vilka organisationer som påträffats på Internet vid sökning på nyckelorden etik och revision. Min målsättning var dock att endast fyra kundorganisationer skulle intervjuas, dvs. lika många som revisionsorganisationerna. Arbetet att kontakta kundorganisationerna stoppades därför när fyra intervjuer hade bokats.

I nästa steg kontaktades leverantörs- och kundorganisationerna för att hitta de anställda som främst arbetar med etikfrågorna. De första kontakterna med organisationerna har visat att endast någon eller några personer i respektive organisation arbetar specifikt med fokus på etikfrågor. En stor vikt har därför lagts på att hitta rätt intervjuobjekt i respektive organisation. Detta har medfört ett visst detektivarbete eftersom etik inte tycks ha varit särskilt väl marknadsfört som ett separat ansvarsområde i någon av de organisationer som jag hittills varit i kontakt med.

Enligt Holme och Solvang är inte generalisering och representativitet centralt för kvalitativa studier.¹⁴ Trots detta kan urvalet av intervjuobjekten påverka undersökningen avsevärt. Ett urval av intervjupersoner som visar sig inte ha någon grundad uppfattning i forskningsfrågan kan i medföra att hela undersökningen blir värdelös i relation till syftet. För att få mer fullständiga uppfattningar om det fenomen man studerar är det viktigt att man får en stor variationsbredd i urvalet. I denna studie tillgodoser jag detta genom att först söka företag och organisationer som kan antas ha en särskild exponering för etiska frågor eller för revision av sådana förhållanden. Sedan genom att identifiera de individer som har ett särskilt ansvar för sådana frågor i respektive organisation. En risk som Holme och Solvang ser i urvalet av sådana personer är att dessa kan vara benägna att frisera verkligheten och ge övertygande men förvrängda beskrivningar. Detta kan dock hanteras genom att forskaren är medveten om risken.

2.4. Intervjuerna

I kvalitativa intervjuer är det viktigt att forskaren har förmåga att sätta sig in i, och förstå hur den intervjuade upplever sin situation. Det är även viktigt att inte forskaren "prackar på" sina egna uppfattningar på den intervjuade. Intervjun bör ge ett intryck av ett otvunget och spontant samtal. Om detta fungerar bra så kan en relation uppstå i intervjun som präglas av tillit.¹⁵ Enligt Holme och Solvang finns fyra huvudelement i intervjun som påverkar hur resultatet blir:¹⁶

¹⁴ Holme och Solvang (1986) s. 114

¹⁵ Ibid s. 115

¹⁶ Ibid s. 116

- Teman, och hur svåra dessa är att samtala om
- Roller och förväntningar som hur aktörerna har på varandra
- Aktörernas förmåga att delta i samspeletsituationen
- Kulisserna, dvs. miljön där intervjun genomförs

I denna undersökning är teman endast givna på en hög nivå, och dessa har kommunicerats till intervjupersonen muntligt i anslutning till att intervjun bokades. Dock har inga frågepaket sammanställts. Rollerna och aktörernas förmåga att delta i samspeletsituationen kan sannolikt inte förberedas, utan måste hanteras under intervjuens gång. Miljön för intervjuerna har i samtliga fall utom ett varit mötesrum på den intervjuades arbetsplats. Valet av miljö torde knappast ha kunnat påverka utfallet i intervjun.

Analyserna av intervjuerna är alltid ett tidskrävande arbete. Till skillnad från enkäter eller strukturerade intervjuer finns inga svar som kan analyseras direkt med formaliserade regler utan all strukturering och organisering av information måste ske efter att intervjuerna avslutats. Det finns inte heller rutiner, procedurer eller tekniker för att bearbeta sådan information.¹⁷ Vid analys av inspelade intervjuer kanske vissa uttryck och formuleringar är oklara. I värsta fall kan man behöva skicka både en utskrift och kopia av bandet till den intervjuade för att få en bekräftelse på att åsikterna har återgivits korrekt. Holme och Solvang talar om att det finns två huvudsakliga former av textanalys: Helhetsanalys som innebär att man ser till helheten i den insamlade informationen och väljer ut de teman och problemområden man arbetar med och avstår från att beröra resten. Den andra formen är delanalys, som ställer upp informationen i utsagor som sedan kategoriseras. Denna uppställning är inte styrd av någon överordnad frågeställning, utan den genererar endast en uppfattning om vilka värderingar eller uppfattningar som den intervjuade anser viktiga inom problemområdet. I denna uppsats har analysen genomförts som helhetsanalys styrt av delteman som exempelvis den etiska relationen till specifika intressenter i organisationens omgivning.

2.5. Teorigenerering

Den andra delen av syftet i uppsatsen är att formulera några möjliga modeller för en etikrevision, samt att undersöka om det finns en etablerad metodik att mäta den etiska nivån i organisationer. Inläsning av teori har därför varit en lika viktig del av uppsatsarbetet som intervjuerna. Litteratur i grundämnet etik måste studeras för att skapa en referensram till dessa intervjuer.

Det finns stora mängder teorier om etik, både på biblioteken och på Internet. Svårigheten har snarast varit att välja ut den litteratur som ligger närmast uppsatsens syfte. För att lösa detta startade jag med litteratur om affärsetik, ur vilken jag sedan har kunnat hitta hänvisningar till ytterligare litteratur i referenslistorna. Efter att ha läst några böcker i ämnet kunde jag dock konstatera att samma begrepp återkom i hög grad, och referenslistorna började få karaktär av korsreferenser till ett fåtal viktiga författare. Av dessa skäl kunde jag ganska snart känna att jag uppnått en viss mättnad i sökningen. Samma fenomen kunde jag konstatera vid sökningarna på Internet. Även där hänvisade man till författare, tidskrifter och organisationer inom en ganska begränsad sfär. En kompletterande sökning på samma nyckelbegrepp i Universitetsbiblioteket "Virtuella Arkiv" gav endast ett fåtal träffar, som mest omfattade diskussioner om de numera kända "affärerna" samt om intern yrkesetik inom revisionsbranschen. Det är därför inte helt orimligt att anta att ämnet etikrevision är tämligen outforskat.

¹⁷ Holme och Solvang (1986) s. 117

Vad avser rena teorier om revision så är dessa sparsamt förekommande men å andra sidan väl kända inom revisionsbranschen. Här var därför urvalet av litteratur från de ledande branschorganisationerna lika självklart som urvalet av de fyra globala revisionsorganisationerna för intervjuerna.

2.6. Kvalitetssäkring

Gummesson¹⁸ beskriver att kvalitetssäkringen inom kvalitativ forskning omfattar främst tre begrepp, validitet, reliabilitet och generaliserbarhet. Validitet avser enligt Gummesson att forskaren har lyckats mäta vad han avsett att mäta. I denna studie har validiteten säkerställts främst genom att intervjuerna och analysen kontinuerligt styrts av ett tidigt definierat syfte. Reliabilitet avser enligt Gummesson att studien skall kunna upprepas av andra och alla skall komma till samma resultat. I denna studie torde den största risken uppkomma om intervjuaren ställer otydliga frågor, eller tolkar svaren felaktigt. Detta hanteras i uppsatsen genom att flera respondenter svarar på likartade frågor, genom att varje frågställning diskuteras under relativt lång tid, samt genom att intervjuerna bandats för att minska risken för att intervjuaren noterar otydligt.

Sharan Merriam tar i sin bok upp frågan om hur generaliserbara resultaten är från en vetenskaplig undersökning, dvs. i vilken utsträckning som resultaten från en undersökning är tillämpliga även i andra situationer¹⁹. Merriam diskuterar om det verkligen är möjligt att uppnå en generaliserbarhet om man endast studerar ett eller ett fåtal fall. Slutsatsen är att detta kan vara möjligt även utifrån ett enda fall, men kan då kräva att man omdefinierar generaliserbarhet så att begreppet speglar de utgångspunkter eller förutsättningar som den kvalitativa forskningen vilar på. I denna studie är det primära syftet inte att hitta vetenskapligt hållbart stöd för att alla potentiella kunder har vissa behov av etikrevision eller att samtliga revisionsbyråer borde erbjuda detta. I så fall skulle studien varit mer kvantitativt inriktad för att uppnå generaliserbara data. I stället är syftet att undersöka och tolka kundernas och leverantörernas uppfattning om behovet av etikrevision. Detta för att få en indikation på om kunder och leverantörer har samma bild av etikrevision som begrepp. Generaliserbarheten är följaktligen begränsad, vilket kan antas vara vanligt i många kvalitativa undersökningar.

¹⁸ Gummesson (2003) s. 134

¹⁹ Merriam (1994) s. 183

3. Teori

Teorierna i denna uppsats är hämtade från huvudområdena etik, organisation, intern kontroll och revision. Endast några enstaka teorier har påträffats som direkt avser det sammanfattande begreppet etikrevision.

Det finns ett stort antal generella studier inom områdena etik och organisation, och teorierna inom dessa områden är därför relativt väl utvecklade. Uppsatsens empiridel omfattar företag och organisationer i Sverige, varför jag bedömt det lämpligt att primärt inrikta mig på teori inom företagsetik, skriven av svenska forskare. Sökningar på Internet med Google har däremot omfattat ett bredare sökområde avseende även vad som skrivits internationellt inom ämnesområdet "Ethical Audit" och andra närliggande områden.

Vad gäller revision och intern kontroll så är de etablerade teorierna mer sparsamma. Teori inom områdena revision och intern kontroll finns bland annat hos The Institute of Internal Auditors (IIA), den internationella branschorganisationen för internrevisorer. Institutet har även ett nära samarbete med en forskningsstiftelse, The IIA Research Foundation, som genomför forskningsstudier inom revisionsområdet. En sökning i stiftelsens forskningsrapporter visade dock att några direkta studier inom etikområdet har inte genomförts.

Även branschorganisationen för revisorer i Sverige, FAR, har teorier som i viss mån omfattar det etiska området. Dessa omfattar organisationens egna yrkesetiska regler, som i sin tur till viss del bygger på regler utfärdade av den internationella federationen för revisorer, IFAC.

COSO-ramverket spelar en stor roll som det ledande ramverket för intern kontroll, bland annat som referens för Sarbanes-Oxley Act, och därigenom även för de globala revisionsorganisationerna vad avser Corporate Governance.

3.1. Teorier om etik

3.1.1. Individ och etik

Etik kommer från det grekiska ordet "ethos", som närmast betyder karaktär, sinnesstämning, tänkesätt. Enligt Göran Hermerén är moral ett närliggande begrepp.²⁰ Skillnaden är att moral visar sig i vad vi gör eller underlåter att göra, medan etik är *resultatet* av vår strävan att medvetandegöra, analysera, kritiskt granska och systematisera de normer och värderingar som kan användas för att försvara eller kritisera människors handlande. Enligt Hermerén har alla människor en moral, oavsett om de reflekterar över den eller inte, men alla har inte en etik. Etik får därmed beteckna moralens teori.

I teorier om hur den enskilda människan agerar i organisationerna har individens förhållningssätt en betydelse för det etiska eller moraliska beteendet. Tomas Brytting refererar till Jürgen Habermas begrepp strategisk och kommunikativ handling.²¹ Att agera strategiskt i ett möte är att påverka den andre, med maktmedel om så krävs, så att relationen utvecklas på det sätt som man själv vill. Ett kommunikativt förhållningssätt handlar om att samordna den egna uppfattningen med den andres, för att uppnå konsensus, inte kompromiss.

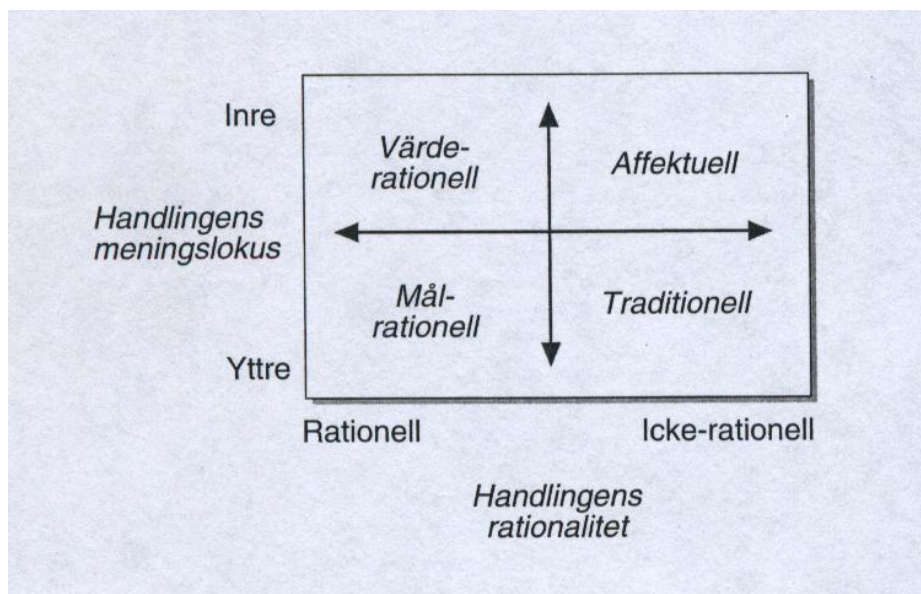
Tomas Brytting tar upp den tyske sociologen Max Webers teorier om handlingar i två dimensioner.²² Den ena dimensionen är i vilken omfattning handlingar motiveras och styrs

²⁰ Hermerén (1990) s. 36-37

²¹ Brytting (1998) s. 192

²² Brytting (1998) s. 87

rationellt, dvs. utifrån intellektuella argument och med medvetet mål, eller handlingar som inte styrs av intellektet. Den andra dimensionen är handlingens betydelse, dvs. att den är meningsfull utifrån aktörens egen övertygelse, eller så hämtas handlingens betydelse från omgivningen. Sammantaget ger detta fyra handlingstyper. Värderationell, målrationell, affektuell eller traditionell.



Handlingens rationalitet. Figur från Brytting, T., *Företagsetik* (1998)

Etik, eller moralfilosofi som det också kallas, handlar enligt Tomas Brytting om att främja det gemensamma bästa. Handlingar som bygger på fria val innebär ett individuellt etiskt ansvar.

Brytting grupperar olika former av etik på följande sätt:²³

- Deskriptiv (beskrivande)
- Normativ (föreskrivande)
- Konsekvensetik (goda konsekvenser)
- Pliktetik (goda principer)
- Dygdetik (goda människor)
- Diskursetik (goda samtal)
- Metaetik (analys av sin egen begreppsapparat)

Dessa varianter av etik beskrivs här:

Brytting tar endast översiktligt upp den *deskriptiva* etiken. Denna form av etik avbildar, grupperar och betecknar moraliskt eller omoraliskt beteende. Det handlar följaktligen om en rent beskrivande process. Brytting iakttar att det är ett vanligt misstag att blanda ihop deskriptiv och normativ etik, och exemplifierar med att den allmänna opinionen ibland tolkas som ett etiskt facit: Den som är omtyckt eller lönsam handlar etiskt.²⁴

Konsekvensetiken arbetar med två dimensioner: En är att handla så att konsekvenserna blir en maximering av de önskade värdena, exempelvis vinstmaximering, njutningsmaximering etc. Konsekvensetiken utger sig för att vara objektiv. En annan dimension är att titta på vems

²³ Ibid s. 21

²⁴ Ibid s. 26-27

värden som skall beaktas. Att främja största möjliga mängd gott för egen del kallas etisk egoism. Motsvarande för en viss grupp kallas etisk partikularism. Att förespråka en handling vars konsekvenser blir så goda som möjligt för hela mänskligheten kallas etisk universalism.²⁵

Den yttersta dimensionen av universalism, och som enligt Brytting är det dominerande synsättet idag, är utilitarismen, dvs. att man bör handla så att ens handlingar leder till en så lycklig värld som möjligt. Brytting beskriver en utilitaristisk analys i 8 steg:²⁶

- Beskriv så konkret som möjligt den handling som skall analyseras.
- Identifiera alla som berörs av den, direkt och indirekt.
- Specificera alla förutsägbara konsekvenser, för alla berörda.
- Lista, efter bästa förmåga, olika tänkbara konsekvenser och sannolikheter för att de inträder.
- Jämför de goda effekterna med de icke önskvärda.
- Summera alla konsekvenser, goda och dåliga. Handlingsalternativet kan försvaras om de goda väger tyngre än de dåliga.
- Identifiera andra handlingsalternativ och gör en liknande analys av dem.
- Jämför de olika alternativen. Den handling som har störst ”överskott” av goda konsekvenser bör väljas.

Moralfilosofen och nationalekonomen Adam Smith (1723 – 1790) var en av dem som förespråkade det utilitaristiska synsättet som en grund för ett marknadsekonomiskt system, dock med tillägget att basera valet av handlingsalternativ på mer generella normer i stället för på unika analyser enligt ovanstående modell.

Pliktetik kallas även deontologisk etik, som kommer av det grekiska ”deon” = plikt. Pliktetiken omfattar ett mer principiellt sätt att nalkas de etiska frågorna genom att koppla etiken till grundläggande rättigheter, att inte döda, att tala sanning, att inte bryta mot lagen etc. Dessa värden är så uppenbara att alla borde betrakta dem som etiska normer. En företrädare för detta sysätt var Immanuel Kant (1724 – 1804) som bland annat talar om det kategoriska imperativet: ”Handla enbart efter sådana principer som du skulle vilja se upphöjda till allmän lag”. Detta innebär att etiska normer skall vara universellt giltiga, att vi vill bli behandlade med respekt samt att människans etiska autonomi skall tillgodoses. Branschregleringar är exempel på pliktetik.²⁷

Dygdetiken, som anses ha Aristoteles (384 – 322 f. Kr.) som upphovsman, är grundad på iakttagelse av människans sinnelag, dvs. en tolkning av ”det inre livet” hos dem som handlar och är berörda av dessa handlingar. Tomas Brytting redogör för studier där dygdetiken, i Aristoteles ursprungliga form har tillämpats på näringslivet. En inte helt ovanlig synpunkt är att i näringslivet råder djungelns lag. Studierna visar dock att det beteende som är framgångsrikt i djungeln skulle inte fungera i näringslivet. I stället är näringslivets mål att hitta, skapa och tillfredsställa marknader mer betjänt av att företagen agerar med hederlighet, rättvisa, förtroende och fasthet, dvs. dygdetiskt. Även lojalitet bör förstås som en dygd som är dubbelriktad i och med att den handlar om ett ömsesidigt ansvar.²⁸

Diskursetik inriktar sig mer på den process genom vilken etiska normer och omdömen formuleras och bedöms, men väldigt lite på själva innehållet i dem. Brytting berör dock inte diskursetiken närmare.²⁹

²⁵ Brytting (1998) s. 29

²⁶ Ibid s. 31-32

²⁷ Ibid s. 36-38

²⁸ Ibid s. 43-47

²⁹ Brytting (1998) s. 54

Inte heller *metaetiken* diskuteras närmare av Brytting. Denna beskrivs som en reflektion över begrepp och satsar inom etiken liksom diskussioner om vad inom etiken som är sant eller falskt.³⁰

En liknande indelning gör Lennart Koskinen, som delar in den normativa etiken i *pliktetik* (bygger på normer, regler eller övergripande principer), *konsekvensetik* (en jämförelse av möjliga handlingsalternativ för att bedöma vilket alternativ som är bäst på kort eller lång sikt), *avsiktetik* (oavsett att konsekvensen blev oetisk kan avsikten ha varit etiskt korrekt) och *dygdetik* (bygger på den handlandes karaktär eller sinnelag). Koskinen utvecklar detta vidare till företagsmiljön: ”Kopplar vi samman dessa fyra tankevägar *med erfarenhet, livsvisdom, intuition, fantasi* och inte minst en rejäl dos *sunt förnuft*, får vi vad man kunde kalla en *ansvarsetik*. Den bygger just på att varje medarbetare, liksom varje chef och styrelsemedlem har både ett individuellt och ett kollektivt ansvar för sina bedömningar, ställningstaganden och handlingar. Företaget är mer än summan av sina delar. Just genom att man själv eftersträvar ett ansvarsfullt agerande, delvis av andra motiv än girighet, själviskhet, kortsiktighet, revirhävande och personliga kickar, samtidigt som man lutar på att andra gör detsamma, bygger man upp en anda, en vi-känsla och en stolthet som är grunden för det framgångsrika företaget.”³¹

Enligt Tomas Brytting bör man skilja mellan instrumentella värden (som leder till något gott, exempelvis pengar, lönsamhet, tillväxt) från egenvärden (som är värden för sin egen skull, exempelvis människovärde, liv, lycka, hälsa).³² Ett liknande resonemang för Göran Hermerén i sin bok ”Det goda företaget”: Man måste särskilja att värdera något efter sitt etiska egenvärde, dvs. en intrinsikal värdering, från en värdering av något i sin egenskap av medel för att uppnå något annat, dvs. en instrumentell värdering.³³ Han exemplifierar detta med att en skicklig och noggrann analys av ett företags bokslut är värdefull, men har knappast något egenvärde. Att göra bra affärer är inte heller något självändamål men utgör i förlängningen en förutsättning för att uppnå mål som har ett egenvärde. Man kan därför behöva arbeta med långa kedjor av mål och medel för att finna det som är etiskt eftersträvansvärt i sig.

3.1.2. Organisation och etik

Ofta beskrivs att utvecklingen av idealen inom organisationsteorier över tiden sammanfaller med den etiska utvecklingen. Tomas Brytting redogör bland annat för detta i sin bok ”Att vara som Gud - moralisk kompetens i arbetslivet”. Brytting jämför Taylors klassiska rationalistiska och materialistiska organisationsteorier från det tidiga 1900-talet, med tidsstudier, systematisk planering, styrning och kontroll av verksamheten, effektivitet, kostnadsminimering och vinstmaximering, med 1960-talets Contingency-skola med ett deterministiskt tänkande att organisation är beroende av företagsstorlek, teknologi, produktdiversifiering, seriestorlek, produktberoende, krav på offentlighet m.fl. faktorer. Han tar även upp David Silvermans aktörs-synsätt, som lyfter fram individens fria val, som tillsammans med demokratiseringen av arbetslivet leder till självstyrande grupper, decentralisering, lösare strukturer, och utvecklade medbestämmandeprocesser.³⁴

Göran Hermerén diskuterar förförståelse i sin bok ”Det goda företaget”. Han menar att om man vill förstå relationer mellan människor i ett så komplicerat system som ett företag, måste vi först förstå människornas beteende. Dessa människors beteende utgör en form av förförstå-

³⁰ Ibid s. 27

³¹ Koskinen (1999) s. 38-57

³² Brytting (1998) s. 28

³³ Hermerén (1990) s. 30

³⁴ Brytting (2001) s. 37

else för företagets beteende. Man kan i detta sammanhang göra olika antaganden om människorna: Ett antagande kan vara att människan är utbytbar, anonym, varken vill eller kan ta ansvar för sina handlingar och därmed en källa till problem. Ett annat antagande kan vara att människan är unik, aktiv, skapande, kan och vill och bör ta ansvar för sina handlingar och är en resurs för företaget. Antagandet bidrar både till hur företaget organiseras och till att utforma de anställdas syn på det företag de arbetar i och på sin egen roll i företaget. De anställdas och företagets etiska beteende styrs därför av detta synsätt. Hermerén refererar till en bok av Kenneth Blanchard och Norman Vincent Peale där de skriver att: "people's negative feelings about their organization are at the root of unethical behaviour. If they are proud of their company and what it represents, people will fight to maintain integrity in the organization."³⁵

Ett liknande resonemang för Lennart Koskinen om förtroende- eller misstroendekulturer: "I studier av ett företags själ kan man identifiera hur människors grundhållning påverkar både företagets interna kultur och yttre agerande. En negativ grundhållning utgår från att människan är lat, egoistisk och oärlig. En positiv grundhållning utgår från att människan är god och hederlig. Har företaget den negativa grundhållningen behöver man omfattande och detaljerade regler och kontroller, stämpelkort. Människor gör vad de måste men knappast något mer. Misstroendekulturer visar sig snabbt vara ytterst ineffektiva. En positiv grundhållning, som utgår från att människor gör sitt bästa, behöver i stället en gemensam vision, normer och principer som kan motivera och inspirera medarbetarna att göra rätt. En sådan grundhållning bygger i stället upp en förtroendekultur."³⁶

Ett annat perspektiv av förförståelse är att förstå den miljö som företaget arbetar i. Göran Hermerén exemplifierar med att diskutera om det kan vara etiskt berättigat att skaffa vinster med mutor. Synen på mutor, och på vad som är tillbörligt, varierar ju kraftigt i olika delar av världen. Mutor, som ses mycket allvarligt i Sverige kan i stället vara en del i det accepterade kulturmönstret.³⁷ Synen på vad som utgör muta eller inte torde därför vara en del av den förförståelse som de anställda har i olika länder, och deras etiska beteende bedömas utifrån detta. Det har gjorts försök att sätta upp allmängiltiga värden för affärsverksamhet. Ett av de mest kända är Caux Round Table:s affärsprinciper,³⁸ där mutor omnämns i princip 7, dock utan att närmare precisera vad som anses vara en muta.

Tomas Brytting redogör för skillnaden mellan ett målrationellt synsätt och ett värderationellt synsätt. Dessa kompletterar varandra men ställer också krav på organisationen.³⁹ Det målrationella utgår från att arbetet kan beskrivas objektivt som en serie planerade aktiviteter som behöver utföras i rätt sekvens för att lösa ett visst problem utifrån givna målsättningar. Genom att analysera dessa aktiviteter kan man sedan ställa upp vissa krav på dem som skall sköta arbetet. Även individens olika egenskaper förutsätts vara objektivt iakttagbara. Ett exempel på detta är den tayloristiska eller byråkratiska organisationen.

Tomas Brytting beskriver inte det värderationella synsättet i konkreta termer, men däremot exemplifierar han processerna för värderationell kompetens. Dessa bygger på att man i många situationer inte kan veta vad som är rätt eller fel.⁴⁰ Brytting illustrerar det värderationella synsättet med ett exempel från en avhandling av organisationsforskaren Jörgen Sandberg där denne försöker beskriva kompetensbehovet på en ingenjörsavdelning. På något sätt lyckas ingenjörerna lösa arbetsuppgiften eftersom de har kompetensen. Men när en utomstående,

³⁵ Hermerén (1990) s. 67-71

³⁶ Koskinen (1999) s. 74

³⁷ Hermerén (1990) s. 136-138

³⁸ <http://www.cauxroundtable.org/documents/PrinciplesforBusinessSwedishTranslation.doc>

³⁹ Brytting (2001) s. 103

⁴⁰ Brytting (2001) s. 152

Sandberg, utifrån intervjuprotokoll, försöker beskriva hur det går till på ett målrationellt sätt, misslyckas han. Det stämmer helt enkelt inte att ingenjören uppfattar och analyserar uppgiften och dess förutsättningar, för att därefter ta fram den nödvändiga kompetensen. Kompetensen tycks snarare vara integrerad i själva uppfattandet av arbetsuppgiften.

Unika problem kan inte lösas på ett förutbestämt sätt. En utväg ur dessa situationer är att då överge uppmärksamheten på yttre mål och regler och i stället agera utifrån en subjektiv övertygelse baserad på mer principiella ståndpunkter, dvs. agera värderationellt. Att handla på ett sätt som medvetet och logiskt står i överensstämmelse med det egna värdesystemet. Den arbetsorganisatoriska utvecklingen har tagit i anspråk allt fler mänskliga kompetensområden och även personliga egenskaper. Det har skett en humanisering och individualisering i arbetslivet. Vem som har ett arbete styr i allt högre utsträckning hur det kommer att utföras. Detta har enligt Brytting minskat användbarheten av ett objektiva, målrationellt synsätt när det gäller organisationsdesign.

Brytting redogör för beslutsstrukturernas påverkan på organisationens etik.⁴¹ Han hänvisar till Peter French som menar att företag kan utveckla beslutsstrukturer av två typer, dels byråkratiska strukturer, dels strukturer av starka gemensamma värderingar med mer allmänna riktlinjer för handling. Dessa strukturer kan till slut bli så starka att det, enligt French, inte längre är relevant att tala om individuella handlingar eller individuellt ansvar. I stället vore det mer på sin plats att hävda att företaget handlar, att det har egna mål, intressen och intentioner som inte kan reduceras till de individer som arbetar där. Företaget har blivit ett moraliskt subjekt.⁴² Brytting diskuterar konsekvensen av detta i sin bok Företagsetik:⁴³ ”Byt ut alla människor och verksamheten kommer att fortsätta mer eller mindre som förut. Nästa gång du köper en Big Mac kan du ställa dig frågan: Är den gjord av människor eller av McDonalds?” Om organisationen på detta sätt har ett eget liv och en egen personlighet, dvs. fördelar arbete, samordnar människors olika insatser, ger dem bilder och normer, motiverar dem och samspelar med sin omgivning, då har organisationerna också ett ansvar i moralfilosofisk mening. När organisationen blivit det moraliska subjektet skall enskilda individer inte behöva bära ansvaret för handlingar som egentligen inte är deras egna.

En modell som ligger nära till att använda vad avser en diskussion om organisationens etik är intressentmodellen. Modellen illustreras av Tomas Brytting med företaget i mitten och relationer med ett antal intressenter i periferin: Ägarna, samhället, kunderna, underleverantörer, miljön, konkurrenter och personalen.⁴⁴ Tanken bakom modellen är, enligt Brytting, att organisationen lever vidare så länge den förmår upprätthålla förväntningar om en bidragsbelöningsbalans med sina intressenter. En motsatt uppfattning är Milton Friedmans tes, att det finns endast en intressent, ägaren. Dvs. i en organisation med ägare skall endast deras intressen tillfredställas genom maximerad vinst. I organisationer som inte primärt har vinstintresse, dvs. föreningar, stat och kommun m.fl. borde dock intressentmodellen bli mer relevant.

Lennart Koskinen talar om en särskilt viktig intressentgrupp, investerarna, och deras etiska perspektiv.⁴⁵ Han skriver att de vanligaste etiska kriterierna som investerarna diskuterar kan grupperas under sju rubriker. Varje investerare lägger sannolikt tyngdpunkten lite olika, men alla förekommer i mer eller mindre omfattning, och möjliggör för investerarna att jämföra olika företag:

⁴¹ Ibid s. 39

⁴² Brytting (1998) s.106

⁴³ Ibid s.106

⁴⁴ Ibid s.145-146

⁴⁵ Koskinen (1999) s. 17

- Human rights eller mänskliga rättigheter
- Miljöhänsyn
- Ärlighet
- Ansvarstagande
- Personalpolicy
- Samhällsansvar
- Affärs- eller verksamhetsidé

Baserat på dessa sju kriterier har Koskinen tagit fram ett förslag hur man kan mäta etiken i ett företag för att möjliggöra jämförelser.⁴⁶ De olika kriterierna kan ges olika vikt beroende av syftet med mätningen. (En fullständig uppställning av kriterierna finns i Bilaga 1)

3.2. Teorier inom etik, revision och intern kontroll

3.2.1. Internrevision och etik

The Institute of Internal Auditors (IIA) är den globala branschföreningen för internrevision. Organisationen har arbetat ut etiska riktlinjer för internrevisorer och standards för internrevisionsverksamhet som alla medlemmar förbinder sig att följa. Detta utgör vad man kallar god internrevisorssed och god internrevisionssed och är sammanfattat i Professional Practices Framework, PPF⁴⁷. IIA:s Standards blev obligatoriska för alla IIA:s medlemmar och alla som innehar IIA:s CIA-certifiering från den 1 januari, 2004. IIA kommenterar i inledningen till PPF att internrevision bedrivs i varierande miljöer och i organisationer med olika syfte, storlek och struktur.

IIA:s etiska riktlinjer omfattar tre delar: en definition av internrevision, en beskrivning av vilka principer som skall gälla för utövandet av internrevision samt kortfattade uppföranderegler.

IIA:s Standards omfattar ett 75-tal anvisningar, uppdelade i ”Attribute Standards” som redogör för egenskaperna hos de organisationer och individer som utför internrevision, samt ”Performance Standards”, som beskriver hur internrevision skall utföras och hur kvalitén på internrevision kan utvärderas.⁴⁸

Den tredje delen av PPF är så kallade *Practice Advisories*. Dessa är mer detaljerade anvisningar om hur internrevision kan utföras inom särskilt viktiga områden. Dessa Practice Advisories är inte obligatoriska, men de rekommenderas starkt.

Revisionsområdet etik finns omnämnt både i Standards och i Practice Advisories. Standard 2130-A1 säger att ”The internal audit activity should evaluate the design, implementation, and effectiveness of the organization’s ethics-related objectives, programs, and activities.”⁴⁹ Detta utvecklas ytterligare i Practice Advisory 2130-1 som enligt titeln omfattar ”Role of the Internal Audit Activity and Internal Auditor in the Ethical Culture of an Organization”. I anvisningen rekommenderas att internrevisorer kan ta en roll i att förbättra företagskulturen och organisationens etiska klimat. Den roll som internrevisorn kan ta kan variera beroende på bristen på, eller graden av utveckling av den enskilda organisationens etiska kultur. Här finns, enligt anvisningen, fyra områden inom vilka internrevisionen kan bidra genom att utvärdera och förbättra processer genom vilka:

⁴⁶ Ibid s. 30-33

⁴⁷ The Institute of Internal Auditors (2004) s. xxi

⁴⁸ Ibid s. xxiii

⁴⁹ Ibid s. 17

- ”...values and goals are established and communicated”
- ”...the accomplishment of goals is monitored”
- ”...accountability is ensured, and”
- ”...values are preserved.”

Detta kan enligt anvisningen ske genom att internrevisionen påtar sig vissa roller för att stärka etiken. Dessa roller kan t.ex. vara etikombudsman, compliance-ansvarig, rådgivare eller expert inom etik eller medlem av ett internt etiskt råd. IIA kommenterar dock att sådana roller kan under vissa omständigheter komma i konflikt med revisorns oberoendeställning.⁵⁰

I anvisningen föreslås att internrevisionen utför ett antal uppdrag periodiskt, för att bedöma det etiska klimatet i organisationen. Dessa bedömningar kan exempelvis omfatta följande områden:⁵¹

- Code of Conduct
- Ledningens etiska uppträdande
- Organisationens strategier för att förbättra eller underhålla den etiska kulturen
- Personalens möjligheter att konfidentiellt rapportera brott mot den etiska koden eller annat
- Regelbundna bekräftelser från anställda, leverantörer och kunder att man är medveten om de etiska kraven
- Tillgång till utbildning inom etikområdet
- Regelbundna enkäter till anställda, leverantörer och kunder för att fastställa nivån på det etiska klimatet i organisationen
- Regelbundna genomgångar av formella och informella processer som kan vara etiskt belastande eller på annat sätt kan underminera den etiska kulturen
- Regelbundna referens- och bakgrundskontroller som del av anställningsprocessen

I anvisningen framgår dock inte närmare hur dessa bedömningar av det etiska klimatet skall genomföras.

3.2.2. Externrevision och etik

Etik kan ingå indirekt i externrevisionens granskning av bolagens eller organisationernas årsredovisningar. Tillgångs- och skuldposters värde kan inte alltid fastställas utan måste uppskattas av bolaget och rimlighetsbedömas av revisorn.⁵² Denna rimlighetsbedömning är beroende av många faktorer varav några kan antas vara påverkade av intressenters etiska värdering av bolaget eller tillgången.

Externrevisionen arbetar även direkt med de etiska frågorna i uppdrag som avser granskning av hållbarhetsredovisning. Enligt FAR:s förslag till rekommendation ”Oberoende översiktlig granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning”⁵³ anges i inledningen att med hållbarhetsredovisning avses ”...frivilliga separata redovisningar av företags eller organisationers miljörelaterade, etiska och sociala förhållanden samt den ekonomiska utveckling som är knuten till dessa förhållanden”. Granskning skall enligt FAR:s förslag till rekommendation syfta till ett uttalande om att den redovisade informationen i allt väsentligt överensstämmer med de kriterier som hållbarhetsredovisningen har upprättats utifrån. Avsikten med slutsatsen är att förbättra användarnas grad av tilltro till den redovisade informationen. Granskningen av hållbarhetsredovisning är speciell i det avseende att användaren av den redovisade informationen ingår som ett aktivt element i

⁵⁰ The Institute of Internal Auditors (2004) s. 246

⁵¹ Ibid s. 246

⁵² FAR (2006) s. 540-446

⁵³ Ibid s. 705-711

granskningsarbetet. I allmänhet tillgodoses detta av att företaget eller organisationen redovisar sin dialog med de intressenter som är berörda av det hållbarhetsrelaterade arbetet. Granskningen skall omfatta både kvalitativ och kvantitativ information och skall ytterst omfatta en bedömning av om de uppgifter bolaget eller organisationen lämnar i hållbarhetsredovisningen speglar de verkliga och väsentliga förhållandena i verksamheten. Förslaget till rekommendation innehåller dock inte några direkta anvisningar för hur de etiska förhållandena skall granskas.

3.2.3. COSO och etik

Ett ramverk som har anknytning till uppsatsens ämne är COSO, eller "The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission Internal Control – Integrated Framework". Detta ramverk, som ursprungligen gavs ut 1992, har fått förnyad aktualitet de senaste åren genom kopplingen till Sarbanes-Oxley, Section 404. COSO-organisationen framhåller dock själv att den rapportering som skall ske enligt Section 404 skall göras primärt enligt detta regelverk, och inte enligt COSO:s ramverk. Det är också värt att notera att detta ramverk endast behandlar intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen, varför den bara är delvis tillämplig som teori för denna uppsats.⁵⁴

Under 1995 togs ett utkast fram till ett motsvarande ramverk för "smaller public companies". COSO har dock inte angivit närmare vilken storlek som på företag som avses, men man kan anta att dessa med svenska mått kan vara förhållandevis stora. COSO menar att skillnaderna mellan stora och mindre företag omfattar främst processerna för att kommunicera information i organisationen, eller den grad av formella processer som finns för styrning och kontroll.⁵⁵

COSO för mindre organisationer är först nedbruten i 6 kontrollkomponenter och sedan i 26 principer för intern kontroll. Kontrollkomponenterna är Control Environment, Risk Assessment, Control Activities, Information and Communication, Monitoring och Roles and Responsibilities. De 26 principerna är formulerade som påståenden som, om de är uppfyllda, tillfredsställer kontrollmål avseende god finansiell kontroll inom respektive kontrollkomponent.⁵⁶

För ämnet i denna uppsats så har framför allt princip nummer 1, Integrity and Ethical Values, bedömts vara den mest intressanta. Påståendet inom detta område lyder: "Sound integrity and ethical values, particularly of top management, are developed and set the standard of conduct for financial reporting."⁵⁷

COSO för mindre organisationer innehåller även utvärderingsmatriser och exempel för samtliga 26 principer, vilket gör det mer operativt användbart än Internrevisorernas "PPF", som beskrivits ovan. Nackdelen med COSO är att detta ramverk är avgränsat till att enbart säkerställa intern styrning och kontroll vad avser den finansiella rapporteringen.

3.2.4. Etisk revision / Etikrevision / Ethical Auditing

Uppsatsens titel, "Revision av organisationens etik" valdes för att den är något mer precis än något av de tre begreppen i kapitlets titel. Etisk revision skulle kunna tolkas så att själva revisionsprocessen utförs på ett etiskt sätt. Etikrevision ligger närmare uppsatsens syfte, men är bredare. Det engelska begreppet Ethical Auditing är ytterligare ett steg bredare, och har ofta kopplingar till ett antal andra begrepp som redogörs för nedan.

⁵⁴ COSO (2005) s. 1

⁵⁵ Ibid s. 1-5

⁵⁶ Ibid s. 8-10

⁵⁷ Ibid s. 8

Internetsökningar på "Etisk revision" och Etikrevision" ger endast ett 50-tal träffar vardera, varav en andel från Danmark. En stor del av de påträffade dokumenten avser etikrevision inom den offentliga sektorn. Från näringslivet är The Body Shop och Shell är två företag som ofta refereras till i dokument om etisk revision. Vidare så är revisionsorganisationerna representerade, då främst KPMG som ingår senare i empiridelen av uppsatsen.

Ethical Auditing är det engelska begrepp som ligger närmast uppsatsens titel. En sökning på det begreppet med Google gav ca 10.000 träffar. Som så ofta på Internet så är många av träffarna länkar till ett fåtal författare eller organisationer. Vidare så fungerar sökmotorer ofta så att de intressantaste träffarna kommer i början, och efter ett hundratal öppnade dokument så är relevansen för ämnet måttlig.

Ett flertal träffar i sökningen har indikerat att det finns två etablerade namn som är starkt förknippade med begreppet Ethical Auditing:

- Eva Cox, Senior Lecturer i Social Enquiry på University of Technology i Sydney.
- Simon Zadek, VD för en London-baserad non-profit "think-tank", AccountAbility.

Båda har skrivit ett antal artiklar som förespråkar Ethical Auditing eller andra närliggande koncept:

Eva Cox har skrivit ett flertal "Position Papers" med fokus på organisationers etiska beteende inom Equal Opportunity (EO) där Ethical eller Social Auditing utgör ett verktyg. I ett av dessa redogör Cox för ett projekt som syftat till att kartlägga vad som är kriterierna för en etisk organisation.⁵⁸ Utgångspunkten har varit att om en organisation är etiskt korrekt mot samhället i stort så behandlar den även sina intressenter på samma etiska sätt. Projektet har därför fokus på mätbara interna kulturella indikatorer såsom människors förväntningar på rättvisa, förtroende, öppenhet för nya idéer, konflikthantering, mångsidighet samt förändrings- och problemlösningsförmåga. Cox menar att detta kan rubriceras under social- och etikrevision och "The Triple Bottom Line". Projektet hade för avsikt att sätta upp frågepaket till organisationernas intressenter för att ge svar på följande frågor:

- Vad ser de som generellt viktigt i organisationskulturen?
- Vad får dem att känna att organisationer är pålitliga?
- Vilka erfarenheter har de haft eller sett som får dem att känna sig bra?
- Vad gör att de känner sig arga och/eller apatiska?
- Vilka är kriterierna för en god arbetsplats?
- Vilka är kriterierna för en bra plats att köpa från eller sälja till?
- Vilka egenskaper skulle du vilja se hos en organisation som du har att göra med?

Intressenterna i denna undersökning omfattar intressenter i ett brett perspektiv, dvs. även sådana som studenter, grannar, kommunen, bidragsgivare etc.

Simon Zadek tar i en artikel i en artikel i *Journal of Business Ethics*⁵⁹ upp den begreppsflora som finns inom Ethical Auditing: Ethical Accounts, Social Audits, Human Accounting, Intellectual Capital, Ethical Audits, Social Performance Reports, Social Balances, Ethical Budgets och Social Reviews är enligt Zadeks artikel likartade eller överlappande begrepp. Han konstaterar att en sådan begreppsförvirring är inte helt ovanlig inom ett nytt arbetsfält, men ifrågasätter också om dessa terminologiska olikheter verkligen är varianter av ett grundkoncept. Möjligen är detta konsekvenser av oprecist tänkande eller kanske till och med medveten grumlighet. Zadek redogör även för likheterna och olikheterna mellan Social Accounting, Sustainability Auditing, Partnership Approach, som han dock uppfattar ligger

⁵⁸ Cox (2002) s. 1

⁵⁹ *Journal of Business Ethics*, nr 17, 1998, s. 1430

längre ifrån Ethical Auditing. Zadeks artikel är skriven 1998, men att döma av senare material så är begreppsfloran fortfarande omfattande. Zadek spekulerar även i att detta varierande språkbruk kan vara orsakat av att organisationer inte vill få sina rapporter omedelbart associerade till etablerade koncept, vilket kan medföra en onödigt stark utfästelse mot omvärlden eller krav på återkommande redogörelser enligt ett fastställt format.

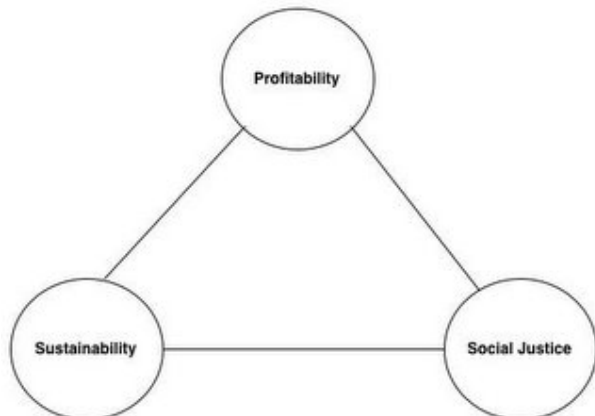
3.2.5. Sustainability

”Sustainability”, eller hållbarhetsredovisning är ett begrepp som marknadsförs av några av de ledande revisionsorganisationerna. Enligt uppslags-siten Wikipedia är sustainability:

”A systemic concept, relating to the continuity of economic, social, institutional and environmental aspects of human society. It is intended to be a means of configuring civilization and human activity so that society, its members and its economies are able to meet their needs and express their greatest potential in the present, while preserving biodiversity and natural ecosystems, and planning and acting for the ability to maintain these ideals in a very long term. Sustainability affects every level of organization, from the local neighborhood to the entire planet.”⁶⁰ Definitionen talar inte uttryckligen om etik, men de områden som beskrivs ovan ligger nära de etiska.

3.2.6. Triple Bottom Line

Sustainability har i sin tur kopplingar till ”Triple Bottom Line”⁶¹, ett begrepp som enligt webbsidan skapats av den brittiske konsulten John Elkington. Elkington har sedan år 1987 drivit tankesmedjan SustainAbility.⁶² Triple Bottom Line innebär att utöka den traditionella bolagsredovisningen med miljöredovisning och social redovisning:



Figur från http://en.wikipedia.org/wiki/Triple_bottom_line

Slutligen är det värt att notera att många av författarna till den i detta kapitel refererade litteraturen hänvisar till ett antal organisationer och bolag som uppenbarligen varit förebilder för etikrevision eller liknande koncept. The Body Shops ”Ethical Auditing”, den danska Sbn Banks ”Ethical Accounting” och Shell Internationals ”Social Reporting” återkommer ofta som exempel. Simon Zadek nämner även certifieringsföretaget SGS, danska läkemedels-

⁶⁰ <http://en.wikipedia.org/wiki/Sustainability>

⁶¹ http://en.wikipedia.org/wiki/Triple_bottom_line

⁶² <http://www.sustainability.com/index.asp>

företaget Novo Nordisk och även två universitet, Nijenrode i Holland och Copenhagen Business School, som verkat framgångsrikt för att utveckla etikrevision.⁶³

3.2.7. *Corporate Social Responsibility, CSR*

Detta är ett begrepp som har kommit under de senaste åren, varför det ännu inte återfinns i någon större omfattning i litteratur, facktidskrifter eller papers. Ett standardiserat rapporteringsformat för CSR har utarbetats av Global Reporting Initiative, GRI, en medlemsorganisation baserad i Holland. Dow Jones har arbetat fram index för att underlätta tolkning rapporterna och jämförbarhet mellan olika organisationers SCR rapporter. Enligt GRI:s hemsida⁶⁴ är CSR, Sustainability Reporting och Triple Bottom Line koncept som går i varandra. CSR-rapporterna innehåller ett stort antal mjuka och hårda uppgifter avseende ekonomi, miljö och sociala områden, dock inte med etik som primärt fokus. CSR tas upp här mest som referens, främst för att ge kort en teoretisk bakgrund inför intervjuerna med revisionsbyråerna.

⁶³ Journal of Business Ethics, nr 17, 1998, s. 1430

⁶⁴ <http://www.globalreporting.org/guidelines/reports/details.asp?ReportID=72>

4. Empiri

Den empiriska delen av uppsatsen utgörs dels av intervjuer med företrädare för revisionsbranschen, dels med företrädare för företag och organisationer som kan antas ha särskild fokus på etik. Eftersom organisationerna och företrädarna för dessa har skiftande perspektiv på etikfrågorna, har intervjuerna utförts som kvalitativa intervjuer utan förutbestämda frågor. Dock finns hela tiden ett ramverk för intervjuerna, dels i form av intressentmodellen, dels även i uppsatsens syfte att identifiera möjligheter att rangordna och mäta de etiska förhållandena, och därmed skapa möjlighet att utföra revision av dessa.

De organisationer som kan betraktas som "kunderna" med uppsatsens perspektiv utgörs av bolag och organisationer som bedömts vara särskilt känsliga för etikfrågor, och som av omvärlden förväntas leva och verka på en särskilt hög etisk nivå. Att dessa är "kunder" i uppsatsens perspektiv utesluter naturligtvis inte att de i omvärldens ögon samtidigt är externa "leverantörer" av tjänster eller produkter, som också förväntas hålla en särskilt hög etisk nivå.

De organisationer som kan betraktas som "leverantörer" med uppsatsens perspektiv har varit lättare att identifiera. Uppsatsens syfte, att identifiera i vilken utsträckning det finns en etablerad modell för etikrevision, medför att de större revisionsorganisationerna är den primära målgruppen för denna del av studien. Analogt med vad som sägs ovan om "kunderna" så finns i revisionsorganisationerna även interna etiska riktlinjer. Dessa interna regelverk berörs dock endast översiktligt i intervjuerna.

Perspektivet skiftar därför i intervjuerna nedan, beroende på om organisationen är "kund" eller "leverantör" av etikrevisionen. Vidare innebär "kundorganisationernas" skiftande verksamhet att den generella intressentmodellen inte kan tillämpas annat än som startpunkt för intervjuerna. Fokus har därför i stället lagts vid att identifiera vilka som är respektive organisations viktigaste intressenter vad gäller de etiska relationerna.

4.1. "Kunderna"

4.1.1. Svenska Röda Korset

Om organisationen:

Röda Korset är enligt deras hemsida en världsomspännande organisation som arbetar med humanitärt hjälparbete. Föreningens mål är att lindra och förhindra mänskligt lidande, oavsett vem det drabbar och hur det än uppstår. Röda Korset är politiskt och religiöst obundet och finns i nästan hela världen, med 183 föreningar i lika många länder. Hela den samlade rödakorsrörelsen arbetar efter gemensamma grundprinciper: humanitet, opartiskhet, neutralitet, självständighet, frivillighet, enhet och universalitet. Arbete bedrivs bland annat i länder som drabbats av krig eller konflikt, men föreningen tar aldrig ställning för någon av de inblandade parterna. Däremot tar man alltid och oreserverat ställning för den enskilda människan som drabbas av konflikten.

Intervjun:

Enligt Christina Rahmn på Svenska Röda Korset är etik en mycket viktig del i föreningen, framför allt för att så mycket i föreningens verksamhet bygger på trovärdighet. Trots det finns det få konkreta etiska interna projekt. Det är snarare så att etiken är en del av verksamheten i stort. Vi har dock kunnat identifiera några projekt, bland annat mångfaldsprojektet, som syftar till att öka den etniska mångfalden bland dem som arbetar i den svenska organisationen.

Några etiska policies finns inte på Svenska Röda Korsets hemsida, annat än en internationell etisk policy vid katastrofarbete som arbetats fram i samarbete med ett antal andra organisationer. Det finns dock ett antal etiska policies i organisationen, bland annat mot placering av medel i fonder med vapenindustri, alkohol etc.

Enligt Christina Rahmn är en av Röda Korsets viktigaste frågor att man använder insamlade medel på det sätt som organisationen har utfäst. Detta berör Röda Korsets båda huvudintressenter, bidragsgivarna och stödmottagarna. Dessa intressenter utgör i Röda Korsets perspektiv både kunder och leverantörer. Röda Korset redovisar alltid vart pengarna går, hur stor del som går till administration etc., vilket möjliggör en mätning graden av ändamålsenlighet med insamlade medel. Röda Korsets mål är att man skall ha en tydlig transparens mot omvärlden i dessa frågor. Organisationen mäter därför periodiskt allmänhetens uppfattning genom marknadsundersökningar.

En viktig målsättning i Röda Korsets verksamhet är att organisationen skall så långt möjligt verka för hjälp till självhjälp snarare än att se stödmottagarna som objekt i stödhanseende. Några systematiska mätningar genomförs dock inte av hur organisationen uppfyller denna målsättning. Måluppfyllelsen inom detta område bör därför inte mätas kvantitativt, utan måste snarare mätas kvalitativt på ett sätt som sedan är möjligt att verifiera av extern eller intern revision.

En annan viktig intressentkategori är de företag Röda Korset samarbetar med i en form av dubbelriktat sponsorförhållande. Röda Korset genomför en screening av de företag som organisationen samarbetar med, för att säkerställa att dessa inte kan förknippas med något i sin verksamhet som i sin tur skulle kunna skada Röda Korsets etik.

Nästa intressent är personalen. Formellt så har Svenska Röda Korset ännu inte en etisk kod för sin anställda personal i Sverige. Ett arbete pågår för att ta fram en etisk kod som ska omfatta såväl anställda som frivilliga/förtroendevalda. Den internationella organisationen har dock en fastställd etisk kod för personal som kontrakterats för Röda Korsets verksamhet. I Sverige deltar Röda Korset i ett nätverk för etiska regler och uppförandekoder tillsammans med bland andra Utrikesdepartementet, Sida och Rädda Barnen. Detta nätverk har utarbetat en rekommenderad uppförandekod för svensk personal i internationella uppdrag, som reglerar hur personalen skall agera vad avser otillbörligt utnyttjande av maktställning, diskriminering, korruption, organiserad brottslighet, sexuellt relaterade frågor samt bruk av alkohol och narkotika. Personal i internationella biståndsuppdrag arbetar ofta i länder där förtroendet för samhällsstruktur, myndigheter, lagar m.m. är skadat, varför det är extra viktigt att personalen uppträder korrekt och visar ett tydligt avståndstagande från oetiskt beteende.

Implementeringen av den etiska koden är särskilt känslig framför allt när personal påbörjar en tjänst, och en kontrollmätning av implementeringens effektivitet borde därför utföras. I detta sammanhang är det viktigt att man värderar vikten av varje enskilt etiskt övertramp, så att inte samtliga brott mot en etisk kod behandlas lika dramatiskt oavsett bakgrund. Röda Korset har flera olika kategorier medarbetare: anställda, frivilliga och förtroendevalda. Medarbetarenkäter genomförs periodiskt. Dessa enkäter skulle kunna kompletteras med specifika frågor om personalens kunskap och medvetenhet om etik. Utfallet av sådana enkäter kan sedan bedömas genom en revision.

Ytterligare en intressent i Röda Korsets perspektiv är ledningen. Eftersom ledningen är offentlig och bevakad av media så kan det utgöra en risk om någon i ledningen gör något oetiskt även i sitt privatliv. Ett etiskt kontrakt med ledningen skulle möjligen kunna tydliggöra mot dessa personer att organisationen har särskilda krav och förväntningar mot just dessa.

Miljön är också en ”intressent” för organisationen, i det avseendet att Röda Korset bör agera som gott föredöme i miljöfrågor för att inte stöta sig med bidragsgivarna. Röda Korset är medlem i Föreningen Rättvisemärkt. Ett principbeslut togs på Riksstämman 2002 att organisationen ska servera rättvisemärkt kaffe/te på alla sina sammankomster. Dessa frågor har dock ingen stor fokus för närvarande, och man utför heller inga mätningar av denna typ av miljöetiskt agerande i organisationen.

Det skulle i många avseenden vara önskvärt att Röda Korset var en föregångare i att utföra en etisk revision. Dels kan en sådan dels vara en kontroll för ledningen av hur väl man uppfyller de etiska målen. Dels kan en kvalitetsmätning av etiken göras för att stärka transparensen mot omvärlden. En särskild personalrevision har diskuterats på Röda Korset tidigare, men kom aldrig till stånd. En etikrevision måste förankras och initieras antingen av riksstämman, styrelsen eller av generalsekreteraren, och revisionen kommer beroende på detta att få olika omfattning eller inriktning. Detta kommer även att påverka vem revisionen skall rapportera till. Ett etiskt råd skulle även kunna vara ett alternativ. En etisk riskanalys bör ligga till grund för en eventuell etikrevision. Röda Korset har genomfört riskanalyser på alla avdelningar, dock inte med kartläggning av etiska risker som det primära syftet. Etikrevision kan i förlängningen tas upp i det nätverkssamarbete som beskrivits ovan, då som ett steg som kommer efter att först en etisk kod fastställts och sedan implementerats av nätverkets organisationer.

Enligt intervjuer med:

Christina Rahmn, ansvarig för kompetens och organisationsutveckling, 2006-04-18

Marco Helles, ansvarig för mångfaldsprojektet, 2006-04-06

4.1.2. Charity Rating

Om organisationen:

Charity Rating är en nystartad oberoende organisation som, enligt sin hemsida, ska bidra aktivt till en ökad effektivisering och finansiering av frivilligsektorn genom att optimera donatorers beslutsprocess, samt genom att belysa och sprida information kring sektorn. Ett eventuellt överskott från den egna verksamheten skall skänkas till de organisationer som bedömts vara mest effektiva. Uppdraget är att sprida information kring välgörenhetssektorn och dess organisationer genom en pedagogiskt uppbyggd webbtjänst. Genom denna tjänst vill man ge givarna en ökad service och ett bättre beslutsunderlag för sin donation, så att mer pengar kommer fram till rätt ändamål. Charity Rating håller på att ta fram en metod som ska möjliggöra en rättvis analys. Någon gång under hösten 2006 hoppas man att metoden är klar.

Intervjun:

Enligt Thomas Sundén har Charity Rating initialt börjat arbeta med 3 årgångar årsredovisningar från ca 100 organisationer med 90-konton för att få underlag för sina analyser. Det första syftet med detta är att få en helhetsbild av sektorn. Den stora variationen hos de organisationer som skall bedömas gör att man måste arbeta fram mätmodeller och nyckeltal och sedan modifiera dessa grundat på hur organisationerna arbetar.

För att hitta modeller identifierade Charity Rating ett antal internationella organisationer som redan arbetar inom detta område inom välgörenhetssektorn. Dessa internationella organisationer arbetade dock på olika sätt. Några hade helt fokus på kvantitativa mått, andra hade fokus på de kvalitativa. Charity Rating håller nu på att arbeta fram modeller som både har kvantitativa och kvalitativa mått, och som sedan kan viktas beroende av verksamhet.

Vad avser *kvantitativa* mått så har dessa baserats på att det redan finns en rekommenderad gemensam redovisningsstandard hos dessa organisationer. Detta har möjliggjort en bedömning grundad på årsredovisningar som först lagts in i en databas och sedan justeras med hänsyn till unika faktorer i respektive organisation. På så sätt har en generisk och jämförbar resultaträkning erhålls för den enskilda organisationen. Målet med detta arbete är att ett 10-tal generella nyckeltal skall tas fram för den hårda delen av analysen, såsom t.ex. administrationskostnader, insamlingskostnader m.m.

Vad avser de *kvalitativa* måtten så är utgångspunkten tagna i organisationens mål och verksamhetsplaner. Dessa mål och planer varierar dock i hög grad mellan de organisationer som Charity Rating hittills arbetat med. För att hantera detta har Charity Rating ställt samman en mall och ett frågepaket med 4 områden (styrelse/ledning, verksamhet, projekt och medlemmar) med totalt 32 frågeställningar till organisationerna. Svaren på dessa kommer att generera den mjuka delen av analysen. Indelningen i dessa fyra områden representerar i viss utsträckning även organisationens intressenter.

I ett vidare perspektiv skall den kvalitativa delen av analysen ge en indikation på i vilken utsträckning som organisationen uppfyller sina mål. Detta är då särskilt viktigt att identifiera i vilken grad strategiska mål fastställts, och vilka dessa är. Det förekommer framför allt att mindre välgörenhetsorganisationer annars kan vara benägna att genomföra projekt baserade på enskilda interna eller externa initiativ, men som på längre sikt kan innebära att organisationen tappar fokus från de fastställda planerna.

För jämförbarheten mot andra organisationer används en internationell klassificeringsstandard, framtagen av ICPNO för non-profit organisationer, med 12 verksamhetssektorer och undersegment⁶⁵. De bedömda organisationerna skall sedan pricka in var man finns inom de olika sektorerna. Inom varje sektor kan man sedan förvänta sig att det finns en jämförbarhet mellan de organisationer som verkar inom segmentet. Därtill måste en viktning ske för att kompensera för att organisationerna kan ha sin verksamhet fördelad inom flera sektorer och segment. Den valda modellen är egentligen bredare och djupare än vad man för närvarande har behov av, men modellen har ändå valts för att ge utrymme att så småningom utveckla analyserna vidare.

Ett huvudsyfte med Charity Ratings analyser är att bedöma graden av transparens mot omvärlden och därmed ytterst mot donatorerna. Bedömningen av denna transparens kommer då att medföra att både organisationens positiva och negativa sidor kommer fram. Detta kan dels leda till en viss självsanering inom organisationen, dels till att organisationen tvingas ta tag i sina negativa sidor för att komma tillrätta med de faktorer som dragit ner ratingen. Charity Rating menar dock att detta är på längre sikt positivt för organisationen eftersom allmänhetens och det offentliga förtroende är avgörande för hur mycket bidrag man är villig att donera, både i absoluta belopp och relativt andra organisationer med samma syfte.

Charity Rating har även tittat på möjligheter att genomföra marknadsundersökningar mot allmänheten, donatorerna eller media, för att jämföra deras respektive bild mot organisationens egen bild. I de fall där respektive uppfattning inte överensstämmer kan detta vara en indikator på bristande transparens. Detta kan i sin tur skapa följdfrågor om i vilken utsträckning som organisationen kan ha justerat eller ändrat sin målsättning från sin grundidé för att kortsiktigt uppnå målet att erhålla ökade bidrag.

En slutsats som hittills dragits utifrån det arbete som gjorts är att analyser på avstånd, genom bearbetning av årsredovisningar och svar på frågepaket, kommer inte att räcka till. På längre

⁶⁵ <http://www.statcan.ca/english/freepub/13-015-XIE/2004000/icnpo.htm>

sikt kommer det sannolikt att behövas en djupare kontakt med de organisationer som skall bedömas, dvs. en bedömning ”inifrån” organisationen.

En aspekt som också har diskuterats är att de ökade kostnader som nu kan uppkomma i organisationerna för etik- och transparensfrågor skall kunna förklaras och försvaras internt. Organisationerna kan då se detta som en investering i varumärkesvård eller i personalvård.

Enligt intervju med:

Thomas Sundén, VD för Charity Rating, 2006-04-20

4.1.3. Akzo Nobel

Om bolaget:

Akzo Nobel är ett globalt, teknikorienterat företag som tillverkar och marknadsför läkemedel, färg och kemiprodukter i leverantörsledet. Bolaget har ca 60.000 anställda över hela världen, vilket innebär att man har en mångkulturell verksamhet inom sin organisation. Detta innebär vidare att man har relationer med en omvärld som kan se helt olika ut beroende av var i världen verksamheten bedrivs. Det ställer naturligtvis stora krav på företaget vad gäller att hantera inom det sociala och etiska frågeställningar.

Bolagets hemsida visar detta på ett tydligt sätt genom ett antal olika uttalanden inom Corporate Governance, Business Principles, Social Responsibility m.m. Akzo Nobels Business Principles har enligt hemsidan baserats på OECD:s Guidelines for Multinational Enterprises. Akzo Nobel redogör på hemsidan⁶⁶ för sina Business Principles: Core Values, Responsibilities, Free Enterprise, Business Integrity, Community Activities, Communication och Compliance. Inom samtliga dessa områden finns i ett eller annat avseende höga etiska ambitioner.

Bolaget har därtill givit ut en Corporate Social Responsibility (CSR) Report. I den drygt 60-sidiga rapporten redogör man för sina åtaganden och ambitioner vad avser miljö och sociala relationer. I rapporten anges också att man använt GRI Principles som ramverk. Där uppger man också att man inte har något särskilt rapporteringssystem som underlag till uppgifterna i denna CSR-rapport. I stället använder bolaget sitt generella rapporteringssystem, vilket man anser vara relevant mot bakgrund CSR-rapporteringen anses vara en del av affärsverksamheten.⁶⁷ Bolaget har nu också en rating på Dow Jones Sustainability Index, vilket även är en värdeämätare på hur bra CSR-rapporten är.

Intervjun:

Katarina Hedberg berättar i intervjun att några av de projekt som drivs globalt omfattar dels mångfaldsfrågor, då med särskild fokus på jämställdhet och på kulturell bakgrund, dels med att kommunicera Business Principles. Framgången inom båda dessa projekt kommer att vara mätbara genom olika kpi:er, som sedan kan bli föremål för revision inom ramen för CSR.

Grunden för mycket av det etiska beteendet i organisationen finns i fastlagt genom Business Principles-projektet. En del av projektet har varit att upprätta ett Code of Conduct som redogör för hur anställda skall agera i etiska frågor. För närvarande finns detta i utkast som skall användas för information till de anställda. Varje nyanställd skall skriva på Business Principles som bekräftelse att den nyanställde accepterar dem. De skall så småningom även skrivas på varje gång de uppdateras. Medarbetarenkäter genomförs globalt för att mäta personalklimatet.

⁶⁶ <http://www.akzonobel.com/com/Corporate+Governance/Values+and+Policies/Business+Principles.htm>

⁶⁷ <http://www.shareholder.com/visitors/dynamicdoc/document.cfm?documentid=1137&companyid=AKZO> s..59

En annan satsning som visar bolagets sociala ansvar har konkretiserats i ett Community Program. Till detta program avsätts 5 MEUR årligen i en fond från vilken de anställda kan söka bidrag och samtidigt engagera sig i olika samhällsprojekt. Detta program kan även innebära en möjlighet för bolaget att kompensera för eventuell ökad miljöbelastning på närmiljön runt bolagets anläggningar. Utnyttjandegraden av medel ur detta program kan sedan vara en möjlighet att mäta graden av etiskt engagemang i organisationen. En annan möjlighet att identifiera bolagets miljöetiska agerande kan vara att mäta klagomålsfrekvensen över tiden.

Ett område där bolaget förändrat sin etik från sin etablerade ”high-trust culture” till mer ”low-trust culture” hänger samman med SOX-lagstiftningen, som kräver mer ”Show me / prove me” i stället för ”Trust me”. I detta sammanhang har man också identifierat en risk att personalen kan komma att agera mer utifrån vad som är uttryckligen tillåtet, än utifrån den etiska norm som skapats av en ”high-trust culture”.

Ett begrepp som håller på att arbetas in mot personalen är ”Pride”, dvs. de anställda skall känna stolthet över sitt företag. Delmängder inom ”Pride” är sedan ”People - Planet - Profit” som skall illustrera att verksamheten skall drivas med lönsamhet men fortfarande med hänsyn till människan och miljön.

En av de viktigaste intressentrelationerna är den mot kunderna. Här kommer frågor upp som hur man hanterar risken för kartellbildningar och conflicts of interest. Dessa är viktiga etiska frågor både i den direkta kundrelationen men även mot omvärlden, och är frågeställningar som ofta uppmärksammas av ledningen. Etiska brister har förekommit, men hanteras numera bättre preventivt genom information och utbildningar. Det är dock oklart hur revision kan utföras inom detta område.

En annan viktig intressentgrupp är leverantörerna. Här har bolaget ställt krav på att leverantörerna skall skriva på och följa Akzo Nobels Business Principles. Leverantörernas eventuella avsteg från dessa kan noteras och loggas som underlag till en rapportering och därefter etisk revision. En annan möjlighet är att genomföra due diligence eller dokumenterade periodiska utvärderingar av leverantörerna. Utfallet av dessa kan sedan effektivitetsmätas, rapporteras och utsättas för revision. Dock genomförs i nuläget inga sådana globalt. Preventivt finns policier som reglerar hantering av mottagna gåvor och ”facilitation payments”.

En annan viktig intressentgrupp är miljörelserna. Relationen med dessa rörelser hanteras till viss del preventivt genom att Akzo Nobel ger ut CSR-rapporten, i vilken just miljöfrågorna har fått stort utrymme. Det är dock svårt att mäta framgången i de etiska relationerna med miljörelserna. Ett alternativ kan möjligen vara att identifiera antalet miljörelaterade case. En annan möjlighet är att mäta hur mycket det skrivs och talas i media om Akzo Nobel avseende miljöfrågor. Dessutom kan naturligtvis miljönyckeltalen granskas av revisionen för att verifiera att dessa verkligen mäter vad de avser att mäta.

Ledarna har en särskild roll i bolagets etik, och är på sätt och vis även en intressent i organisationen. Ledarstilen och ledningens uttalanden påverkar organisationskulturen och i sin tur organisationens och de anställdas etiska handlande. Det pågår för närvarande ett mindre projekt inom Akzo Nobel som avser kartläggning av organisationskulturen genom intervjuer av medarbetare inom forskning och utbildning. Sådana kartläggningar kan sannolikt användas ur ett revisionsperspektiv genom att ledarnas inställning till etiska frågor jämförs med de anställdas motsvarande bild för att identifiera förekomsten av eventuella gap.

Någon särskild etikrevision utförs inte i bolaget. Etiska frågeställningar ingår i stället indirekt i internrevisionens granskningar, och de etiska brister som identifieras där kommer att ingå i

den ordinarie revisionsrapporteringen. Internrevisionen har även som roll att granska CSR-rapporteringsfunktionen ur ett effektivitetsperspektiv, samt även de enskilda KPI:er som ingår i rapporteringen CSR-rapporten. Bolaget genomför dessutom periodiska sekretess- och miljörevisioner. Dessa revisioner genomförs av en särskild global revisionsenhet som är specialiserad på just sådana processer. Utfallet av dessa revisioner kan vara ett sätt att bedöma bolagets hantering av vissa etiska frågor. Även Risk Management-enheten utför periodiskt revisioner för att kartlägga risker, då även vad avser etiska risker.

Enligt intervju med:

Katarina Hedberg, Diversity Manager, Akzo Nobel, 2006-04-28

4.1.4. Svenska Shell

Om bolaget:

Enligt Svenska Shells hemsida⁶⁸ består huvudverksamheten i Sverige av raffinering av olja till olika produkter vid dotterbolaget Shell Raffinaderi i Göteborg. Produkter och tjänster säljs till privat- och företagskunder i Sverige och på export utomlands. Produkterna utgörs av drivmedel till privatpersoner och företag, flyg och sjöfart. Vi säljer eldningsoljor för drift och uppvärmning samt biobränslen, smörjmedel och gasol. Det finns dels bensin- och servicestationer som Shell äger och dels stationer som ägs och drivs av egna företagare, Shell-handlare. Svenska Shell har 540 direkt anställda medarbetare, och ytterligare anställda finns i servicestationerna som drivs som egna franchiseföretag. På Svenska Shells hemsida finns bolagets policier för affärsprinciper, hälsa- säkerhet- och miljöpolicy samt normer om mångfald och inkludering (Group Diversity and Inclusiveness Standard).

Intervjun:

”Shells allmänna affärsprinciper” är enligt Göran Carlsson den grundläggande företagspolicyn för bolagets hållning i etiska frågor. Detta är ett levande dokument som omfattar alla företag i Shell och som ser likadant ut i alla länder. Dokumentet uppdateras regelbundet, och vid tidpunkten för intervjun var en ny version precis under tryckning.

I policyn regleras bolagets relationer till samhället liksom dess relationer till anställda och ”contractors”. Sedan ett 10-tal år har man även arbetat in ställningstaganden som har karaktär av absolut etik. En delikat frågeställning för Shell är då om en etisk fråga också kan vara ett politiskt ställningstagande. Men, om frågorna omfattar människovärde, generella mänskliga rättigheter etc. så skall bolaget ta ställning i frågan. Om frågan i stället omfattar rena politiska frågor, som exempelvis EMU-frågan, skall bolaget inte ta ställning.

Ett annat sätt för Shell att hantera sin etiska relation mot samhället är genom de allmänna affärsprinciperna. Dessa har funnits i ca 30 år, och tillkom i hög grad för att bolagen världen i det globala Shell inte skulle ha olika ställningstaganden, i etiska eller andra frågor. I arbetet med affärsprinciperna av kan man identifiera fyra steg: Det första är att ta ställning genom att upprätta en global policy. Det andra är att man arbetar in denna genom att kommunicera till olika parter som en naturlig del i affärsrelationerna. Det tredje steget är att man på ett bildligt sätt skall kunna visa exempel på att man lever efter dessa regler. Det fjärde är att hela verksamheten genomsyras av dessa etiska regler.

En viktig intressentgrupp hos Shell är medarbetarna. Bolaget har etiska regelverk som bland annat reglerar gåvor, hospitality, representation etc. Även om man har ett förtroende för

⁶⁸ http://www.shell.com/home/Framework?siteId=se-sv&FC2=/se-sv/html/iwgen/about_shell/vilka_vi_ar/zzz_lhn.html&FC3=/se-sv/html/iwgen/about_shell/vilka_vi_ar/fakta_svenska_shell.html

personalen så säger erfarenheten att det ändå finns ett behov att detaljreglera sådana frågor i en policy. Någon självreglering i personaletiska frågor på allmänt etiska grunder, i enlighet med en gammaldags bruksanda, finns i stort sett inte längre inom Shell. Ett undantag skulle kunna vara raffinaderiet utanför Göteborg där lojaliteten mot bolaget är oerhört stor och personalomsättningen i stort sett ingen.

Personalundersökningar görs regelbundet i hela Shell och KPI:er utvärderas globalt. Alla enheter oavsett storlek deltar i medarbetarundersökningen, men resultatet särredovisas inte för grupper på mindre än 10 personer. Deras input finns dock med i helheten. Materialet för Sverige omfattar ca 80.000 svar som analyseras och jämförs mot benchmarks. Utvärderingen görs av en extern "contractor" som genomför dessa undersökningar globalt. Denna "contractor" har också tillgång till ca 50.000 andra referensföretag, vilket möjliggör omfattande jämförelser.

Begreppen "Diversity" och "Inclusiveness", eller mångfald och tillhörighet i Shells svenska översättning, finns i en specifik global policy. I denna finns både allmänna målsättningar för hur bolaget skall agera i det samhälle man verkar i, och även specifika regler, exempelvis för hur en rekryteringspolicy skall vara utformad. Inom dessa områden kan utvecklingen relativt lätt del styrkas med olika nyckeltal, vilka sedan mycket väl kan omfattas av revision. Möjligheten att efterleva denna policy påverkas dock av att lokala förhållanden i de olika länderna påverkar bolagets förmåga att efterleva dessa.

Så kallade SGBP-revisioner (Shell Global Business Principles) genomförs fortlöpande för att fastställa att Principles har kommunicerats, förklarats och förstås av alla nyanställda, liksom att alla anställda har fått en fortlöpande uppdatering. Därtill omfattar revisionen att det finns en fungerande "Whistle-blowing" funktion. Man upplever inom Shell att SOX har bidragit till att sådana processer har "SOX-ats", och därmed också till att de revideras löpande för att säkerställa att bolaget efterlever detta regelverk.

Ansvar mot kunder nämns särskilt i affärsprinciperna. Shell genomför så kallade "Brand Trackers" för att mäta hur bolagets kunder uppfattar sin relation med Shell. De etiska frågorna i kundrelationen har blivit extra fokuserade just mot bakgrund av de etiska brister som uppmärksammats hos Shell. Kundernas uppfattning om Shell som varumärke är beroende av etiska frågeställningar, inte minst inom miljöområdet. Bland annat därför avger Shell årliga miljöbokslut som revideras av Det Norske Veritas. Syftet är att visa att Shell bidrar till samhällsnytta med bibehållen hänsyn till miljön.

Shell har en stor mängd externa leverantörerna och "contractors". För att komma i fråga som leverantör till bolaget skall även dessa leva upp till Shells affärsprinciper. Detta ingår som en del i utvärderingen av en ny affärspartner. Shell har egna kvalitetsrevisorer som granskar att de viktigaste leverantörerna löpande lever upp till Shells kvalitetskrav. I tillägg till detta upprättar säljarna så kallade "site-audit" protokoll där brister rapporteras. Om man upptäcker att en affärspartner inte lever upp till etiska krav skall detta i första hand påtalas, i nästa kräva en förändring och slutligen kan affärsförhållandet avbrytas om inte någon förändring har kunnat uppnås.

Shell Sverige har en särskild External Affairs Manager, som skall ansvara för bolagets etiska relationer, bland annat mot media och allmänhet. Häri ingår också att hantera relationer mot Non Governmental Organisations (NGO's). Shell genomför dock först en utvärdering av om det är lönsamt eller meningsfullt att engagera sig i en relation med en NGO.

De fackliga organisationerna en annan viktig intressentgrupp för Shell, även vad avser etiska frågeställningar. Ett etiskt korrekt uppträdande mot dessa kan vara avgörande för att komma

fram till en facklig samförstånds lösning. De fackliga organisationerna är i viss mån även en källa för ett inflöde till Shell av etiska värderingar som kan vara på väg att etableras.

Slutligen är även ledningen en viktig intressentgrupp i ett etiskt perspektiv. Bland annat är ledningen en spelare i utbildningar inom den tidigare nämnda SGBP.

Shell använder inte etikrevision som begrepp. Detta ingår i stället indirekt i andra revisioner, miljöbokslut etc. Göran bedömer att det knappast finns några att möjligheter att införa en etikrevision som en särskild process inom Shell med mindre än att detta införs globalt, eller utifrån att ett sådant krav införs enligt lokal lagstiftning. Sådana egna initiativ inom Svenska Shell hade möjligheten kunnat accepteras för ett 10-tal år sedan, men sedan dess har den globala Shell-organisationen strömlinjeformats och globaliserats så att verksamheten bedrivs på ett enhetligt sätt. Däremot ser Göran se en allmän trend inom Shell mot ett ökat fokus på mjuka värden, men då integrerat i andra rapportformat. Ett exempel på detta är miljöredovisningarna och miljörevisionen vilka var i fokus för ett 10-tal år sedan. Nu har många av dessa miljöfrågor i stället arbetats in i andra redovisningar. Revision av etiska förhållanden kommer då att ske i den mån som dessa redovisningar omfattas av revision.

Enligt intervju med:

Göran Carlsson, HR-manager, Svenska Shell, 2006-05-11

4.2. "Leverantörerna"

4.2.1. Öhrlings PricewaterhouseCoopers

Om revisionsbyrån:

Öhrlings PricewaterhouseCoopers, PWC, skall enligt deras hemsida⁶⁹ utveckla, sälja och genomföra revision, redovisning och kvalificerad rådgivning inom finansiella och angränsande områden så att internationella och svenska företag, samt dess ägare, organisationer och offentlig sektor kan uppnå värdetillväxt och trygghet.

Verksamhetens framgångsfaktorer är:

- Närhet till bred kompetens
- Förståelse för kundens kultur och affärer
- Proaktivt och affärsmässigt agerande
- Personligt engagemang och förtroende
- Fokus på kvalitet och professionalism

PWC har ett tjänsteutbud och en marknadsorienterad organisation som utgår från kundernas behov, och erbjuder snabb tillgänglighet, personligt engagemang och bästa kunskap om den lokala marknaden. Man tillhör ett internationellt globalt nätverk som ger tillgång till en total service världen över.

Värderingarna Teamwork, Leadership och Excellence är gemensamma för hela den globala organisationen. Teamwork står för att komma fram till de bästa lösningarna i samarbete med kollegor och kunder. Detta samarbete är en förutsättning för att kunna leverera rätt kompetens och rätt lösning utifrån specifikt behov. Leadership innebär att PWC leder utvecklingen genom nytänkande och handlingskraft. Excellence, slutligen, betyder att hålla vad som utlovats och överträffa de förväntningar som ställs. De långsiktiga målen innefattar en fortsatt ledande marknadsposition, att vara den ledande aktören i branschfrågor, en bibehållen position som branschens bästa arbetsplats samt konsolidering med fokus på lönsamhet.

⁶⁹ <http://www.pwc.com/extweb/aboutus.nsf/docid/FA87235345B86D8F8025708F004AA34E>

Under rubriken ”Connected Thinking”⁷⁰ säger PWC att man bygger upp ett förtroende och skapar mervärde för kunderna bland annat genom att se såväl till affärsmässiga som till etiska perspektiv. Bolaget redogör även för sin Code of Conduct⁷¹ på sin hemsida. Här säger man bland annat att: *”Vi lever i en oerhört komplicerad och föränderlig värld och det finns ett stort behov av etiska regler. Det är något som alla företag och organisationer borde ta till sig. Finns inte reglerna uttalade så lämnas tolkningen till varje enskild individ. För PricewaterhouseCoopers globalt och Öhrlings PricewaterhouseCoopers i Sverige är det betydelsefullt att kunna visa vår omvärld vilka värderingar och levnadsregler vi verkligen har.”*

På hemsidan redogör PWC för tanken att förena bolagsstyrning med hållbar utveckling genom att integrera frågor om miljö, etik och socialt ansvar i de övergripande strategierna och styrningen. Man erbjuder därför sina kunder konsulttjänster inom hållbar affärsutveckling, där både CSR och hållbarhetsredovisning ingår som komponenter.⁷²

Intervjun:

Under intervjun med Lars-Olle Larsson framkom att Corporate Social Responsibility (CSR) och Sustainability Reporting är olika benämningar för i allt väsentligt är samma sak. CSR m.fl. är frivilliga områden för bolagen, vilket innebär att de är helt öppna för utveckling och anpassning. Dessa redovisningar har successivt växt fram från miljöredovisningarna, dels genom lagstiftning, dels genom att miljöorganisationer och andra ”non governmental organisations” drivit fram krav på ansvar. Detta har sedan i sin tur drivit fram ett behov hos företagen att redovisa på ett transparent sätt hur man arbetar med frågorna, samt resultatet av detta arbete.

Global Reporting Initiativ, GRI, har givit ut guidelines för sustainability reporting, även kallad Triple Bottom Line (ekonomisk, miljö och social). Dessa guidelines är numera accepterade riktlinjer för hur större bolag redovisar i sina sustainability reports. Man bör notera särskilt att GRI kallar sina guidelines för standards. Dessa är dock snarast riktlinjer och kan därför inte återopas formellt. Den senaste upplagan av GRI, som är den tredje versionen, kommer ut i oktober 2006 och är mer principbaserad än de tidigare versionerna. Den har även mer fokus på de finansiella områdena samt på risk. GRI erbjuder företagen att använda indikatorer i tre aspekter, samt vissa tester för dessa indikatorer, men lämnar även stort utrymme för bolagen att tolka och utveckla. Ambitionen med GRI:s guidelines har varit att uppnå jämförbarhet mellan organisationer som rapporterar sustainability. En kvarstående brist är dock att GRI inte har definierat vad i deras guidelines som är väsentligast.

En annan organisation inom detta område är AccountAbility, som givit ut en instruktion, ”AccountAbility 1000 assurance standard”, som inte heller är standards utan snarare guidelines. Dessa guidelines omfattar framför allt att upprätta en dialog med organisationens viktigaste intressenter och sedan utföra en granskning av detta förhållande med de viktiga intressenterna. Här uppkommer då svårigheten att identifiera vilka dessa viktiga intressenter är, och framför allt hur långt ut i periferin dessa intressenter finns samt hur långt bolagets ansvar då sträcker sig. Intressenter bör i detta sammanhang definieras som alla som kan påverka, eller som påverkas av organisationen. Den ideala processen är att först genomföra en riskanalys som en brett anlagd intressentanalys, och sedan en dialog med de intressenter som mappats som betydande. Det är dock för närvarande få företag som arbetar på detta sätt. I stället arbetar de flesta bolag fortfarande med nöjd-kund-index och klimatanalyser. I stället bör fokus läggas på hur bolagen hanterar det ansvar som intressenterna lägger på bolaget,

⁷⁰ <http://www.pwc.com/extweb/aboutus.nsf/docid/F143AECA4121BC5B802570A60054DFCA>

⁷¹ <http://www.pwc.com/extweb/aboutus.nsf/docid/24F87E4365968394802570A6005834E2>

⁷² <http://www.pwc.com/extweb/challenges.nsf/docid/cca8ec29c34fdc9f802570dc0039dd68>

vilket i hög grad är styrelsefrågor. Styrelserna har dock erfarenhetsmässigt sällan sådana frågor på sitt bord.

Det saknas fortfarande fullständigt etablerade principer och kriterier för sustainability eller CSR-rapportering. Detta har i viss mån lett till att nuvarande rapportering kan vara grundad mer på ”story-telling” än på mätbara och verifierbara förhållanden. För att erhålla mätbara och verifierbara uppgifter krävs att KPI:er tas fram, vilket i sin tur bland annat förutsätter att bolaget etablerat en klimatanalys. Ur denna klimatanalys kan sedan KPI:er härledas och mätas.

Ett vanligt problem är man inte skiljer mellan processen att utveckla ett bolags Code of Conduct från processen att rapportera och redovisa efterlevnaden i enlighet med sustainability, CSR eller liknande. PWC kan erbjuda bolagen konsult hjälp inom dessa områden, antingen med att hjälpa bolaget att utveckla en Code of Conduct, eller med att finna de indikatorer som bolaget behöver för att styra leda och följa upp att koden efterlevs. Vilken hjälp som bolaget behöver beror i hög grad av hur kompetent bolagsledningen är i dessa frågor, och detta styr också i vilket läge PWC kommer in som konsult hjälp samt vilken hjälp som kommer att erbjudas. Till stöd för hur dessa uppdrag utförs kan ligga GRI:s guidelines som stöd för rapporteringsmodellen, AccountAbility för att inkludera intressentmodellen, ISAE 3000 som är generell standard för assurance-uppdrag som utförs av revisionsbranschen samt även den svenska standard som utarbetats av FAR baserats på ISA100 för hållbarhetsredovisning.

IFAC har utarbeta en kod för corporate code of conduct som är till god hjälp för de bolag som är i processen att starta upp projekt att sätta upp sådana koder. Därtill finns flera andra nationella och internationella organisationer som håller på att sätta upp standarder som helt eller delvis berör området. Ytterligare stöd för arbetet kan finnas i de index som arbetats fram av Dow Jones och FTSE for Good.

En allmän slutsats i intervjun är att internrevisionen har en utmärkt plattform för att utföra arbete avseende CSR, sustainability reporting etc. Dock är Lars-Olles bedömning att internrevisionsenheterna oftast inte har tillräcklig kunskap om ämnet, och att dessa därför behöver viss hjälp av externa konsulter i detta arbete.

Enligt intervju med:

Lars-Olle Larsson, Principal Director, Global Sustainable Business Solutions, 2006-04-25

4.2.2. KPMG

Om revisionsbyrån:

KPMG är enligt hemsidan⁷³ ett av Sveriges ledande kunskapsföretag inom ekonomisk information. Med ett enhetligt tjänsteutbud världen över, verkar KPMG inom fem affärsområden:

- Revision Stora företag
- Ägarledda - revision & rådgivning
- Skatt
- Financial Advisory Services
- Risk Advisory Services

Som medlem i KPMG International kan man erbjuda kunder och anställda en global enhetlighet i tjänsteutbudet, en multidisciplinär grund för företagens behov av ekonomisk

⁷³ <http://www.kpmg.se/pages/100010.html>

rådgivning, en specialisering inom komplexa regelverk och specifika branscher samt en attraktiv arbetsmiljö med goda möjligheter till utbildning, utveckling och internationella erfarenheter.

KPMG i Sverige har 1 600 medarbetare, verksamma vid 60 kontor runt om i landet. Internationellt har KPMG 94.000 medarbetare, verksamma i 148 länder.

En av KPMG:s enheter inom området revision är Miljö- och etikrevision. Enheten beskrivs på hemsidan⁷⁴ på följande sätt:

”KPMG:s miljö- och etikrevision består av specialister med kompetens inom både yttre och inre miljö, etikfrågor och socialt ansvar. Vi bistår företag i de förändringsprocesser som följer av omvärldens ökade krav på systematiskt arbete med och kommunikation av miljö- och etikfrågor. En viktig roll för oss är att genomföra miljöutredningar och analyser av miljö- och etikrisker i samband med företagsförvärv. Exempel på andra tjänster inom detta område är miljö- och etikredovisning, informationssystem och ledningssystem för miljö och etik.”

Intervjun:

Henrik Dahlström, som arbetar på enheten KPMG:s enhet för miljö- och etikrevision, konstaterar inledningsvis att det finns flera begrepp inom etikrevision som i realiteten avser samma områden, CSR, Sustainability Reporting. Han har även sett i något fall ”Fair Play”, som signalerar tydligare vad rapporteringen egentligen handlar om.

Bolag rapporterar oftast enligt GRI:s riktlinjer. Dessa riktlinjer kommer nu i sin tredje version. Denna är en mer stegvis modell som definierar mål i jämförelse med den tidigare som var mer normativ med tydliga krav på hur redovisning måste ske för att uppfylla GRI:s riktlinjer. Eftersom detta är riktlinjer finns utrymme att anpassa begreppen till organisationens behov och önskemål. Henrik förespråkar att man använder Corporate Responsibility, där det sociala inte tydliggörs. Det blir då lättare att förstå innebörden och koppla på Corporate Governance för att på detta sätt erhålla ett bredare perspektiv.

KPMG arbetar oftast med två alternativa upplägg:

- Att granska en organisationens hållbarhetsredovisning, dvs. om man lever efter sin Code of Ethics och att man tar ansvar för sina relationer mot intressenterna avseende sina ekonomiska, sociala och miljöåtaganden.
- Att utföra en internrevision som konsultinsats inom området enligt traditionell internrevisionsprocess inom de områden som omfattas av sustainability.

Merparten av arbetena ligger fortfarande på internrevisionsuppdrag och på due diligence. Anledningen till att detta fått ett ökat fokus i bolagen är framför allt att organisationens tunga intressenter, analytiker m.fl. ställer allt högre krav på rapportering inom olika mjuka områden. En mindre del avser formell revision av hållbarhetsredovisning, eftersom detta är ett område under utveckling.

I de flesta fall så börjar arbetet med att upprätta en riskanalys baserad på affärsplanen. Detta medför att man får en bättre förståelse i organisationen för varför detta arbete görs. I affärsplanen har då redan många av organisationens intressenter definierats:

- Ägarna / analytikerna / investerarna
- Leverantörerna
- Kunderna
- Anställda

⁷⁴ <http://www.kpmg.se/pages/100499.html>

För sustainability reporting måste ytterligare ett antal intressenter identifieras på ett tydligare sätt:

- Staten / lagstiftaren / samhället / lokala kulturer
- Aktivistgrupper (Non Governmental Organisations, NGO:s)
- Ledningen / styrelsen
- Media
- Analytiker

En viktig fråga i riskanalysen är vilket perspektiv man skall ha: Kan ha svenska normer för bedömningen av förhållanden i utländska verksamheter? Räcker en ISO-certifiering ur kundernas perspektiv? Räcker rapporteringen för analytikernas perspektiv? Vilket perspektiv har man på personalen, bolagets perspektiv eller de anställdas? Ledningens eller omvärldens perspektiv på organisations etik?

En stor del av revisionsarbetet inom sustainability eller etikrevision bygger på samtal och intervjuer för att bekräfta överensstämmelsen med rapporteringen. I praktiken genomförs detta genom att diskutera case med olika företrädare för organisationen. Merparten av dessa case i förväg definierade, men i viss mån tillrättalagda efter exempelvis för att uppnå en bättre förståelse hos intervjuobjekten. Revisionsarbetet omfattar även diskussioner med organisationens intressenter.

I viss omfattning kan KPI:er definieras och användas för att mäta de områden som sedan skall verifieras inom revisionerna. Inom några områden som exempelvis personal eller kundnöjdhet finns KPI:er etablerade. Inom andra områden saknas dessa mätvärden. Då får man i stället söka olika vägar att mäta intressenternas

Resultatet av granskning av hållbarhetsredovisning rapporteras i enlighet med revisionsbranschens standardiserade format för assurance. Resultatet från internrevisionerna rapporteras till internrevisorerna eller till ledningen i form av konkreta observationer tillsammans med action plans där organisationen får svara med kommentarer och förslag till åtgärder och tidplan. Revisionen innehåller även en gradering i ”Important / Urgent”, ”Important / Less urgent” eller ”Potential Improvement”.

En fråga som kommer upp emellanåt är CSR, sustainability etc. är lönsamt att hålla på med. Inom due diligence är det lättare att se lönsamheten, eftersom en viktig del av denna avser att identifiera miljörisker eller andra risker som hänger samman med att följa lagkrav etc. En ökad transparens hos organisationerna inom detta område kan dock vara ett sätt att förebygga onödig fokus på områden som annars ändå skulle komma upp från NGO:s, media eller andra. Att redovisa på ett transparent sätt är också en möjlighet att man har en god intern kontroll och ordning och reda, vilket kan underlätta att komma in på nya marknader eller att behålla befintliga kunder.

Enligt intervju med:

Henrik Dahlström, ansvarig för avdelningen Miljö- och etikrevision, 2006-04-27

4.2.3. Deloitte

Om revisionsbyrån:

Enligt Deloitte's hemsida⁷⁵ har bolaget över 120.000 medarbetare i 150 länder. Man levererar tjänster till drygt en fjärdedel av världens största företag samt till stora nationella verksamheter och tillväxtföretag. I Sverige finns 950 medarbetare på ett trettiotal orter över hela

⁷⁵ http://www.deloitte.com/dtt/section_node/0,1042,sid%253D8197,00.html

landet. Deloitte är organisatoriskt uppdelat på fyra affärsområden: Audit, Tax, Consulting och Financial Advisory. För att ge den bästa servicen till sina klienter arbetar man ofta över de organisatoriska gränserna.

En av Deloitte's tjänster är så kallad hållbarhetsredovisning, vilken omfattar tjänster att assistera företagen med redovisningen av företagets miljömässiga, etiska och sociala förhållanden. Enligt hemsidan bestäms ett företags affärsvärde numera i större utsträckning än tidigare av verksamhetens bidrag till en hållbar samhällsutveckling. Man måste därför arbeta förebyggande för att undvika situationer som skadar varumärket. Deloitte erbjuder granskning och stöd vid utformning av frivilliga hållbarhetsredovisningar. Specialister kan bistå i redovisningsfrågor och identifierar miljömässiga, sociala och etiska risker i samband med förvärv och avyttringar.

Intervjun:

Jenny Fransson och Anna Bruun Månsson arbetar med granskning av hållbarhetsredovisning inom den enhet på Deloitte, Enterprise Risk Services, som levererar en rad olika tjänster relaterade till affärsrisker. En relativt nytillkommen tjänst inom detta område är så kallade förtroenderiskgranskningar. Detta område avser en bred granskning av bolags och organisationers interna processer ur ett etiskt perspektiv. Deloitte's kunder har annars av tradition mest varit intresserade av granskningar inom smalare och väl definierade områden, såsom miljögranskningar och hållbarhetsgranskningar. En klar majoritet av de granskningar Deloitte utför är fortfarande sådana granskningar.

Parallellt med att man introducerade förtroenderiskgranskningarna har kunderna av egen kraft fått en ökad insikt att etik har ett bredare perspektiv. Ett fokusområde och en intressentgrupp för förtroenderiskgranskningarna är ledningen, detta delvis drivet av de affärer som uppmärksammas i media på senare år. Här har ofta ledningen själv identifierat risker, ibland i samband med att någon ny VD börjat, och vill ha kartlagt hur de etiska förhållandena i bolaget ser ut.

Förtroenderiskgranskningarna inleds med en riskanalys. Denna analys styr sedan vilka områden som revisionen sedan fördjupa sig i. En viktig del av arbetet är att utföra en konsekvensanalys av om det verkligen finns så stora risker som man tror inom de etiska områdena. I dessa granskningar bedömer man ofta riskerna utifrån hur stor påverkan medias bevakning av bolagets förehavanden kan komma att få på de verkliga intressenterna, t.ex. kunderna.

Hållbarhetsredovisning består av redovisning av ekonomi, sociala förhållanden och miljö. Numera vill många även ta in både begreppen corporate governance och ansvarstagande i hållbarhetsredovisningen. Tanken bakom koncepten är att man skall ha en långsiktigt hållbar balans med omvärlden, så att bolaget inte drivs på bekostnad av dess intressenter. Dessa begrepp är ofta svåra att förklara för kunderna, och på Deloitte använder man också begreppet "frivillig redovisning", i enlighet med FAR:s terminologi. Detta begrepp illustrerar att det är i princip fritt fram att lägga in olika komponenter i denna rapportering. Bolagen skall alltså kunna redovisa de delar som är relevanta för respektive bolag. I Deloitte's granskning av hållbarhetsredovisning är balans och transparens viktiga begrepp. Balans mellan positivt och negativt i redovisningen, så att rapporten visar en rättvisande bild av verkligheten, dvs. är transparent (på svenska säger vi genomsynlig).

GRI:s riktlinjer utgör ett vedertaget ramverk för vad hållbarhetsredovisning skall innehålla. Den rekommendation om granskning av frivilliga separata hållbarhetsredovisningar som givits ut av FAR tar också hänsyn till GRI:s riktlinjer. I tillägg till detta har även granskningsstandarden AA1000 kommit för 2-3 år sedan. I denna standard fokuseras på vad intressen-

terna vill veta om bolaget i sin rapportering. Revisorerna kan lämpligen då intervjua intressenterna och granska bolagets befintliga intressentdialog.

En svårighet man sett på Deloitte är att ansvaret för hållbarhetsredovisningen ofta har varit oklar på bolagen. Då kan vems "bord" detta hamnar på styra vilket fokus bolaget får i sådana frågor. Vissa bolag har mest fokus på ett internt socialt och etiskt ansvar, medan andra bolag har ett externt fokus. Ytterligare andra bolag har låtit externa regelverk som SOX styra vilket fokus de sociala och etiska frågorna får.

I de finansiella granskningarnas riskanalyser ingår i ökande utsträckning etiska risker som en del. Revisorer kopplar in specialister från ERS inom en rad olika områden för riskbedömningar, ex. internrevision, IT-revision och oss som arbetar med att kartlägga miljörisker för anmälnings- och tillståndspliktiga verksamheter.

Enligt intervju med:

Jenny Fransson och Anna Bruun Månsson, Enterprise Risk Services, 2006-05-15.

5. Analys

5.1. Begrepp

Etikrevision, Ethical Auditing, Social Auditing, Ethical Accounting m.fl. begrepp har enligt flera källor ett i hög grad likartat innehåll. Begreppen tycks användas omväxlande och ofta utan eftertanke för att illustrera rapportering och revision av sådana förhållanden som inte fokuseras i den ekonomiska rapporteringen. Det finns dock vissa nyansskillnader mellan de ovan nämnda begreppen.

Det numera vanligaste rapportformatet är Corporate Social Responsibility, CSR-rapporten. Ett standardformat för CSR-rapportering har fastställts av organisationen The Global Reporting Initiative (GRI). CSR-rapporteringen skall enligt denna standard omfatta ett antal etiska förhållanden, och den är av den anledningen intressant som referensmaterial för uppsatsen. I tillämpliga delar ingår etiska frågeställningar även i social-, miljö- eller sustainability-rapporter. Syftet med dessa rapporter är att redovisa organisationens förhållningssätt mot organisationens externa intressenter på ett standardiserat sätt, och för att åstadkomma en jämförbarhet mot andra organisationer i dessa avseenden.

5.2. Arbetsdefinition

Jag har funnit det nödvändigt att göra en arbetsdefinition av begreppet etikrevision som passar för denna uppsats syfte innan vi går vidare. Efter att ha studerat "kundernas" och "leverantörernas" bild av etiska förhållanden har jag kommit fram till att etikrevision är att:

Mäta, verifiera och rapportera:

- graden av följsamhet, internt och externt, mot givna etiska riktlinjer, Code of Conduct etc.
- graden av etiskt agerande, internt och externt, utifrån oskrivna regler, företagskultur etc.
- förändringen av dessa förhållanden över tiden.

De två första punkterna innehåller indirekt frågeställningen: "Gentemot vem?" För att undvika att etikrevision bedrivs enbart för deskriptiva eller metaetiska ändamål behöver vi även definiera objektet för det etiska handlande som skall utvärderas genom etikrevisionen. Ett lämpligt synsätt är att fokusera på intressenter med vilka organisationen har någon form av etiskt förhållande. Dessa intressenter måste identifieras unikt för varje organisation och utan begränsningar. Intressenter i det etiska perspektivet kan återfinnas innanför och utanför organisationen, och de kan vara intressenter med vilka organisationen har ett mycket avlägset etiskt förhållande. Etikrevision enligt min definition och mitt synsätt är därför annorlunda än de etablerade begreppen Ethical Audit, revision av CSR eller sustainability. Dessa är antingen enbart inriktade på externa relationer, eller så omfattar de ett betydligt vidare fält än enbart etiska frågor.

5.3. Ramverk och modeller

Etablerade ramverk och modeller underlättar för organisationerna att upprätta processer, rapporter m.m. Vidare så underlättar sådana även jämförelser mellan organisationer som använder sig av samma ramverk. Det finns därför anledning att summera de olika ramverkens användbarhet för etik och etikrevisionsfrågor.

De ramverk för rapportering av Sustainability, SCR m.m. som etablerats av GRI, AccountAbility m.fl. organisationer har enligt både litteraturen och flera av respondenterna tillkommit främst efter påtryckningar från externa intressenter. De revisioner som genomförs

för att verifiera uppgifterna i dessa rapporter sker därför främst för att tillgodose externa syften. Det är därför vanligen endast de externa revisionsfirmorna som levererar dessa revisionsuppdrag. Dessa revisionsfirmor har etablerat interna ramverk för att utföra revision av sådan rapportering.

Som noterats i teoridelen har både FAR (för svensk externrevision) och IIA (för global internrevision) i viss utsträckning beskrivit hur revision av etiska förhållanden skall ske. FAR har givit ut ett förslag till rekommendation för revision av hållbarhetsredovisning, och IIA har en kortfattad så kallad "Practice Advisory" där det föreslås att internrevisionen utför ett antal uppdrag periodiskt, för att bedöma det etiska klimatet i organisationen. Ingen av dessa anvisningar har dock någon mer detaljerad beskrivning av hur granskningen av de etiska förhållandena skall utföras. I tillägg till dessa finns numera generella regler inom de globala revisionsbyråerna som reglerar rapportering inom ramen för "Assurance".

COSO har i sin version för mindre organisationer sammanställt ett antal praktiska exempel på hur organisationen kan uppnå principen "Integrity and Ethical Values". Dessa exempel kan även användas som bas för revisionsinsatser för en etikrevision. Revisionen kommer dock i de flesta fall enbart att resultera i om ett visst förhållande eller viss process är implementerat eller ej, dvs. binärt. Vi måste också komma ihåg att COSO för mindre organisationer är ytterst inriktat på att stärka kontrollmiljön för organisationens finansiella rapportering, vilket medför att den bara är applicerbar på vissa kontrollmål inom en etikrevision.

Intressentmodellen är viktig för denna uppsats såtillvida att organisationens relation till alla etiskt viktiga intressenter borde beaktas i organisationens etiska regelverk, policy eller liknande. Detta regelverk kan senare utgöra ett viktigt underlag för en etikrevision. Ett möjligt tillvägagångssätt vad gäller att identifiera etiskt kritiska intressenter kan vara att organisationen genomför en etisk riskanalys. Både inom externrevisionen och inom internrevisionen finns etablerade modeller för hur riskanalyser skall utföras, och som mycket väl kan användas även för att kartlägga vilka intressentgrupper som är de mest kritiska ur ett etiskt perspektiv. En av de intervjuade revisionsorganisationerna har etablerat en sådan modell för etisk riskanalys.

Under intervjun med en av kundorganisationerna framkom att det inom HR-området finns generella modeller för personalenkäter, etisk screening eller enkäter till ledningen. Dessa modeller kan med all sannolikhet vara bra verktyg för att mäta individernas handlings sätt i ett antal etiska dimensioner.

Den modell av Max Weber som refererats till i teoridelen omfattar en värdering av etiskt handlande i två dimensioner: rationellt eller intellektuellt handlande, resp. meningsfull för individen eller för omgivningen. Detta ger enligt Weber ger fyra handlingstyper: Värderationell, målrationell, affektuell eller traditionell. Det framgår dock inte i den litteratur som studerats inom teoridelen om denna modell kan användas operationellt som en modell för revision.

I viss omfattning kan även Code of Ethics, etiska uppförandekoder etc. betraktas som ramverk. Enligt intervjuer med revisionsbyråerna så levererar dessa byråer konsulttjänster för att hjälpa sina kunder att upprätta sådana etik-koder. Man arbetar då utifrån generella modeller som anpassas allt efter kundernas verksamhet och behov. Vidare finns enligt uppgift från någon revisionsbyrå standards för Code of Ethics utlagda på Internet. Dessa standardiserade etik-koder kan antas vara bra exempel på modeller inom det normativa etikområdet.

5.4. Organisationen eller individen som etiskt subjekt

En grundläggande komponent i en etikrevision är att avgöra om man skall betrakta organisationens etik som summan av sina individers etiska handlande eller om organisationen i sig har en egen etik. Detta diskuterar Tomas Brytting bland annat i sin bok "Företagsetik": I vissa organisationer har kulturen blivit så stark att individen blir helt utbytbar. Brytting tar exemplet McDonalds, som tillverkar samma produkter och troligen står för samma etik oavsett de enskilda medarbetarnas agerande. Man kan då ifrågasätta om individerna egentligen kan påverka organisationens etiska agerande, och om individerna då kan ta något ansvar för hur organisationen agerar etiskt. Frågan är alltså enligt Brytting om individen eller organisationen är det moraliska subjektet. Graden av individens delaktighet i organisationskulturen kan med all säkerhet uppskattas med relevanta frågeställningar, och verifieras genom etikrevision.

Detta resonemang ligger nära Göran Hermeréns, att både de anställda och ledningen har en viss förståelse i sina respektive roller i organisationen. Detta kan tolkas så att en organisation med låg omsättningshastighet på chefer och personal sannolikt har en gemensam förståelse i etiska frågor. Svaren eller lösningarna på etiska frågor kan då omedvetet vara inarbetade hos personal och ledning mot bakgrund av hur organisationen av traditionella eller kulturella skäl hanterat sådana frågor tidigare. Motsatsen kan tänkas var fallet i nystartade organisationer eller organisationer med hög omsättningshastighet på personal och ledning. Där är riskerna för oetiskt hanterande av frågor sannolikt betydligt större eftersom förståelsen hos individerna varierar. Detta kan avse konkreta frågor som synen på mutor, representation, förmåner, lönesättning, men även mer abstrakta frågor som synen på sitt ansvar för organisationens handlande. Kännedom om personalomsättning, organisationens historik etc. är därför en viktig grund inför en etikrevision.

En annan möjlig referensram för att skapa förståelse för personalens eller organisationens etiska handlande kan vara att utgå från organisationens struktur. Är den formell eller informell? Centraliserad eller decentraliserad? Hierarkisk eller platt? Dessa faktorer avgör hur mycket ansvar och möjlighet att välja etiskt agerande som ligger på individerna. Enligt Brytting påverkar sådana faktorer om personalen i organisationen tillämpar ett målrationellt eller värderationellt handlande. Det målrationella synsättet utgår från att arbetet kan beskrivas objektivt som en serie planerade aktiviteter som behöver utföras i rätt sekvens för att lösa ett visst problem utifrån givna målsättningar. Det värderationella bygger på att man själv har ansvaret för att bedöma vad som är rätt eller fel. Jag menar att Bryttings resonemang om målrationella respektive värderationella synsätt och handlande skulle kunna utvärderas på en skala, åtminstone förekomsten av respektive synsätt i organisationen.

En praktisk tillämpning av detta som Brytting diskuterar är att utvärdera vilka krav organisationens processer ställer på problemlösning. Dvs. om detta förväntas ske utifrån givna målsättningar eller utifrån värderationella ståndpunkter. Brytting använder problemlösning som åskådningsexempel, men jag anser att man bör kunna använda teorierna om målrationellitet eller värderationellitet analogt även på vilka krav organisationen ställer på hur kontroller utförs, dvs. på kontrollmiljön. Detta stöds också av Koskinen, som talar om förtroende- eller misstroendekulturer. Dessa kulturer har sina respektive sätt att organisera kontrollmiljön. Kontrollernas existens eller dess kvaliteter är en stark indikator på om organisationen omfattas av en förtroende- eller misstroendekultur. Uppgiften för etikrevisionen blir då dels att söka fastställa vilken kultur som är den rådande, dels om denna kultur är under förändring, och i så fall i vilken riktning.

Det ovanstående belyser att den rådande organisationskulturen inte bara styr organisationens direkta etiska handlande mot intressenterna, utan påverkar även personalens. Omvänt kan det

finnas organisationer där organisationskulturen medger att enskilda individernas handlande mot intressenterna är tydligare i etiska frågor än organisationens. Det är därför en grundläggande del i etikrevisionen att avgöra var det etiska handlandet är förankrat, hos individerna, som kan vara fallet hos många konsultorganisationer, eller i organisationen, som hos McDonalds. Det är därtill fullt möjligt att vissa etiska frågor är förankrade hos individerna och andra i organisationskulturen.

5.5. "Leverantörernas" utbud

Revisionsbyråernas utbud är inte fokuserat på etik som ett separat område. Däremot ingår etik som delkomponent i konsultinsatser som till exempel att hjälpa organisationer att ta fram en Code of Conduct eller att utföra assurance av CSR-rapportering. Revisionsbyråernas tjänster inom Code of Conduct omfattar dels en HR-inriktad tjänst att utforma personalregler, dels en generell tjänst som är mer fokuserad på företagsetik och på organisationens handlande i etiska frågor. Inom CSR återfinns i allmänhet tre huvudområden:

- Ekonomi, där etikområdena främst återfinns inom ramen för förvaltningsrevisionen
- Miljö där fokus inte ligger så mycket på etik utan snarare på många hårda nyckeltal och på compliance med miljöregler.
- Socialt ansvar, inom vilket återfinns ett antal etiska aspekter såsom arbetsrätt, mänskliga rättigheter, mutor och korruption, politisk lobbying etc.

Inom samtliga dessa erbjuds revision där etiska komponenter ingår.

Eftersom dessa rapporter inte är lagreglerade områden för bolagen, kan revision av denna rapportering i viss utsträckning utvecklas och anpassas efter kundens önskemål. Om kunden hänvisar till att rapporteringen upprättats enligt GRI eller AA1000 skall revisionen dock utföras enligt FAR:s förslag till rekommendation om granskning av hållbarhetsredovisning.

En av de viktigaste orsakerna till att CSR och andra liknande begrepp har växt fram på senare tid är enligt en respondent kundernas behov av att på ett preventivt sätt bevaka sina etiska relationer mot intressenterna. Enligt respondenten har även efterfrågan på mjuka uppgifter även ökat från analytiker, investorer, ägare och andra som främst har haft intresse av hårda finansiella data. Därtill levererar man miljöutredningar och analyser av miljö- och etikrisker i samband med företagsförvärv, samt tjänster inom miljö- och etikredovisning, informations-system och ledningssystem för miljö och etik.

Revisionsbyråerna tillhandahåller även internrevision helt eller delvis som konsultinsats inom områden som omfattas av sustainability reporting. Man utgår från att den lokala internrevisionen oftast inte har tillräcklig specialistkunskap om ämnet, och att de därför behöver viss hjälp av externa konsulter i detta arbete.

Revisionsbyråernas utbud av revisions och konsulttjänster är beroende av att det finns en efterfrågan från kunderna. Det är därför avgörande att det kan göras troligt att kunderna kan tjäna på att redovisa mjuka värden i en transparent rapportering. Analyser av sådana frågeställningar tycks dock inte vara särskilt väl utvecklade inom revisionsbranschen. I viss mån kan kostnaden för due diligence inom miljöområdet kunna ses som en försäkringspremie mot att okända miljöskador uppdagas i ett senare skede. Samma gäller i viss mån även etiska åtaganden som står under aktivistgruppers bevakning. I förlängningen skulle man kunna betrakta allt detta som en hantering av varumärkesrisken.

En av respondenterna säger att även de finansiella revisorerna förväntas kunna identifiera eventuella etiska risker. Här uppkommer dock revisionsbranschens begränsning, att man numera är förhindrad att leverera vissa konsulttjänster till de bolag där man även är vald

revisor. Revisionsbyrån kan därför i praktiken vara förhindrad att leverera etiska granskningar till de bolag där den egna finansiella revisorn flaggat upp för etiska risker.

Ett vanligt problem som revisionsbyråerna ser är att bolagen inte skiljer mellan processen att utveckla ett bolags Code of Conduct från processen att rapportera och redovisa efterlevnaden i enlighet med sustainability, CSR eller liknande. Byråerna erbjuder därför sina kunder konsult-hjälp inom dessa områden, antingen med att hjälpa bolaget att utveckla en Code of Conduct, eller med att finna de indikatorer som bolaget behöver för att styra leda och följa upp att koden efterlevs. Vilken hjälp som bolaget behöver beror i hög grad av hur kompetent bolagsledningen är i dessa frågor.

Det praktiska arbetet brukar börja med att bedöma vilken dialog som organisationen har med sina viktigaste intressenter, och sedan utföra en granskning av hur väl denna dialog fungerar. Det kan vara en fördel att utgå från organisationens affärsplan, som är en process som redan är inarbetad, för att lättare kunna få bolagets förståelse för vilka processer som skall bedömas. Ett annat angreppssätt skulle annars kunna vara att utföra en fristående kartläggning av de hot och risker som finns i och runt organisationen, och som kan vara orsakade av bristande etik. I den mån som organisationen har definierat sina värderingar kan även dessa vara en god grund för en etisk riskanalys.

Intervjuerna med företrädare för revisionsbyråerna har visat att revision av etiska förhållanden i huvudsak endast erbjuds som en integrerad del, antingen i CSR, i sustainability reporting, i miljörevision eller i Code of Conduct. Etiska frågeställningar kan även komma in de generella finansiella revisionstjänsterna, exempelvis vid värdering av immateriella värden i balansen, men även där som en sekundär komponent. Endast en av de intervjuade byråerna erbjuder en kunderna en bredare etisk granskning, en s.k. förtroenderiskgranskning

5.6. "Kundernas" behov

En första slutsats som kunde dras redan genom de inledande telefonkontakterna med kundorganisationerna är att ansvaret för etiska frågor oftast ligger endast hos någon eller något fåtal personer. Därtill kan andra personer ha ansvar för särskilda etiska frågor, men då enbart inom deras strategiska eller operativa ansvarsområde.

Någon generell etikrevision utförs inte i någon av de intervjuade kundorganisationerna. Hos Akzo Nobel ingår etiska frågeställningar indirekt i internrevisionens granskningar, och de etiska brister som identifieras där kommer att ingå i den ordinarie revisionsrapporteringen. Hos Svenska Shell bedömer man att det knappast finns några att möjligheter att införa en lokal etikrevision med mindre än att detta införs globalt, eller utifrån att ett krav införs enligt lokal lagstiftning. Sådana egna initiativ motverkas att den globala Shell-organisationen strömlinjeformats och globaliserats för att säkerställa att den globala verksamheten bedrivs på ett enhetligt sätt. Däremot finns en allmän trend inom Shell mot ett ökat fokus på att redovisa mjuka värden inom ramen för andra redovisningar. Revision av de etiska förhållandena kommer då indirekt att ske, i den utsträckning som dessa redovisningar blir föremål för revision.

Röda Korset och Charity Rating representerar organisationer där transparens framstår som ett nyckelbegrepp. Här är det fråga om transparensen i vid bemärkelse, och mot ett flertal intressenter. Graden av transparens behöver verifieras eller revideras av en trovärdig funktion för att bli trovärdig ur de externa intressenternas perspektiv. Ett exempel är graden av ändamålsenlighet med insamlade medel, vilket kan bedömas mot målsättningar och sedan bekräftas genom revision. Transparensens effektivitet kan också mätas, genom att omvärldens, främst donatorenas, uppfattning om trovärdighet mäts genom kundundersökningar, mediaundersökningar etc. Även dessa kan bekräftas av oberoende revisorer för att

erhålla en trovärdighet när de återrapporteras till de externa intressenterna. Den ökade transparensen kan dock komma att medföra att både organisationens positiva och negativa sidor kommer fram. Detta borde dels leda till en viss självsanering inom organisationen, dels till att organisationen visar att man är medveten om, och kan ta tag i, sina negativa sidor för att komma tillrätta med dem.

Medarbetarna är genomgående viktig intressentgrupp som återkommer i samtliga intervjuer. Etiska koder, "Code of Conduct" och liknande finns i en eller annan form hos samtliga de intervjuade kunderna. Medarbetarenkäter kan genomföras periodiskt för att följa attityd- förändringar och personalens följsamhet eller kännedom om etikskoder. Dessa enkäter kan sedan bedömas genom etikrevision.

Kunder och leverantörer är generellt viktiga intressenter, och organisationerna har arbetat fram etiska förhållningsregler mot dessa. Både Akzo Nobel och Shell har fastställt Business Principles och man genomför mätningar för att följa upp att dessa efterlevs. Den interna styrningen och kontrollen i relationen mot kunder och leverantörer är ett område som följs upp av internrevisionen på Akzo Nobel.

Miljön är ett viktigt etiskt område för samtliga intervjuade organisationer. Här varierar dock fokus beroende på organisationens verksamhet. För Akzo Nobel och Shell är miljöfrågorna centrala på grund av deras verksamhetsområde. Här ingår även relationen med olika miljögrupper som ett viktigt område. På Röda Korset är det snarare ett allmänt förhållningssätt och miljömedvetande som skall kommuniceras.

Ledningen är en annan intressent i det etiska perspektivet. Att gå före med gott exempel är lika viktigt som att inte orsaka några "case" i etiska sammanhang som får intern eller extern uppmärksamhet. Under intervjun med Röda Korset diskuterades om ett etiskt kontrakt med personer i ledningen skulle tydliggöra mot dessa personer att organisationen har särskilda krav och förväntningar mot just dessa. Kartläggning av organisationskulturen genom intervjuer av medarbetare genomförs på Akzo Nobel. Sådana kartläggningar kan sannolikt användas ur ett revisionsperspektiv genom att ledarnas inställning till etiska frågor jämförs med de anställdas motsvarande bild för att identifiera förekomsten av eventuella gap.

En fråga som diskuterades både på Röda Korset och på Charity Rating är svårigheten att mäta kvalitativt. Här kan inte KPI:er användas utan man är snarare hänvisad till att göra undersökningar av uppfattningar baserat på intervjuer. Kvantitativa mätningar är lättare att genomföra och verifiera. Akzo Nobel uppger i sin CSR-rapport att man inte har något särskilt stöd-system som ger underlag till denna rapport, utan att man i stället använder sitt generella rapporteringssystem. Detta underlättar med all säkerhet även för en verifiering och revision av dessa uppgifter. Akzo Nobels CSR-rapport revideras av Ernst & Young och Shell ger ut ett miljöbokslut som revideras av Det Norske Veritas.

6. Slutsatser och avslutande diskussion

6.1. Slutsatser

Syftet med uppsatsen är att beskriva om det finns skillnader mellan revisionsbranschens utbud av revisionstjänster inom de etiska områdena och organisationernas behov av sådana tjänster. Syftet är även att formulera några möjliga revisionsmodeller för en etikrevision, samt undersöka om det finns en etablerad metodik att mäta den etiska nivån i organisationerna.

Efter genomgång av det empiriska materialet kan jag konstatera att kundernas efterfrågan och leverantörernas utbud överensstämmer i följande områden:

- Revision av CSR, sustainability eller motsvarande rapportering. Eftersom sådan rapportering är frivillig är dock sådana revisionsuppdrag fortfarande relativt sällsynta.
- Revision eller konsult hjälp med att upprätta Code of Conduct eller motsvarande. Sådana etikoder förekommer numera allmänt i organisationerna och konsultuppdrag är därför vanligare inom detta område.
- Outsourcad internrevision, där etiska områden förekommer som del i uppdraget. Dessa kan avse följsamhet mot etiskt regelverk, bedrägeriförebyggande åtgärder eller särskilda utredningar inom HR-området.
- Förtroenderiskgranskningar som omfattar en bredare granskning av bolags och organisationers interna processer ur ett etiskt perspektiv. Här tycks kundernas efterfrågan ännu så länge vara relativt låg.

Jag har även kunnat notera ett antal områden där det kan finnas en efterfrågan från kunderna och som inte erbjuds tydligt från revisionsbyråerna:

- Kartläggning av etiskt känsliga intressenter. Detta ingår dock hos någon byrå som en del av CSR-arbetet, men betraktas inte som en separat tjänst.
- Marknadsundersökningar avseende allmänhetens etiska uppfattning om organisationen.
- Mätning (kvalitetssäkring) av måluppfyllelse avseende projekt.
- Utformning eller revision av medarbetarenkäter för etiska frågeställningar, eller kvalitetssäkring för att stärka integriteten.
- Utformning av etiska kontrakt med ledningspersoner.
- Utformning av miljöpolicy eller mätning av följsamhet mot sådan policy.
- Extern kvalitetssäkring av internt genomförd etikrevision.
- Benchmarking av olika etiska frågeställningar mot andra organisationer.
- Utformning av rapportsystem/struktur för CSR- och liknande rapporteringar.
- Bistå organisationen med Due Diligence av nya/befintliga leverantörer, kunder, affärspartners eller av sponsorer. Alternativt bistå med att ta fram modeller och metoder för att organisationen själv skall kunna utföra sådana på ett mer effektivt sätt.

Flera av dessa uppgifter utförs redan internt inom kundorganisationerna varför det inte blivit aktuellt att köpa tjänsterna från revisionsbyråerna. En tjänst som revisionsbyråerna då ändå kan erbjuda är en extern kvalitetssäkring eller "assurance" av hur dessa uppgifter utförs internt. Detta för att stärka trovärdigheten främst gentemot organisationens externa intressenter.

Det kan även finnas anledning att samarbeta med en extern konsult som ofta kan tillföra synpunkter som inte "hemmablind" medarbetare ser.

Uppsatsens tredje syfte omfattar att formulera några möjliga revisionsmodeller för en etikrevision, samt undersöka om det finns en etablerad metodik att mäta den etiska nivån i organisationerna. Här finns inga konkreta slutsatser att redovisa utan detta blir i stället det huvudsakliga innehållet i den avslutande diskussionen.

6.2. Avslutande diskussion

6.2.1. Värdet av etikrevision

För att ta det från början: Varför skall man ägna sig åt etik över huvud taget? Jag har tidigare refererat till Milton Friedmans teori om att det egentligen bara finns en intressentgrupp att ta hänsyn till, och det är ägarna. Om deras önskan är att erhålla högsta möjliga tillväxt på kortaste möjliga tid så kanske de etiska aspekterna av företagandet inte kommer i första rummet. Å andra sidan finns det belagt en visserligen svag, men ändå en korrelation mellan

etiskt engagemang och de mest lönsamma bolagen på börserna i USA. Nu kan man naturligtvis vända på den slutsatsen och anta att det är bara de framgångsrika bolagen som har tid och råd med etiska engagemang. Och då är vi tillbaka där vi började. Kanske Mats Qviberg, som jag refererade till i introduktionen av uppsatsen, har en poäng ändå.

Men flera av respondenterna är tydliga på att de externa intressenternas ökade krav på ett etiskt engagemang hos organisationerna medför att antalet organisationer som har social, miljö och etisk rapportering ökar stadigt. Och om sådan rapportering ökar så bör även intresset för etikrevision gå i samma riktning.

Craig McKenzie, som är kognitiv psykolog på University of California, San Diego, har i en artikel diskuterat varför miljöfrågor är väl dokumenterade och etablerade i företag och i samhället, medan andra etikfrågor nätt och jämnt har börjat diskuteras öppet. McKenzie säger att det krävs mer av etikrevision än att enbart skapa etisk kunskap om vilken påverkan företag har på deras anställda, kunder, samhällen och andra intressenter. Det stora värdet med etikrevision skulle uppnås om resultaten återkopplas för att skapa en bättre etisk företagsmiljö och ytterst ett bättre samhälle.⁷⁶

Jag har i teoridelen tagit upp Göran Hermeréns exempel att en skicklig och noggrann analys av ett företags bokslut är värdefull, men har knappast något egenvärde.⁷⁷ Att göra bra affärer är inte heller något självändamål men utgör i förlängningen en förutsättning för att uppnå mål som har ett egenvärde. Man kan därför behöva arbeta med långa kedjor av mål och medel för att finna det som är etiskt eftersträvansvärt i sig. Det är därför viktigt att förstå att den etiska konsekvensen (positiv eller negativ) av ett handlande kan uppstå långt ifrån där handlingen ägde rum.

6.2.2. Intressenterna

Vilka är då de intressenter som skulle kunna ställa de ökade kraven på sådan rapportering?

Man startar lämpligen med en bruttolista på intressenter, både sådana som organisationen har direkt kontakt med (kunder, leverantörer etc.) och sådana som man normalt inte har direkt kontakt med (media, aktivistgrupper etc.) samt även de interna intressenterna (anställda, ledning etc.) För varje homogen intressentgrupp kan beroenden definieras enligt Bryttings teori om bidrags-belöningsbalans. I den mån denna relation kan skadas av etiska skäl kan bakomliggande orsaker värderas med avseende på sannolikhet och konsekvens. De som har värderats att orsaka största skadan kan sedan dels hanteras bättre av ansvariga i organisationen, dels kan kontrollprocesser värderas genom etikrevision.

I många fall kan man identifiera intressenter baserat på affärsplanen. Detta medför också att man får en bättre förståelse i organisationen för varför detta arbete görs. I affärsplanen har då redan många av organisationens intressenter definierats:

- Ägarna / analytikerna / investerarna
- Leverantörerna
- Kunderna
- Anställda
- m.fl.

För etiska ändamål kan ett ytterligare antal intressenter identifieras:

- Staten / lagstiftaren / samhället / lokala kulturer

⁷⁶ Journal of Business Ethics, 1998, 17: s. 1400

⁷⁷ Hermerén (1990) s. 30

- Aktivistgrupper (Non Governmental Organisations, NGO:s)
- Ledningen / styrelsen
- Media
- Analytiker
- m.fl.

Här uppkommer inte bara svårigheten att kunna identifiera samtliga viktiga intressenter, utan även hur långt ut i periferin intressenterna finns, samt hur långt bolagets ansvar då sträcker sig. Underleverantörer med oetiska produktionsmetoder kan t.ex. finnas i flera led från den egna organisationen, precis på samma sätt som kunder som använder våra produkter till oetiska ändamål. Intressenter bör i detta sammanhang definieras som samtliga som kan påverka, eller som påverkas av organisationen.

När intressenterna, både externa och interna, är identifierade kan en riskanalys göras på organisationens etiska relationer med dessa. Inom varje intressentgrupp kan revision sedan genomföras genom enkäter, att mäta KPI:er eller genom intervjuer.

6.2.3. Modeller för etikrevision

Min arbetsdefinition i analyskapitlet var att etikrevision skall mäta, verifiera och rapportera:

- graden av följsamhet, internt och externt, mot givna etiska riktlinjer, Code of Conduct etc.
- graden av etiskt agerande, internt och externt, utifrån oskrivna regler, företagskultur etc.
- förändringen av dessa förhållanden över tiden.

Denna definition beskriver att etikrevision bör både utföras statistiskt för att ge en bild av rådande läge, mot lämpliga benchmarks för att erhålla en jämförelse mot andra organisationer, samt över tiden för att identifiera vilken riktning etiken utvecklas.

Innan frågor ställs till intressenterna bör man bestämma vilket djup och bredd som frågorna bör ha. Eva Cox, som jag refererat till i teoridelen ovan, har medverkat i ett projekt för att bedöma vad som är kriterierna för en etisk organisation. Hon har då arbetat med frågeställningar på en hög och bred nivå:

- Vad ser de som generellt viktigt i organisationskulturen?
- Vad får dem att känna att organisationer är pålitliga?
- Vilka erfarenheter har de haft eller sett som får dem att känna sig bra?
- Vad gör att de känner sig arga och/eller apatiska?
- Vilka är kriterierna för en god arbetsplats?
- Vilka är kriterierna för en bra plats att köpa från eller sälja till?
- Vilka egenskaper skulle du vilja se hos en organisation som du har att göra med?

Lennart Koskinen har ett förslag för etikrevision som omfattar frågor på en mer handfast nivå. (Se bilaga 1.) Han föreslår att en opartisk, etiskt skolad person utan, egna intressen i de företag han eller hon bedömer, genomför intervjuer med olika personer som har ingående kännedom om företagets verksamhet. Dessa kan till exempel vara ledning, fack, enskilda personalrepresentanter, arbetsledare, försäljare, kunder och leverantörer, företagets revisorer, yrkesinspektionen, kringboende och kommunrepresentanter. Samtliga kriterier mäts med en skala med maximalt 30 pluspoäng och 20 minus. 0 poäng innebär att företaget gör vad lagen kräver och inte aktivt bryter mot några regelsystem. +10 till +20 förutsätter nyinvesteringar av miljöskäl, kultursatsningar, utbildningar, stöd och uppföljning av personalens ärlighet. +20 till +30 ges bara i undantagsfall för innovationer och aktiviteter som positivt påverkar omvärlden i etisk anda. På minussidan betyder 0 till -10 att regler och föreskrifter negligerats medan -20

innebär brott mot lagar och föreskrifter. Kriterierna kan även ges olika specifik vikt om dessa är olika relevanta för bolaget.⁷⁸

En av revisionsbyråerna förespråkar användning av fördefinierade case i intervjuerna med intressenterna. Fördelen med detta kan vara att man då erhåller en jämförbarhet över tiden och mellan olika kategorier.

I tillägg till intervjuer kan befintliga KPI:er användas för mätning av vissa etiska variabler. Löneskillnader, sjukfrånvaro, reklamationer, sponsoring är exempel på områden som kan vara mätbara på detta sätt. KPI:er är oftast definierade för andra ändamål, men många kan även användas för att indirekt bedöma etiska förhållanden. I organisationer som arbetar med balanserade styrkort finns i allmänhet flera sådana KPI:er. Det finns naturligtvis inget som hindrar att organisationen kompletterar med särskilda etiska KPI:er.

6.2.4. Perspektiv i utvärderingen

Svaren på de frågor som ställts i etikrevisionen skall utvärderas. Vilket perspektiv man då skall ha när man tar ställning till svaren: Kan man använda svenska normer för bedömningen av förhållanden i utländska verksamheter? Är en utvärdering emot ISO-certifiering tillräckligt relevant ur kundernas perspektiv? På vilka grunder skall en utvärdering ske av analytikernas perspektiv? Vilket perspektiv har man på personalen? Ledningens eller de anställdas egna? Använder man ledningens eller omvärldens perspektiv på vad som kan anses vara god företagsetik? Kan branschetiska råd och anvisningar vara en utvärderingsgrund om sådana har definierats för branschen? Sannolikt måste man även använda någon form av filter för att vikta svaren beroende av vilken intressentgrupp som avses. Vi kan till exempel anta att en miljögrupp som tillfrågats om organisationens etik är extra kritisk vad avser just miljöfrågor. Detta är en problematik som blir extra tydlig hos Charity Rating, som har utvärdering som sin huvudsakliga uppgift.

Det finns skillnader i perspektiv mellan en Code of Conduct för de anställda och en Code of Conduct för organisationen. Den första reglerar i princip bara personalens agerande som individer, och är ofta relativt konkret. Vi kan ta Röda Koretts uppförandekod för svensk personal i internationella uppdrag som exempel. Den andra är betydligt mer övergripande, bredare, och täcker in flera viktiga intressenter. Här kan vi exemplifiera med Akzo Nobels Business Principles som exempel.

Personalenkäter, liksom enkäter till ledningen, kan vara verktyg för att mäta individernas handlingsätt i ett antal dimensioner. Max Webers modell med två dimensioner (rationellt eller intellektuellt handlande, resp. meningsfull för individen eller för omgivningen) ger totalt fyra handlingstyper: Värderationell, målrationell, affektuell eller traditionell. Detta kan illustreras i en matris där den intervjuade kan plotta in sin uppfattning om organisationen i en grafisk bild. Ett större antal bilder kan sedan sammanställa intressenternas uppfattning, eller för hela organisationen för att följa en eventuell förändring av positionen över tiden.

6.2.5. Etikteoretisk påverkan på revisionen

Vi kan anta att den människosyn som organisationen har också i viss utsträckning påverkar det etiska agerandet. I detta avseende finns flera olika dimensioner: Den allmänna människosynen formar hur engagerat medarbetarna hanterar etiska frågor i relation till intressenterna. Organisationens engagemang i etiska frågor kommer också att påverka hur långt ut i periferin som organisationens ansvar sträcker sig. Vi kan till exempel anta att flera intressentkategorier omfattas av organisationens ansvar om etik har hög fokus i en organisation.

⁷⁸ Koskinen (1999) s. 30-33

I de flesta organisationer är det de konsekvensetiska frågorna som fokuseras mest. Dessa frågor är en del av det normativa etikområdet och omfattar bland annat organisationens etiska policier, Code of Conduct, men även konsekvensetiska resonemang ifrån enskilda beslutsfrågor ända till utilitaristiska ståndpunkter för hela organisations handlande. Koskinen tar upp ett specialfall av konsekvensetisk frågeställning, nämligen *avsiktsetik*.⁷⁹ Dvs. oavsett att konsekvensen blev oetisk kan avsikten från början ha varit etiskt korrekt. Om vi tillämpar detta resonemang på den enskildes avsikt att göra rätt enligt code of ethics, kan vi ändå behöva konstatera att handlingen kan, medvetet eller omedvetet för individen, få oetiska konsekvenser. Samtidigt handlar detta om etiska mål som är i konflikt med varandra. Göran Hermerén talar i sin bok "Det Goda Företaget" om att en organisations etiska beteende kan avvika från de anställdas, i båda riktningarna. Den anställde kan därför handla etiskt korrekt enligt sin referensram, men inte enligt organisationens. Vid en etikrevision är det då viktigt förstå vilken etisk referensram man använder.

Den yttersta konsekvensen av sådana situationer kan bli att individen anser sig behöva gå emot sin organisation i en etisk fråga. Det är detta som kallas Whistle-blowing. Tomas Brytting redogör för att det till och med finns en plikt att slå larm hos vissa yrkesgrupper, bl.a. revisorer, yrkesinspektörer m.fl.⁸⁰ Heta linjer och etikombudsmän har därför börjat etableras i vissa företag och organisationer för att underlätta sådana situationer. Dessvärre har i många fall Whistle-blowingen i förlängningen medfört negativa effekter för den individ som larmat.⁸¹

6.2.6. Organisationskulturens påverkan på etikrevision

Organisationskulturen kan antas ha stor inverkan på organisationens etiska agerande. Det etiska agerandet i en "low-trust culture" avviker helt säkert från det i en "high-trust culture". Det är möjligt att personalen i en "low-trust culture" kan komma att agera mer utifrån vad som är uttryckligen tillåtet, än utifrån den etiska norm som skapats av en "high-trust culture". Ett exempel på betydelsen av detta har vi fått från Akzo Nobel där man bedömer att man förändrat sin etik från den etablerade "high-trust culture" till mer "low-trust culture". Detta som en konsekvens av SOX-lagstiftningens regelverk som kräver mer "Show me / Prove me" i stället för "Trust me".

Koskinen beskriver hur människors grundhållning påverkar både företagets interna kultur och yttre agerande.⁸² Med en negativ grundhållning erhålls en misstroendekultur där människor gör enbart vad de måste, men knappast något mer. En positiv grundhållning, som utgår från att människor gör sitt bästa, inspirerar medarbetarna att göra rätt. En sådan grundhållning bygger i stället upp en förtroendekultur.

6.2.7. Efterord

Så här i slutet av uppsatsarbetet förstår jag att jag har bara skrapat på ytan på ett oerhört stort och spännande område. Det finns ett stort antal frågeställningar som jag bara har snuddat vid, och sedan varit tvungen att lämna, av tidsskäl. Och det finns säkert en ännu större mängd frågeställningar som jag inte ens kommit i kontakt med.

Baserat på vad jag lärt under arbetet med denna uppsats, tror jag att företagsetik är i hög grad en fråga om personal- och varumärkesvård. Personalvård i det interna perspektivet och varumärkesvård i det externa. Om organisationen kan hantera dessa två områden på ett etiskt

⁷⁹ Koskinen (1999) s. 56

⁸⁰ Brytting (1998) s. 113-114

⁸¹ Ibid s. 111

⁸² Koskinen (1999) s. 74

korrekt sätt, och även bryta ner dessa områden i mindre och hanterbara delar, så faller lösningen av många etiska frågor på plats av sig själv.

Det är viktigt att komma ihåg att många av resonemangen i uppsatsen bygger på en vilja hos individer och organisationer att handla etiskt rätt enligt sina referensramar och sin förståelse. Men eftersom organisationer består av individer med olika uppfattning om etik så kommer vi att finna att en andel inte handlar som vi förväntat. Eller som Brytting återberättar att en anonym seminariedeltagare sagt om etikregler:

”Vem är så dum att han lägger ned tid och pengar på att skriva ned regler som vanligt folk med sunt förnuft ändå följer, och som busarna ändå kommer att strunta i?”⁸³

Och om vi släpper alla illusioner så kanske vi måste acceptera att det till och med går att genomföra en etikrevision på ett oetiskt sätt. Kanske för att dölja att det finns bakomliggande etiska brister i organisationen.

Något filosofiskt att fundera på, efter att ni läsare har tagit er igenom hela denna uppsats om etiskt handlande, har jag hämtat från boken ”Etik och finanser” av Lars Bergqvist m.fl.:

”Om man avstår från att göra något oetiskt för att kostnaderna är för höga, betyder detta att man agerat etiskt?”⁸⁴

⁸³ Brytting (1998) s.196

⁸⁴ Bergqvist et al (1994) s.130

Referenslista

Litteratur

- Bergkvist, L., Wahlund, R. och Wärneryd, K-E. (1994) *Etik och finanser* SNS förlag, Stockholm
- Brytting, T. (2001) *Att vara som Gud - moralisk kompetens i arbetslivet*, Liber AB, Malmö
- Brytting, T. (1998) *Företagsetik*, Liber Ekonomi, Malmö
- Burenstam Linder, S. (1989) "Affärsetik – Forskning – Undervisning" i Bråkenhielm, C-R och Hagberg, L. (red) *Etikens pris*, Verbum förlag AB, Stockholm
- COSO (2005) *Draft Guidance for Smaller Public Companies Reporting on Internal Control over Financial Reporting*
- Cox, E. (2002) *Have separate rights based claims for equal opportunity reached their use by date?*, University of Technology, Sydney
- Föreningen Auktoriserade Revisorer (2006) *FAR:s Samlingsvolym 2006 – del 2*, FAR Förlag AB, Stockholm
- French, P. (1984) *Collective and Corporate Responsibility*, Columbia University Press
- Gilje, N. och Grimen, H. (1992) *Samhällsvetenskapens förutsättningar*, Daidalos, Göteborg
- Gummesson, E. (2003) "Fallstudiebaserad forskning" i Gustavsson, B. (red) *Kunskapande metoder inom samhällsvetenskapen*, s.7-19, Studentlitteratur, Lund
- Gustavsson, B. (2003) "Kunskapandets mångfald, från enhet till fragment" i Gustavsson, B. (red) *Kunskapande metoder inom samhällsvetenskapen*, s.7-19, Studentlitteratur, Lund
- Hermerén, G. (1990) *Det goda företaget* SAF:s förlag, Stockholm
- Holme, I. och Solvang, B. (1986) *Forskningsmetodik*, Studentlitteratur, Lund
- The Institute of Internal Auditors (2004), *The Professional Practices Framework*
- Koskinen, L. (1999) *Etik, ekonomi och företagets själ*, Prisma, Stockholm
- Merriam, S. (1988) *Fallstudien som forskningsmetod*, Studentlitteratur, Lund
- Zadek, S. (1998) "Balancing Performance, Ethics, and Accountability", *Journal of Business Ethics*, nr 13
- Ödman, P-J. (2003) "Hermeneutik och forskningspraktik" i Gustavsson, B. (red) *Kunskapande metoder inom samhällsvetenskapen*, s.7-19, Studentlitteratur, Lund

Elektroniska källor

- http://www.svd.se/dynamiskt/brannpunkt/did_12042485.asp (2006-03-09)
- <http://www.cauxroundtable.org/documents/PrinciplesforBusinessSwedishTranslation.doc> (2006-03-24)
- <http://en.wikipedia.org/wiki/Sustainability> (2006-03-25)
- http://en.wikipedia.org/wiki/Triple_bottom_line (2006-03-25)
- <http://www.sustainability.com/index.asp> (2006-03-25)
- <http://www.globalreporting.org/guidelines/reports/details.asp?ReportID=72> (2006-05-05)
- <http://www.statcan.ca/english/freepub/13-015-XIE/2004000/icnpo.htm> (2006-04-24)

<http://www.akzonobel.com/com/Corporate+Governance/Values+and+Policies/Business+Principles.htm> (2006-05-03)
<http://www.shareholder.com/visitors/dynamicdoc/document.cfm?documentid=1137&companyid=AKZO> (2006-05-03)
http://www.shell.com/home/Framework?siteId=se-sv&FC2=/se-sv/html/iwgen/about_shell/vilka_vi_ar/zzz_lhn.html&FC3=/se-sv/html/iwgen/about_shell/vilka_vi_ar/fakta_svenska_shell.html (2006-05-02)
<http://www.pwc.com/extweb/aboutus.nsf/docid/FA87235345B86D8F8025708F004AA34E> (2006-04-27)
<http://www.pwc.com/extweb/aboutus.nsf/docid/F143AECA4121BC5B802570A60054DFCA> (2006-04-27)
<http://www.pwc.com/extweb/aboutus.nsf/docid/24F87E4365968394802570A6005834E2> (2006-04-27)
<http://www.pwc.com/extweb/challenges.nsf/docid/cca8ec29c34fdc9f802570dc0039dd68> (2006-04-27)
<http://www.kpmg.se/pages/100010.html> (2006-04-27)
<http://www.kpmg.se/pages/100499.html> (2006-04-27)
http://www.deloitte.com/dtt/section_node/0.1042.sid%253D8197.00.html (2006-04-27)

Intervjuer

Christina Rahmn, ansvarig för kompetens och organisationsutveckling, Svenska Röda Korset, 2006-04-18

Marco Helles, ansvarig för mångfaldsprojektet, Svenska Röda Korset, 2006-04-06

Thomas Sundén, VD för Charity Rating, 2006-04-20

Katarina Hedberg, Diversity Manager, Akzo Nobel, 2006-04-28

Göran Carlsson, HR-manager, Svenska Shell, 2006-05-11

Lars-Olle Larsson, Principal Director, Global Sustainable Business Solutions, Öhrlings PriceWaterhouseCoopers, 2006-04-25

Henrik Dahlström, ansvarig för avdelningen Miljö- och etikrevision, 2006-04-27

Jenny Fransson och Anna Bruun Månsson, Enterprise Risk Services, 2006-05-15.

Bilaga 1

*Lennart Koskinens områden för etisk revision*⁸⁵

- Human rights eller mänskliga rättigheter
 - Barnarbete
 - Sexuella trakasserier
 - Systematisk mobbning
 - Jämställdhet, religiös eller etnisk
 - Frihet att ansluta sig fackligt
- Miljöhänsyn
 - Återvinningsbara produkter
 - Energibesparande verksamhet
 - Kretsloppstänkande
- Ärlighet
 - Sanningshalt i marknadsföring
 - I vilken grad företag håller givna löften, garantier m.m.
 - Personalens inställning till att hålla tider, ta med material eller tillbehör från företaget, utnyttjande av arbetstid för privata syften m.m.
 - Inställningen till mutor eller bestickning
 - Graden av öppenhet från företagsledning i förhållande till anställda, löntagarorganisationer, media och myndigheter
- Ansvarstagande
 - Hantering av reklamationer
 - Beredskap att stå för bristfällig kvalitet eller leveransförseningar
 - Handläggningstider
- Personalpolicy
 - Fysisk arbetsmiljö
 - Psyko-social arbetsmiljö
 - Rättvisa lönenivåer
 - Genomtänkt ansvar för övertalighetssituationer
 - Beredskap för kriser och olyckor
 - Upplevd etik och människosyn
 - Upplevd gemenskap och arbetsglädje
- Samhällsansvar
 - Skatteplanering
 - Tillfälliga satsningar i glesbygd för att erhålla bidrag
 - Sponsoring
 - Hantering av miljöfarlig verksamhet
- Affärs- eller verksamhetsidé
 - Oetiska affärsidéer som tobaks-, alkohol- eller vapenindustri

⁸⁵ Lennart Koskinen (1999) s. 30-33