



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska Institutionen
FEKH69
Examensarbete i redovisning på kandidatnivå
HT 2014

Revisorers och redovisningskonsulters tystnadsplikt

– en studie om etiska dilemman

Författare:

Sara Al-Binni
Tanyel Eren
Aisha Usopova

Handledare:

Niklas Sandell

Sammanfattning

Examensarbetets titel: Revisorers och redovisningskonsulters tystnadsplikt – en studie om etiska dilemman

Seminariedatum: 15 januari 2015

Kurs: FEKH69, Examensarbete i redovisning på kandidatnivå, 15 HP

Författare: Sara Al-Binni, Tanyel Eren och Aisha Usopova

Handledare: Niklas Sandell

Fem nyckelord: Revisor, Redovisningskonsult, Tystnadsplikt, Etik, Dilemman

Syfte: Huvudsyftet med denna rapport är att analysera hur revisorer och redovisningskonsulter reflekterar kring, och agerar i svårhanterliga situationer som rör tystnadsplikt. Strävan är att beskriva hur representanter från de två yrkeskategorierna resonerar när de ställs inför etiska dilemman och vad det är för etik som döljer sig bakom deras tystnadsplikt.

Metod: I denna uppsats tillämpas den deduktiva ansatsen där de befintliga teorierna används för att analysera empirin. Insamlingen av material sker genom en kvalitativ forskningsmetod där semistrukturerade intervjuer genomförs med tio respondenter. Intervjuerna innehåller även tre vinjettfrågor som ställer respondenterna inför etiska dilemman. Teorin framställs utifrån artiklar och litteratur.

Teoretiska perspektiv: Inledningsvis sker i teorikapitlet, en begreppsutredning och därefter en beskrivning av de teorierna som används för att analysera det empiriska materialet. De tre teorierna, plikt-, konsekvens- och dygdetik, sammanställs i en analysmodell för bättre överskådlighet av materialet.

Empiri: Det empiriska materialet består av tio intervjuer med tre revisorer, tre redovisningskonsulter, tre präster och en diakon. Revisorer och redovisningskonsulter som deltar i studien är auktoriserade. Respondenterna valdes, i så hög utsträckning som möjligt, utifrån kompetensområde och yrkeserfarenhet.

Resultat: Denna studie visar att revisorer och redovisningskonsulter ställs inför etiska dilemman när de ska besluta i frågor som rör tystnadsplikt. I sådana problematiska situationer lämnar varken revisorer eller redovisningskonsulter något utrymme åt personliga överväganden, de är mycket plikttrogna. Studien visar även att revisorer och redovisningskonsulter är väldigt måna om sin yrkestitel och sitt rykte. Av den anledningen är de mycket försiktiga i sitt agerande och en revisor vill exempelvis vara mycket säker på att en anmälan är befogad innan den görs.

Abstract

Title: Auditors' and Accounting Consultants' professional secrecy – a study about ethical dilemmas

Seminar date: 15th January 2015

Course: FEKH69, Degree Project In Accounting Undergraduate level, 15 ECTS

Authors: Sara Al-Binni, Tanyel Eren and Aisha Usopova

Advisor: Niklas Sandell

Keywords: Auditor, Accounting Consultant, Confidentiality, Ethics, Dilemmas

Purpose: The main purpose of this thesis is to analyse how auditors and accounting consultants reflect on, and act in difficult situations, which involve professional secrecy. The aim is to describe how the representatives of the two professions reason when faced with ethical dilemmas and what kind of ethics that hides behind their confidentiality.

Methodology: In this study, a deductive method is applied, where the existing theories are used to analyse empirical data. The collection of material is done through a qualitative research in which semi-structured interviews are conducted with ten respondents. The interviews also contain three issues that make respondents face ethical dilemmas. The theory is prepared on the basis of articles and literature.

Theoretical perspectives: Initially, in the theoretical chapter, there is a conceptual investigation and thereafter a description of the theories used to analyse the empirical material. The three theories, deontological ethics, consequentialism and virtue ethics, are compiled in an analytical model for the clarity of the material.

Empirical foundation: The empirical material consists of ten interviews with three auditors, three accountants, three priests and a deacon. Auditors and accounting consultants who participate in this study are authorized. The respondents were chosen, as far as possible, on the basis of competence and professional experience.

Conclusions: This study shows that auditors and accounting consultants are faced with ethical dilemmas when deciding on matters regarding confidentiality. In such problematic situations, neither auditors or accountants, leave any attention to personal consideration, instead they are very dutiful. The study also shows that auditors and accounting consultants are very concerned about their job title and their reputation. For this reason, they are very cautious in their actions and an auditor would for example be very sure that a report is justified before it is made.

Förord

Vi vill framföra största möjliga tacksamhet till vår handledare Niklas Sandell, som har berikat denna uppsats genom sina ovärderliga synpunkter och uppmuntran. Vi vill även ta tillfället i akt och tacka de personer som tog sig tiden att ställa upp på intervju i en så hektisk månad som december. Utan våra respondenter hade inte observationerna och därigenom denna uppsats varit möjlig att genomföra.

Slutligen vill vi tacka vår närmsta omgivning som hade styrkan och tålamodet tolerera oss de dagar som stressen tagit över och styrt humöret.

Lund, 12 januari 2015

Sara Al-Binni

Tanyel Eren

Aisha Usopova

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005: 551)
BrB	Brottsbalk (1962: 700)
EBM	Ekobrottsmyndigheten
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
IASB	International Accounting Standards Board
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
RB	Rättegångsbalk (1942: 740)
REKO	Svensk standard för redovisningstjänster
RevisorL	Revisorslag (2001: 883)
RevL	Revisionslag (1999: 1079)
RN	Revisorsnämnden
SRF	Sveriges Redovisningskonsulters Förbund
TF	Tryckfrihetsförordning (1949:105)

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Problembakgrund	1
1.2 Problemdiskussion	3
1.2.1 Etik och Revisionsbranschen	3
1.2.2 Oberoendeproblematiken	4
1.2.3 Förtroende och tystnadsplikt	4
1.2.4 Den olika graden av tystnadsplikt mellan revisorer och redovisningskonsulter	5
1.2.5 Branschföreträdarnas uttalande	6
1.3 Problemformulering	7
1.4 Syfte	8
2. Lagar och standarder	9
2.1 Tystnadsplikt	9
2.2 Upplyningsplikt	10
2.3 Handlings- och Anmälningsplikt	11
2.4 Övriga medlemmar	12
2.5 Skadeståndsansvar	12
2.6 God yrkessed	13
2.7 God revisorssed	13
2.8 God revisionssed	14
2.9 Prästers och diakoners tystnadsplikt	14
3. Metod	16
3.1 Angreppssätt: Deduktiv och Induktiv teori	16
3.2 Forskningsstrategi: Kvantitativ och Kvalitativ forskning	17
3.3 Praktiskt tillvägagångsätt	17
3.3.1 Datainsamling och val av undersökningsobjekt	17
3.3.2 Personliga intervjuer	19
3.4 Metodkritik	21
3.5 Trovärdighet och Äkthet	22
3.5.1 Trovärdighet	22
3.5.2 Äkthet	24
4. Teori	26
4.1 Etik och moral	26
4.2 Yrkesetik	27
4.3 Ekonomi och etik	28
4.4 Pliktetik, Konsekvensetik och Dygdetik	29
4.4.1 Pliktetik – Deontologisk etik	29
4.4.2 Konsekventialism – Teleologisk etik	31
4.4.3 Dygdetik	32
4.5 Analys modell	33
5. Empiri	34
5.1 Revisorer	35
5.1.1 Tystnadsplikt och dess betydelse	35
5.1.2 Informationsutbyte	35
5.1.3 Anmälnings- och upplyningsplikt	36

5.1.4 Vinjettfrågor	38
5.2 Redovisningskonsulter	39
5.2.1 Tystnadsplikt och dess betydelse	39
5.2.2 Informationsutbyte	40
5.2.3 Anmälnings- och upplysningsplikt	40
5.2.4 Vinjettfrågor	41
5.3 Präster och Diakon	42
5.3.1 Tystnadsplikt och dess betydelse	42
5.3.2 Informationsutbyte	43
5.3.3 Anmälnings- och upplysningsplikt	43
5.3.4 Vinjettfrågor	44
6. Analys	46
6.1 Revisorer	46
6.2 Redovisningskonsult	48
6.3 Tolkning av revisorers och redovisningskonsulters svar utifrån teologernas	49
6.3.1 Likhet mellan teologerna och ekonomerna	49
6.3.2 Skillnad mellan teologerna och ekonomerna	50
6.3.3 Teologernas syn på revisorernas och redovisningskonsulternas svar	52
6.4 Analysmodellen	54
6.4.1 Modell 1 - Revisor	54
6.4.2 Modell 2 - Redovisningskonsult	54
6.4.3 Modell 3 - Teolog	55
6.4.4 Modell 4 - Alla yrken	55
7. Slutsats	56
7.1 Revisorers och redovisningskonsulters tystnadsplikt – en studie om etiska dilemman	56
7.1.1 Vad är det för etik som döljer sig bakom revisorers och redovisningskonsulters tystnadsplikt?	56
7.1.2 Hur resonerar revisorer och redovisningskonsulter när de ställs inför etiska dilemman?	57
7.2 Förslag till fortsatt forskning	58
8. Referenslista	59
Bilaga 1	63
Bilaga 2	65
Bilaga 3	67
Bilaga 4	69

1. Inledning

1.1 Problembakgrund

Revisorns huvudsakliga uppgift är att försäkra ett företags intressenter om att företaget har följt de etablerade reglerna och standarderna som finns och att företaget har återgivit en rättvisande och sanningsenlig bild genom sina finansiella rapporter (FAR, 2004). Enligt RevL 5 § bör denna granskning vara ingående och omfattande i enlighet med de krav som god revisionsred ställer. Revision kan ses som ett slags skyddsnet mot ekonomisk brottslighet och är därför av stor betydelse för allmänheten. För att en revisor ska kunna utföra sitt uppdrag så effektivt som möjligt krävs förutom ett starkt oberoende gentemot revisionskunden även tillgång till all nödvändig information som rör företagets affärer. En förutsättning för att ett kundföretag ska förse revisorn med alla nödvändiga upplysningar är tystnadsplikten, eftersom den försäkrar klienten att ingen viktig information om företaget kommer till allmänhetens kännedom. Tystnadsplikt förekommer inom många yrkeskategorier och bygger på förtroende och tillit parterna emellan. Liksom revisorer har även redovisningskonsulter en tystnadsplikt. Skillnaden är att revisorns tystnadsplikt är lagstadgad medan redovisningskonsulten har yrkesetiska regler till sin vägledning (FAR, 2012a).

Tystnadsplikt nämns som en av de fem grundläggande principer som en revisor bör värna om som har utfärdats av IESB (2013). I de yrkesetiska rekommendationerna från FAR (2012a) framgår att denna plikt ska, i enlighet med god revisionsred, fortsätta gälla även efter slutfört uppdrag. Trots tystnadspliktens betydelse för revisionsuppdragets genomförande, saknar ABL bestämmelser om vad som gäller i de fall revisorn försummar att följa regler om revision, exempelvis om hen bryter mot sin tystnadsplikt. Det kan inte heller vara någon fråga om straff för revisorn som försummat sitt uppdrag i enlighet med 20 kap. 3 § BrB. Däremot kan en revisor enligt 29 kap. 2 § ABL bära ett skadeståndsansvar för de skador, av ekonomiskt slag, som hen har uppsåtligen eller av oaktsamhet vållat företaget. Dessutom riskerar en revisor att utsättas för disciplinära åtgärder från RN och bli av med sin auktorisation. Påföljderna för en redovisningskonsult, trots att hens tystnadsplikt inte är förankrad i lagen, är väldigt snarlika. Liksom revisorn, riskerar en redovisningskonsult i enlighet med REKO, att förlora sin titel och bli skadeståndsskyldig (FAR, 2012b).

Det kan dock uppstå situationer i vilka en revisor inte bara får, utan måste bryta tystnadsplikten. Mot revisorns tystnadsplikt står nämligen upplysnings – och anmälningsplikt. I vissa situationer, exempelvis i förundersökningar om ett eventuellt skattebrott, är en revisor skyldig att lämna nödvändiga upplysningar till åklagare. Upplysningsplikten är relativt enkel att begripa sig på och skapar sällan problematik, mer än en möjligen förstörd relation mellan revisorn och klienten. Det är anmälningsplikten som kan ställa till med svårigheter för revisorn, eftersom gränsen mellan tystnadsplikt och anmälningsplikt kan vara väldigt subtil.

I sådana sammanhang läggs stora krav på en revisors bedömningsförmåga och förfaringsätt då konsekvenserna av en obefogad anmälan kan vara betydande. En revisor kan ställas inför dilemmat att ”fria eller fälla” men sitter oftast inte på den juridiska kompetensen för att avgöra om en händelse är ett brott eller misstag. Hassink, Meuwissen och Bollen (2010) uppger att det finns en risk att revisorer låter bli att rapportera brott som de upptäcker hos sina klienter på grund av otillräcklig kunskap i hur man bör agera i sådana situationer. Författarna menar att revisorer utbildas allt för lite i hur de ska hantera upptäckter av brott och förslår att man borde träna revisorer inför sådana situationer.

Trots att en revisor har såväl den svenska lagstiftningen som FAR:s yrkesetiska rekommendationer till sin hjälp finns det inget regelverk som fångar in och ger svar på alla frågor. Det är rimligt att anta att en revisor utsätts för många svårhanterliga situationer där hen måste ta hänsyn till etiska aspekter. Det finns forskare som Kung & Huang (2013), som menar att en revisors personliga normer och värderingar påverkar beslutstaganden i svårlösta fall.

En redovisningskonsult kan likaså hamna i etiska dilemman som rör tystnadsplikten. Redovisningskonsulter har ett mycket nära samarbete med sina klienter och har kännedom om företagets transaktioner. Vid eventuella misstankar om brott och en påbörjad förundersökning har en redovisningskonsult tystnadsskyldighet om inte uppdragsgivare godkänner annat (FAR, 2012b). I en situation där en redovisningskonsult upplever att hen har betydelsefull information för förundersökningen kan denna information inte lämnas.

Jan-Hugo Nihlén (2013), tillförordnad ordförande i FAR:s policygrupp för etik, gjorde några uttalanden i den yrkesetiska frågan i Balans. Han förklarar att revisorers uppdrag skiljer sig från konsulter i den meningen att revisorn arbetar för allmänhetens intresse medan konsulter uppdrag är riktat mot uppdragsgivaren. Han betonar att även om det finns skillnader mellan de

två yrkeskategorierna är etikreglerna väldigt snarlika. Nihlén (2013) menar att grundtanken med anmälnings- och upplysningsplikten för revisorn är att lagstiftaren vill värna om allmänhetens intresse.

Nihlén (2013) tillägger även att revisorer är vana vid yrkesetik medan auktoriserad redovisningskonsult är en relativt ny titel vilket medför att de gemensamma etikreglerna kan vara problematiska att tolka identiskt. Avslutningsvis nämner Nihlén (2013) att det finns en yrkesetisk problematik för konsulter. Eftersom redovisningskonsulters största fokus är uppdragsgivaren kan det i vissa fall vara svårt för konsulten att sätta en gräns gentemot klienten, vilket är viktigt att göra då integritet är en viktig egenskap i denna bransch.

1.2 Problemdiskussion

1.2.1 Etik och Revisionsbranschen

Många betraktar näringslivet med en särskild skepsis. Denna misstänksamhet framkallas inte minst av de mediala skandalerna och väcker frågan huruvida etik och ekonomi är förenligt. De vanligaste orsakerna till sådana massmediala skandaler är bokföringsbrott. FAR:s generalsekreterare Dan Brännström (2013) uppger att revisorn måste bli hårdare i sin rapportering. En del bedömare anser även att skandalerna hade kunnat undvikas om revisorer hade gjort sitt jobb i enlighet med god revisionsred. Förtroende för branschen skriver Brännström (2013), är det viktigaste för att revisionen ska kunna göra största möjliga nytta för samhället och näringslivet. Tystnadsplikten är en av de viktigaste förutsättningarna för att företag ska ha tillräckligt med förtroende för en revisor och förse hen med alla handlingar som krävs för att uppdraget ska fullgöras ordentligt. Eftersom tystnadsplikt är en så viktig förutsättning för revisionsuppdraget är det viktigt att den ges större uppmärksamhet.

Tomas Brytting (2005) skriver i sin bok att det centrala för ett långsiktigt sunt företagande är ekonomisk, ekologisk och inte minst etisk balans inom en organisation. Intresset för etiska frågor inom det ekonomiska livet har vuxit sig starkt och ses av Brytting (2005) som ett resultat av bland annat massmediala skandaler, en ökad miljömedvetenhet och den ökade betydelsen av varumärkens ”image”.

Eftersom företag inte är egna avskilda aktörer som är isolerade från samhället utan lever och påverkar det samhället är det viktigt att ett företag är ”långsiktigt bärkraftigt” (Brytting, 2005). Revisorernas och redovisningskonsulternas arbete är i ett sådant sammanhang centralt. Landers (2004) skriver att en fråga som väcks är vem en revisor borde visa sin största lojalitet gentemot. På denna fråga skulle många svara klienten. Men enligt Landers (2004) bör denna lojalitet och företagets etik vara riktad mot allmänhetens intresse eftersom det grundläggande syftet med en revisors granskning är att se till företagen driver sin verksamhet på ett sunt och hederligt sätt.

1.2.2 Oberoendeproblematiken

Som tidigare nämnt försäkrar revisorerna ett företags intressenter och allmänheten om att företaget inte ägnar sig åt brottsliga aktiviteter. En väsentlig beståndsdel i ett sådant arbete är revisorns oberoende gentemot sin klient. Att revisorn inte lockas till eller blir tvungen att se mellan fingrarna när det förekommer illegala affärer är en av grundtankarna bakom revision. En problematik är att revisorer och redovisningskonsulter inte allt för sällan utvecklar nära relationer till sina kundföretag vilket kan resultera i starka lojalitetsband. Att man utvecklar en personlig relation till sin klient kan ha samma effekt som ett beroendeförhållande, nämligen att man väljer att förbise de brister som finns i de finansiella rapporterna. Rent hypotetiskt är det inte omöjligt att en redovisningskonsult låter bli att meddela revisorn om en medvetet brottslig handling eller att revisorn låter bli att anmäla sådant som faller under anmälningsplikten.

Liksom en revisor tillför en redovisningskonsult en stor samhällsnytta eftersom hen bistår företaget med kunskap och kompetens. En sådan insats innebär många gånger att eventuella fel rättas till innan det är för sent och att företagen gör rätt för sig. Men även för en redovisningskonsult är det viktigt att inte skapa allt för starka band till sin klient eller hamna i beroendeförhållande, eftersom detta kan leda till att viktig information som bör komma till revisorns kännedom stannar mellan klienten och konsulten.

1.2.3 Förtroende och tystnadsplikt

Tystnadsplikten som möjliggör att revisorn får tillgång till all nödvändig information för att genomföra sitt uppdrag bygger på förtroende mellan revisorn (eller revisionsbyrån) och klienten. Förtroende är, som allmänt känt, svårt att bygga upp men lätt att riva. Inom alla yrken kan det hända att man bygger upp ett förtroende och tillit för kunder som man har haft under en

längre period. Skulle en revisor ställas inför ett dilemma där hen måste välja mellan att hålla på sin tystnadsplikt eller använda sig av sin anmälningsplikt är det sannolikt att rädsla för förstörd relation kan väga in.

När en revisor ska välja mellan att fria eller fälla, det vill säga att anmäla eller inte anmäla en händelse, måste hen ha tillräckligt med underlag och detaljerad dokumentation. Skulle en revisor göra en anmälan och det visar sig ha varit oberättigat har hen brutit mot tystnadsplikten. I en sådan situation kan en väl genomförd dokumentation vara revisorns skydd mot att bli av med sin auktorisation. Trots att en revisor kan komma undan med en varning från RN kan det resultera i att en lång relation skadas och samarbete inte kan fortsätta eftersom förtroendet är urholkat. Revisorn kan även få ett försämrat rykte i branschen. Sådana möjliga konsekvenser måste en revisor ta stor hänsyn till när beslut om en eventuell anmälan ska fattas eftersom mycket står på spel. En redovisningskonsult riskerar liksom en revisor ett förstört samarbete med klienten, försämrat rykte och förlorad auktorisation.

1.2.4 Den olika graden av tystnadsplikt mellan revisorer och redovisningskonsulter

Förutom de ovannämnda dilemman som en redovisningskonsult och en revisor kan ställas inför finns ytterligare en problematik, nämligen den som nämndes tidigare i problembakgrunden. Det problemet handlar om att en revisor har en mer begränsad tystnadsplikt än en redovisningskonsult. När två individer från samma revisionsbyrå jobbar med samma kund, det vill säga inom kombiuppdrag, men har olika omfattande tystnadsplikt kan det innebära hinder för informationsutbytet och därmed försämrad revisionskvalité. Att redovisningskonsulten har tystnadsplikt gentemot revisorn är mycket problematiskt då hen möjligtvis har upplysningar som är väsentliga för revisorns granskning av företaget. Det kan också vara så att konsulten har upplysningar som skulle innebära att revisorn måste göra en anmälan till EBM, men sådana brott kommer inte till ytan eftersom konsulten har tystnadsplikt. De flesta revisionsbyråerna idag har löst detta problem genom att i sina uppdragsbrev med klienter avtala bort tystnadsplikten mellan en revisor och redovisningskonsult (FAR, 2012b). Det som kan vara viktigt att ha i åtanke är att detta inte är något krav utan branschens sätt att lösa problematiken, vilket innebär att revisionsbyråer inte är förpliktade att avtala bort tystnadsplikten mellan de två yrkeskategorierna. I de revisionsbyråerna som inte har gjort denna reglering kan det finnas stora kommunikationssvårigheter mellan revisorn och konsulten i ett kombiuppdrag. Eftersom revisorn inte får kräva information från redovisningskonsulten får hen vända sig till företaget

direkt, vilket kan vara mycket ineffektivt och risken finns att hen inte får tillgång till allt nödvändigt underlag.

1.2.5 Branschföreträdarnas uttalande

Lilja, Gistrand och Jansson (2014) beskriver fördelarna med kombiuppdrag. De berättar om hur revisorns arbete kan effektiviseras genom att uppdraget utförs tillsammans med en redovisningskonsult. Effektiviseringen i uppdraget skulle sedan medföra ökad kundnytta. Vidare menar de att ytterligare en fördel med kombiuppdrag utöver att de arbetar mot samma riktlinjer enligt REKO är att revisorn har större förståelse för redovisningskonsultens arbetsmetodik och likartade interna riktlinjer eftersom de är anställda i samma företag. Skribenterna utvecklar sitt resonemang och menar att revisorns granskning av bokslutsprocessen effektiviseras på grund av att redovisningskonsultens arbete är standardiserat, kvalitetssäkrat och dokumenterat. Granskningen effektiviseras även av att revisorn har större kunskap om arbetsgången och information om bokslutstransaktioner och noteringar. Detta är möjligt i de fall revisionsbyrån har avtalat bort tystnadsplikten mellan revisor och redovisningskonsult.

Urban Engerstedt (2013) skriver att problematiken med den olika graden av tystnadsplikt vid kombiuppdrag är av principiell och praktisk karaktär. Den principiella problematiken handlar om att konsulter blir tvungna att hålla inne med information som kan vara betydande vid en brottsutredning på grund av sin tystnadsplikt. Redovisningskonsulters upplysningsplikt regleras inte i någon lag men konsulten kan med uppdragsgivarens medgivande yttra sig. Redovisningskonsulten kan även lämna upplysningar om detta har avtalats i ett uppdragsbrev. Konsulter måste yttra sig under ed eller om det sker ett vittnesförhör enligt bestämmelser i RB. Engerstedt (2013) tycker att det principiella problemet kan lösas genom att införa en professionell skyldighet för konsulter att lämna information vid förundersökning av brottmål.

Den praktiska problematiken vid olika långtgående tystnadsplikt hänförs till att informationsutbytet vid ett kombiuppdrag mellan revisorn och redovisningskonsulten kan försvåras. Här finns en risk att konsulten blir tvungen att hålla inne med viktiga upplysningar till revisorn eftersom revisorn skulle kunna lämna vidare informationen till polis och åklagare. Engerstedt (2013) avslutar sin artikel med att förklara att det inte finns någon direkt lösning till problemet men att han förespråkar att parterna i ett kombiuppdrag bör utföra sitt uppdrag med likställda sekretessregler.

Det har dock riktats kritik mot Engerstedt från Fredrik Nydén och Sara Orback (2013). Nydén

och Orback (2013) skriver att revisorer och konsulter är starkt beroende av förtroende i sin yrkesvardag. En mindre omfattande tystnadsplikt för konsulter kan leda till att uppdragsgivaren är mindre villig att överlämna information inför risken att informationen inte stannar hos konsulten. Detta kan sedan resultera i att uppdragets kvalitet sjunker. Enligt författarna är den långtgående tystnadsplikten en av de mest betydande förutsättningarna för redovisningskonsulters arbete. Man menar även att FAR:s allmänna villkor som reglerar tystnadsplikten nästan är identiska för revisorer och konsulter. Anledningen till detta är för att uppnå de etiska kraven på tystnadsplikt som förväntas av ett medlemskap i FAR och IFAC.

Nydén och Orback (2013) tar även upp att skillnaderna för revisorernas och konsulternas tystnadsplikt uppstår på grund av lagstiftade regler och inte FAR:s egna bestämmelser. Ytterligare en kritik som riktas mot Engerstedts uttalanden är att det kan förekomma situationer där företag under en längre period agerat olagligt vilket kan medföra att företaget blir skyldigt till brott och söker sig till redovisningskonsulter för hjälp. Författarna förklarar vidare att ett företag i en sådan situation troligtvis inte skulle söka hjälp hos redovisningskonsulter ifall dessa skulle ha en anmälningsplikt. En situation där företag fortsätter att missköta sina räkenskaper på grund av att redovisningskonsulter har lagstadgad anmälningsplikt är knappast gynnsam ur ett samhällsperspektiv.

Eva Törning och Ulf Nanklers (2011) redogör för relationen mellan en revisor och en redovisningskonsult vid ett kombiuppdrag och menar att REKO:s riktlinjer för medlemmar i FAR och SRF är tydliga gällande rapportering till uppdragsgivaren vid felaktigheter och oegentligheter. De belyser även problematiken som kan uppstå i ett kombiuppdrag om det inte finns ett uppdragsbrev som upphäver tystnadsplikten mellan revisorn och redovisningskonsulten. De menar att redovisningskonsulten skulle hamna i en situation där tystnadsplikten skulle gälla mot revisorn. Men de tydliggör att en större del av revisionsbyråerna har valt att genom intern policy avtala bort tystnadsplikten mellan revisor och konsult och därmed möjliggöra informationsutbytet.

1.3 Problemformulering

Utifrån problembakgrunden och diskussionen som fördes tidigare har vi formulerat följande frågeställningar:

Vad är det för etik som döljer sig bakom revisorers och redovisningskonsulters tystnadsplikt?

Hur resonerar revisorer och redovisningskonsulter när de ställs inför dessa dilemman?

1.4 Syfte

Huvudsyftet med denna rapport är att analysera hur revisorer och redovisningskonsulter resonerar kring och agerar i problematiska situationer som rör tystnads-, anmälnings- och upplysningsplikt. Strävan är att beskriva hur representanter från de två yrkeskategorierna resonerar när de ställs inför etiska dilemman och vad det är för etik som döljer sig bakom deras tystnadsplikt.

2. Lagar och standarder

I det här kapitlet presenteras en begreppsutredning och en överblick över de rådande lagar och standarder, för den ovetande läsarens skull.

FAR är en branschorganisation för revisorer, redovisningskonsulter och rådgivare. Branschorganisationen har som mål att utveckla revisions- och rådgivningsbranschen med hjälp av internationella standarder och direktiv. FAR fastställer regler för god yrkessed, opinions- och lobbyarbete samt framställer rekommendationer och standarder. Som medlem godtar man att följa FAR:s föreskrifter och regelverk som är tillämplig för professionen. Hur god yrkessed upprätthålls fastställer FAR:s styrelse genom yrkesetiska regler, vilket oftast är normer och rekommendationer som gör intryck på god redovisningssed (FAR, 2012a).

Den goda yrkesseden inom revisions- och rådgivningsbranschen följer de förändringar som sker inom branschen. God yrkessed är grundligt formulerad i yrkesetiska regler som till stor del förhåller sig till den internationella yrkesetiska föreskriften Code of Ethics for Professional Accountants. Dessa föreskrifter framställts utav IESBA som är ett organ kopplat till IFAC. De yrkesetiska reglerna följer även EU:s rekommendationer för revisorers oberoende samt EU-direktiv för revision. IESBA:s och EU:s regelverk används i FAR:s yrkesetiska regler i den omfattning som de är tillämpbara (FAR, 2014a).

I FAR:s yrkesetiska regler beskrivs även revisions- och rådgivningsbranschen och dess uppgift. Revisions- och rådgivningsbranschens uppgift är att öka tilltron till den ekonomiska informationen som lämnas av företag, organisationer och myndigheter. Denna information kan ligga till grund för olika beslut som tas av aktörer inom branschen t.ex. aktieägare, investerare, kreditupplysningsföretag, leverantörer, kunder, företagsledning och stat. (FAR, 2012a)

2.1 Tystnadsplikt

Eftersom tystnadsplikten är en central förutsättning för revisionsuppdraget, finns det tydliga riktlinjer för en revisorns tystnads-, anmälnings- och upplysningsplikt i den svenska lagstiftningen. I RevL 35 § anges att:

”En revisor får inte till den som saknar rätt att få kännedom om företagets angelägenheter obehörigen lämna upplysningar om sådana företagets angelägenheter som revisorn får kännedom om när han eller hon fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för företaget.”

Revisorns tystnadsplikt regleras ytterligare i RevisorL 26 §. Denna lag förbjuder en revisor att till sin egen fördel, skada eller nytta för någon annan, utnyttja upplysningar som revisorn tillförskaffat sig under sitt uppdrag. Revisorn får inte obehörigt avslöja sådana uppgifter. Dessutom faller det under revisorns ansvar att dennes medhjälpare följer dessa föreskrifter.

I ABL förtydligas tystnadsplikten en tredjegang. I 9 kap. 41 § ABL framgår att en revisor inte får *”till en enskild aktieägare eller till någon utomstående obehörigen lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som revisorn får kännedom om när han eller hon fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för bolaget”*.

Utöver de legala föreskrifter om revisorns tystnadsplikt finns även yrkesetiska regler som en revisor och även redovisningskonsult måste förhålla sig till. I FAR:s (2014a) rekommendationer EtikR 1 Yrkesetiska regler finns nio regler som ska agera som riktlinjer och normer för FAR:s medlemmar. Regel 5 behandlar tystnadsplikt för alla medlemmar. Man gör dock tillägg för revisorer inom ett regelavsnitt.

2.2 Upplysningsplikt

Tystnadsplikten är dock inte absolut. Mot tystnadsplikten står skyldighet och rättighet att lämna upplysningar och även anmälningsplikten. Det finns alltså ett antal författningsbestämmelser som innebär att tystnadsplikten bryts igenom, då revisorn måste lämna upplysningar i enighet med dessa. Sådana situationer resulterar ofta i svåra överväganden för revisorn eftersom rättsläget, som i vilken annan juridisk fråga, inte ger svar på alla frågor.

I RevL 36 §, behandlas revisorns upplysningsplikt. En revisor är enligt lagen skyldig att lämna nödvändiga upplysningar om företaget till medrevisor, ny revisor och även till konkursförvaltaren. Vidare måste de revisorer som är verksamma i ett handelsbolag och som omfattas av 2 kap. 3 § lämna upplysningar om bolaget till förtroendevalda revisorer i kommun och landsting som begärt sådana upplysningar. Motsvarande bestämmelser finns i ABL 9 kap.

46 §. Upplýsningsplikten börjar gälla vid förundersökningens start. Skulle en revisor i ett sådant skede, det vill säga under spaningskedet, vägra lämna upplýsningar, anses nekandet stå i strid med god revisorssed vilket enligt FAR kan resultera i att revisorn utsetts för disciplinära åtgärder (FAR, 2014b) Dock förtydligar RB 23 kap. 13 § andra stycket att revisorns vittnesmålsskyldighet gäller under förutsättningen att någon är skäligen misstänkt för brottet.

I FAR:s yrkesetiska regler finns under ”Regel 5 – Tystnadsplikt” bestämmelser särskilt utformade för revisorer. Här anges ett antal situationer där revisorn enligt lag eller god revisions sed har skyldighet eller rättighet att lämna upplýsningar. Utöver de situationer som tidigare nämndes finns andra fall, där en revisor ska lämna upplýsningar. Bland annat nämns information i revisionsberättelsen och information som hen anser att aktieägarna bör känna till. Däremot bör revisorn noga överväga om det finns anledning att dra nytta av denna rätt och vilka konsekvenser det skulle kunna ha om denna information kommer till allmänhetens kännedom. Vidare anger ”Regel 5 – Tystnadsplikt” att revisorn är skyldig att lämna såväl Revisorsnämnden som Finansinspektionen efterfrågade upplýsningar. Ett moderbolag och dess revisor har rätt att begära information från revisorn i dotterbolaget. Ett stort ansvar läggs på revisorn då hen måste säkerställa att de gällande regler iakttas av klienten. Som ett första steg vid upptäckt av eventuella brister bör revisorn berätta om upptäckten för de ansvariga inom företagen, såsom ekonomiansvarig eller den verkställande direktören.

Utöver de nämnda scenarier där en revisor har rättighet eller skyldighet att lämna information om sitt kundföretag, förekommer det att uppdragsgivaren ger revisorn tillåtelse att lämna upplýsningar. Det är enligt de yrkesetiska reglerna från FAR lika viktigt i ett sådant fall att revisorn gör genomtänkta överväganden innan man lämnar över informationen så att företaget inte utsetts för skada. Utöver sin uppdragsgivare finns det för en revisor även andra berättigade intressen att ta hänsyn till, bland annat är det viktigt att förtroendet för revisorns oberoende och opartiskhet inte går förlorat menar FAR (2014b).

2.3 Handlings- och Anmälningsplikt

Ekobrottsmyndigheten menar att innan en revisor ska avgöra huruvida man ska anmäla en händelse eller verksamhet man misstänker vara olaglig bör hen vidta vissa åtgärder och göra noggranna överväganden (EBM, 2007). Denna handlingsplikt uppstår av naturliga skäl vid

revisionsarbete då det är oftast där misstankar om brott väcks. Anmälan bör enbart tillgripas när alla andra alternativ uttömts. Däremot nämner rapporten från EBM inte vilka de eventuella handlingsalternativen kan vara.

Det framgår att en revisor bör så fort hen har tillräckligt med belägg meddela styrelsen om sina iakttagelser. Har revisorn anledning att misstänka att styrelsen inte skulle vidta nödvändiga åtgärder är revisorn, enligt ABL 10 kap. 43 §, inte skyldig att framhålla sådan underrättelse. I sådant fall bör revisorn utan ”oskäligen dröjsmål” anmäla misstanke till åklagare. Anmälan till åklagaren ska lämnas senast fyra veckor efter det att styrelsen fått kännedom om misstankar enligt 43 § och innehålla redogörelse för misstanke och dess grund (ABL 10 kap. 44 §). När anmälan enligt de ovannämnda paragraferna, har lämnats till åklagare bör revisorn pröva om hen ska avgå från sitt uppdrag (ABL 10 kap. 44 § sista stycket).

2.4 Övriga medlemmar

De ovannämnda föreskrifterna gällande uppgifts- och anmälningsplikt avser inte andra medlemmar i FAR. I EtikU 2 (2014b) beskrivs att redovisningskonsulter och andra rådgivare inte är skyldiga att yttra sig vid polisförhör utan dessa bör referera till sin tystnadsplikt, om inte uppdragsgivaren gett sitt tillstånd eller om inte förhör under vittnesed begärs av åklagare. Redovisningskonsulter har till skillnad från revisorer ingen anmälningsplikt.

2.5 Skadeståndsansvar

En revisor bör vara försiktig i sitt agerande och undvika att skada ett företag obefogat. Revisorns skadeståndsansvar regleras i RevL 37 § som fastslår att en revisor som under sitt uppdrag av oaktsamhet eller uppsåt tillfogar ett företag skada måste ersätta skadan. Dessutom bär revisorn ett skadeståndsansvar i de fall skadan har orsakats av revisorns medhjälpare. Detta gäller inte när revisorn eller medhjälparen på begäran lämnar upplysningar till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.

Redovisningskonsulter riskerar likaså ett skadeståndsansvar, dock regleras denna inte i lagtext utan i den branschstandarden som gäller för redovisningskonsulter, nämligen REKO (FAR, 2012b).

2.6 God yrkessed

I FAR:s yrkesetiska regler framgår god yrkessed som den första regeln och betyder att de som finns med i organisationens medlemsregister bör handla med gott omdöme och integritet. ”En medlem får inte främja orätt och ska även i övrig iaktta god yrkessed” (FAR, 2014a). Medlemmar ska avstå från att medverka i lagstridiga handlingar eller i förberedelser till sådana. Därtill skall yrkesutövningen bedrivas i ordnade former och sunda ekonomiska förhållanden skall eftersträvas. FAR (2014a) nämner självständighet, kompetens, opartiskhet, objektivitet, integritet, tystnadsplikt, samt upplysningsplikt i samband med god yrkessed. Den goda yrkesseden ger inte svar på alla frågor som en medlem stöter på i sin yrkesmässiga vardag men ambitionen är att denna sed ska vara vägledande för medlemmarna. I kompletterande syfte har FAR utfärdat rekommendationer och uttalanden som tydliggör och förklarar betydelsen av god yrkessed i specifika frågor (FAR, 2012b).

Hur en revisor förhåller sig till sitt uppdrag och hur väl hen följer de yrkesetiska reglerna är avgörande för förtroende för revisorn och hela branschen. Av den anledningen bör varje enskild revisor agera för att upprätthålla god yrkessed och därmed bygga och bevara förtroendet.

2.7 God revisorssed

Enligt RevisorL 19 § ska en revisor iaktta god revisorssed. Revisorssed är ett normsystem för revisorer som förutom att beskriva hur revisionen bör utföras rent tekniskt också anger det yrkesmässiga uppförande som en revisor bör ha. God revisorssed behandlar det etiska uppträdandet hos revisorer och regleras i RevisorL 19 §

”En revisor skall iaktta god revisorssed. Om arbete som hänför sig till ett uppdrag i revisionsverksamheten utförs av ett biträde till revisorn, är revisorn skyldig att se till att även biträdet iakttar god revisorssed. ”

Dessa uppförandekoder som regleras genom god revisorssed gäller inte enbart revisionsuppdrag utan en revisorns yrkesverksamhet i sin helhet, det vill säga även när hen har en roll som exempelvis en skatterådgivare.

2.8 God revisionsmed

God revisionsmed anger de normer enligt vilka revisionsuppdraget skall utföras (RN, 2015). Enligt ABL 10 kap. 3 § har revisorn som sin huvudsakliga uppgift att granska företagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Vidare framgår att denna granskning skall vara så ingående och omfattande som god revisionsmed kräver. Lagstiftaren har uteslutit att definiera god revisionsmed och lämnat denna uppgift till revisorsorganisationerna. FAR (2013) definierar på sin hemsida begreppet på följande vis *”god revisionsmed är detsamma som god sed bland erfarna revisorer med stor integritet och professionellt omdöme”*.

2.9 Prästers och diakoners tystnadsplikt

Vi har valt att studera en av revisionsbranschens problem utifrån ett etiskt perspektiv. Av den anledningen valde vi att ha ett jämförelseobjekt från ett annat yrkesområde där etikfrågorna, till skillnad från näringslivet får ett centralt fokus och där tystnadsplikt liksom i revisionsbranschen är en viktig grundpelare, nämligen Svenska Kyrkan.

Präster har i alla tider mött människor som söker avlösning för sina synder genom bekännelse. Troende människor som många gånger bär på problem vänder sig till kyrkan och förväntar sig att bli bemötta med respekt och hänsyn. Förutsättningen för att tilliten för sådana möten mellan kyrkans representanter och konfidenterna ska bestå bygger på att det finns skydd för att informationen som lämnas i sådana sammanhang (Svenska Kyrkan, 2004).

Prästers tystnadsplikt är absolut, vilket innebär att de under inga omständigheter får avslöja sådant som framkommit vid bikt eller annan form av själavård. *”Den som är eller har varit behörig att utöva uppdraget som präst har tystnadsplikt i fråga om uppgifter som han eller hon därvid har fått veta under bikt eller enskild själavård”* (31 kap. 9 § Kyrkoordningen).

Med bikt avses enskilt samtal med präst med syfte att synder ska bekännas och personen i fråga ska få avlösning för synderna. Med själavård avses ett samtal i ett personligt möte mellan en präst eller en diakon och en person eller en grupp av personer (ex. makar eller familj) som bär på ett gemensamt problem. Själavård är i många fall en serie av samtal som leder till bekännelse, det vill säga bikt (Svenska Kyrkan, 2004).

Det finns ingen instans som kan lösa prästens från hens tystnadsplikt. Prästen får varken anmäla sådant som framkommit vid själavård eller vara vittne i domstol, även med konfidentens medgivande. Liksom den muntliga informationen som en präst erhåller är den skriftliga lika hårt skyddad.

Det innehåll som framkommer vid kommunikation med en präst (enbart vid bikt eller själavårdande samtal) är ett undantag från meddelarfriheten det vill säga friheten som är reglerad i lag och innebär att rätt för lämna upplysningar i vilket ämne som helst till bland annat media, denna lag är reglerad i TF 1 kap. 1 § 3st. Viktigt att ha i åtanke är att sådant som prästen får reda på utanför bikt eller själavård faller utanför den absoluta tystnadsplikten. Sådan information som faller utanför bikt eller själavårdande samtal och som enligt lag klassificeras som brottsliga handlingar har präst en skyldighet att anmäla (Svenska Kyrkan, 2004).

Till skillnad från prästen är inte diakonens tystnadsplikt absolut. För en diakon finns inga hinder att lämna ut information som framkommit i samtal med en konfident om hen har medgett detta. Diakonen kan dessutom uttala sig under ed i domstol och när det föreligger, uppgifts-, informations- eller anmälningsskyldighet enligt lag. I Kyrkoordningen 32 kap. 9 § anges:

”Den som är eller har varit behörig att utöva uppdraget som diakon har tystnadsplikt i fråga om sådant som han eller hon därvid fått veta under enskild själavård”

Däremot innebär inte denna tystnadsplikt att diakonen inte lämnar sådan uppgift om:

- personen i fråga medger att uppgiften lämnas ut,
- diakonen har ålagts att uttala sig under ed,
- det föreligger uppgifts-, informations- eller anmälningsskyldighet enligt lag, eller
- det föreligger anmälningsskyldighet enligt 54 kap. 13 a §.

3. Metod

3.1 Angreppssätt: Deduktiv och Induktiv teori

Bryman och Bell skildrar i sin bok *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2013) de två huvudsakliga ansatser som förekommer när förhållandet mellan teori och praktik ska beskrivas, nämligen deduktiv och induktiv teori. Inom den deduktiva teorin – som också är den främst förekommande inom samhällsvetenskapen – undersöker forskaren en eller flera hypoteser utifrån befintlig kunskap inom området. En forskare som har valt denna ansats bygger alltså hypoteser utifrån redan existerade teorier och ska utifrån den insamlade empirin antingen bekräfta eller förkasta dessa.

Inom den induktiva teorin å andra sidan, har forskaren ingen befintlig teori att stödja sig på. Genom att studera verkligheten samlar man in empirin som sedan utmynnar i en teori (Bryman & Bell, 2013). Patel och Davidsson (2011) gör en förenklad distinktion mellan teorierna och menar att syftet med deduktion är att bevisa teorin med hjälp av den insamlade empirin. Författarna menar vidare att den induktiva ansatsen syftar till att upptäcka nya teorier utifrån den observerade verkligheten.

Det arbetssätt som vi har valt att ha i denna studie påminner mer om den deduktiva ansatsen. Vi inledde vår undersökning med att samla in och gå igenom befintlig kunskap om lagar och rekommendationer gällande sekretess inom revisionsbranschen. Vi tog även till oss de befintliga teorierna som finns inom etik och moral. Ett flertal moralfilosofiska böcker har lästs för att kunna förstå revisorers och redovisningskonsulters resonemang och agerande vid beslut gällande tystnads-, anmälnings- och upplysningsplikt. Utifrån kunskapen om de tre stora etiska teorierna, plikt-, konsekvens- och dygdetik, och de regler som gäller för revisorers och redovisningskonsulters sekretess utformade vi sedan intervjufrågor och påhittade scenarion som presenterades för respondenterna.

Patel och Davidsson (2011) nämner att en nackdel med detta angreppssätt är att det vid en deduktiv ansats kan finnas en risk för att den befintliga teorin påverkar tolkningen av den analyserade verkligheten, vilket vi har försökt ha i åtanke under arbetets gång.

3.2 Forskningsstrategi: Kvantitativ och Kvalitativ forskning

Den samhällsvetenskapliga forskningen delas oftast in i två kategorier som beskriver två olika tillvägagångssätt vid insamling och analys av data, nämligen kvalitativ och kvantitativ metod. Bryman och Bell (2013) menar att en kvantitativ forskningsmetod utmärks av kvantifiering av insamlade data medan den kvalitativa metoden lägger större fokus på ord och begrepp än siffror. I den kvalitativa forskningen har man alltså ett större intresse för meningar och innebörder än för statistiskt verifierbara samband. Johan Alvehus (2013) menar att samband och kvantitativa element inom en kvalitativ studie inte är helt frånvarande, men att det inte läggs lika mycket fokus på det som inom en kvantitativ studie. Han tillägger att man strävar efter att studera och tolka verkligheten och de orsakssamband som finns. Med hänvisning till vår frågeställning faller det sig naturligt att använda sig av den kvalitativa forskningsmetoden. Vår strävan är att besvara en mycket komplex frågeställning som inte är lika lämpad att besvara med kvantitativ data. I denna uppsats är vi intresserade av hur revisorer och redovisningskonsulter på revisionsbyråer resonerar och agerar i olika yrkesetiska sammanhang. Detta kräver kunskap om befintlig teori inom området och även information från revisorer och konsulter. Vi har varit intresserade av respondenternas åsikter och deras uppfattning om sin yrkesverklighet. Detta behövde vi för att förstå de etiska dilemman som revisorer och redovisningskonsulter kan ställas inför och tillvägagångssättet vid sådana dilemman. Strävan var att utveckla en diskussion och fånga in all väsentlig information. Denna kunskap är inte lämpad att översättas till kvantiteter, utan till innebörder.

3.3 Praktiskt tillvägagångssätt

I denna uppsats använde vi oss endast av primärdata. Sekundärdata kan vara fördelaktig då det är mer tidssparande i jämförelse med primärdata som man samlar in själv. Nackdelen med sekundärdata är däremot att den kommer längre ifrån den studerade frågeställningen än vad primärdata gör vilket har varit anledningen till att vi har uteslutit den (Alvehus, 2013). Som primärdata har vi samlat in material från våra respondenter som alla har lång erfarenhet från området.

3.3.1 Datainsamling och val av undersökningsobjekt

Vårt huvudsyfte är att undersöka den olika graden av tystnadsplikt mellan revisorer och redovisningskonsulter, de olika etiska dilemman som de ställs inför och deras beslutsprocesser

vid sådana situationer. För att ha ett tydligare fokus har vi valt att undersöka kombiuppdrag. Av den anledningen har vi valt att komma i kontakt med sådana revisorer och konsulter som har erfarenhet av dessa uppdrag. Strävan var även att intervjua personer som har stor erfarenhet i branschen för att öka chansen att respondenterna är bekanta med de dilemman som presenterades. De revisorer och redovisningskonsulter som slutligen valdes för intervju hade alla yrkeserfarenhet mellan sex till tjugoåtta år.

För att hitta respondenter använde vi oss av såväl mail- som telefonkontakt. Flera tiotal personer kontaktades och majoriteten tackade tyvärr nej till intervju. Sammanlagt intervjuades tre revisorer och tre redovisningskonsulter. De intervjuade yrkesgrupperna är verksamma i revisionsbyråerna Cederblads revisionsbyrå, Grant Thornton och EY. Eftersom strävan i detta arbete var att samla empirin genom personliga intervjuer valdes revisionsbyråerna inom Skåne och de kontoren som kom att delta i undersökningen finns i Kristianstad, Malmö och Helsingborg. Anledningen till att vi valde att begränsa oss till Skåne regionen är av resursskäl då vi gärna ville ha personliga intervjuer då det kan vara viktigt att inte bara lyssna på vad respondenterna svar utan även läsa av deras reaktioner, be dem att utveckla sina resonemang och betrakta hur de formulerar sina svar. Vissa av frågorna kan uppfattas som känsliga då det handlar om regelverk kontra egen moralfilosofi och ingen människa vill svara att de skulle kunna tänka sig att bryta mot en lag, till exempel mot anmälningsplikten. Av den anledningen var det också viktigt att känna efter hur man ska ställa dessa frågor för att få ut så utförliga och sanningsenliga svar som möjligt.

Vårt syfte är att studera revisorer och redovisningskonsulter utifrån ett mer etiskt perspektiv. Den etiska vinkeln i undersökningen gjorde att vi även valde att ha jämförelseobjekt från ett helt avvikande yrkesområde, nämligen kyrklig verksamhet. Tystnadsplikt är en av de viktigaste grundpelarna inte enbart inom revisionsbranschen utan även inom Svenska Kyrkan. Prästers och diakoners yrkesvardag skiljer sig väldigt mycket ifrån revisorers och rådgivningskonsulters samtidigt som de har en viktig gemensam nämnare, tystnadsplikt som är väsentlig för förtroende och tillit. Förtroende och tillit är två väldigt viktiga förutsättningar för de fyra yrkeskategorierna. Att etik och moral är en central fråga inom den kristna läran och kyrkan är ingen hemlighet. Företagen och, i hög utsträckning revisionsbranschen, har många gånger fått utstå kritik för sin bristfälliga fokus på etik, vilket är en viktig anledning till att FAR utfärdar yrkesetiska rekommendationer och försöker att upprätthålla god yrkessed. Vi ansåg det vara

intressant att jämföra hur de två helt avskilda yrkesområdena förhåller sig till sin tystnadsplikt och de etiska dilemman som kan vara förknippade med deras yrkesvardag.

En annan aspekt som är värd att nämna är att förhållandet mellan en diakons tystnadsplikt och en prästs tystnadsplikt i jämförelse med redovisningskonsulters och revisorers har många likheter. Präster och diakoner jobbar många gånger i nära relation till varandra och träffar samma människor som vänder sig till dem. Däremot har de olika långtgående tystnadsplikt eftersom en präst har en absolut tystnadsplikt om sådant som framkommit under bikt eller själavård, medan en diakon har anmälnings- och upplysningsplikt att ta hänsyn till. Detta påminner mycket om kombiuppdrag där revisorer och redovisningskonsulter har olika långtgående tystnadsplikt gentemot en och samma kundföretag. Sammanlagt intervjuades tre präster och en diakon inom Svenska Kyrkan i Malmö. Syftet har varit att studera och tolka revisorers och redovisningskonsulters svar utifrån teologernas svar.

3.3.2 Personliga intervjuer

Vi bedömer att personliga intervjuer är det mest lämpade sättet att samla in den information vi behövde. Anledningen till detta är att det som analyseras, tystnadsplikt-, anmälnings- och upplysningsplikt, är av mer konfidentiell karaktär och det är viktigt när det gäller sådana frågor att läsa av reaktionen hos respondenterna.

För varje intervju avsattes en timme. Samtal med revisorer och redovisningskonsulter bestod av två delar, sexton respektive tretton intervjufrågor och även tre så kallade vinjettfrågor. Den intervjutekniken vi tillämpade är semistrukturerade intervjuer. Bryman och Bell (2013) skriver att en semistrukturerad intervju innebär att man har en lista med ämnen som ska beröras under intervjun (en slags intervjuguide). Fördelen med denna intervjuform är att frågorna inte behöver komma i ordning samtidigt som man kan ställa ytterligare frågor som inte finns med i intervjuguiden, detta medför flexibilitet i intervjuprocessen och bättre diskussion. En annan fördel med en semistrukturerad intervju är att man låter respondenten utveckla sina idéer och tala fritt. Vilket i sin tur kan leda till att respondenten lägger fokus på det som respondenten uppfattar som betydelsefullt. Det bidrar till att många av de frågor som man inte hade i åtanke nämns vilket resulterar i bättre kunskapsgrund och högre kvalitet i empirin (Bryman & Bell, 2013). Dock valde vi ut ett antal genomtänkta frågor som ställdes till

samtliga respondenter i syfte att uppnå en slags struktur i datainsamlingen. Reaktioner, reflektioner och utvecklade svar var väldigt viktigt för denna studie eftersom de frågor som ställdes inte är något revisorer och redovisningskonsulter tänker på jämnt och ständigt i sin yrkesvardag. Vi uppmuntrade våra respondenter att tala fritt och utveckla sina svar för att få så mycket kunskap om deras yrkesvardag som möjligt. Flera av dem hade ingen erfarenhet av vissa av de dilemman vi presenterade. I sådana situationer ställde vi mer hypotetiska frågor, i stil med: ”Hur tror du att du hade resonerat och agerat i en sådan situation?” och ”Hur tror du de flesta revisorer/konsulter som hamnar i en sådan situation agerar?”. Vi strävade efter att utforma frågorna så att respondenten inte känner sig hotad och känner sig tvungen att svara på ett visst önskvärt sätt, utan mer hur hen tror att de flesta av hens kollegor agerar.

Utöver intervjuer, använde vi oss av vinjett-teknik (Bryman & Bell, 2013). Vi utformade tre påhittade scenarier som vi presenterade för respondenterna och frågade dem hur de tror de hade reagerat, eller hur majoriteten av deras kollegor agerar, i de olika situationerna. Fördelen med sådana vinjettfrågor är att dessa är förankrade i konkreta situationer vilket ökar reflektionerna i svaren. Dessutom är frågor med etiskt tema oftast av känslig karaktär vilket kan upplevas som hotande av respondenten. Respondenten kan vid sådana frågor få en känsla av att hen bedöms utifrån sina svar. När det gäller anmälnings- och upplysningsplikt kan det upplevas som något känsligt då dessa oftast är förknippade med eventuella brott som har begåtts. Av den anledningen passade vinjettfrågorna väl. Med påhittade scenarier kan respondenten få den tryggheten att frågan handlar om andra personer och inte känna pressen att svara ”rätt”.

De påhittade scenarierna bygger i stor utsträckning på den första delen av samtalet, det vill säga intervjufrågorna. Med vinjett-tekniken kunde vi ge våra respondenter sannolika fall som de förmodligen själva inte hade reflekterat över. Detta gjorde att när de försatte sig i de olika situationerna fick vi mer utvecklade svar gällande deras agerande och vad de tog hänsyn till vid beslutsfattande. Vi kunde på detta sätt lära oss om hur mycket utrymme det finns för etiska övervägande och utifrån vilken av de tre etikskolorna, det vill säga plikt-, konsekvens- eller dygdetik, som respondenternas svar kan studeras. Strävan var att ställa så likartade frågor som möjligt till de inblandade yrkeskategorierna för att minska det systematiska felet i datainsamlingen. Det gjordes en viss nödvändig anpassning av några frågor efter professionen (Se bilagorna).

Samtalen med de tre prästerna och diakonen tog likaså cirka en timme var och var uppdelade i tre delar. Första delen bestod av arton respektive sjutton intervjufrågor. Här var det viktigt att ställa frågor som var lämpliga utifrån intervjuerna med revisorer och konsulter och samtidigt anpassa de till de kyrkliga och vardagliga sammanhangen. Frågorna till diakonen och präster var likartade av samma anledning som tidigare. Del två bestod av påhittade scenarion som även de var anpassade till den yrkesvardag som präster och diakoner handskas med. Det var däremot av stor vikt att det var snarlika dilemman som man ställde de kyrkliga representanterna inför som revisorer och redovisningskonsulter. Strävan var att upptäcka om det skiljer sig i agerande hos de två yrkesområdena när det kommer till yrkesetiska dilemman och avväganden. Vi ville se hur mycket det skiljde sig mellan de involverade yrkeskategorierna när det gäller utrymme för personliga värderingar och överväganden. Vi var även intresserade av att undersöka om det är olika slags etik som döljer sig bakom deras tystnadsplikt.

Intervjuerna bokades så att revisorerna och redovisningskonsulterna blev intervjuade först. Tanken bakom denna strategi var att kyrkans representanter skulle få ta del av de frågor som ställdes till och de svaren som gavs av revisorer och redovisningskonsulter. Detta ingick i den tredje delen av samtalet med prästerna och diakonen. De tre vinjettfrågorna som revisorerna och konsulterna fick besvara ställdes även till prästerna och diakonen. Först fick kyrkans ställföreträdare besvara hur de själva tror att man borde agera i de presenterade situationerna. Efter att de gett svar och reflektioner kring de tre scenarierna presenterade vi svaren som gavs av revisorerna och konsulterna. Vi frågade prästerna och diakonen om vad de ansåg om de svaren som gavs av revisorerna och redovisningskonsulterna. Detta gjordes för att se om det förekommer tydliga skillnader i agerande när man ställs inför etiska dilemman i sin yrkesvardag.

3.4 Metodkritik

Det empiriska materialet som har samlats in är högst relevant för undersökningen, då alla respondenter hade lång erfarenhet av det aktuella ämnet samt besvarade frågor som har in utgångspunkt i problemformuleringen. Det som kan nämnas är att inte alla respondenter hade erfarenhet av vissa av de problem som vi beskrev för dem. I sådana fall fick respondenterna besvara frågorna mer hypotetiskt, det vill säga hur de tror de hade agerat om de hade utsatts för sådana situationer. Detta kan vara lite vagt då det är svårt att föreställa sig hur man hade agerat

utan svarar förmodligen utifrån hur man tror att man borde agera. Vi har intagit en kritisk inställning till respondenternas svar under intervjuerna och haft i åtanke att det är individernas egna uttalanden och dessa kan inte göras gällande för alla inom verksamheten.

Vi är också medvetna om att eftersom vi har studerat stora och mellanstora revisionsbyråer kan det vara en svaghet då praxis kan skilja sig från mindre byråer där det till exempel inte finns riskavdelningar dit revisorer kan vända sig till. Det är också möjligt att små revisionsbyråer inte avtalar bort tystnadsplikten mellan revisorer och redovisningskonsulter inom kombiuppdrag, vilket förmodligen ställer revisorer inför mycket tuffare dilemman och skulle ge andra resultat.

En av de punkterna som har varit väsentliga vid insamling av information och underlag till denna rapport är att materialet är aktuellt och relevant. Det är betydelsefullt eftersom regler och främst praxis ändras över tiden. En del äldre litteratur har dock kommit till användning, främst sådant som rör etik. Detta upplever vi inte som någon större svaghet då inte mycket har förändrats när det gäller de tre etiklärorna som vi har valt att ha med. Däremot har stor utveckling skett när det gäller företagens fokus på etikarbete. Därför har vi, när det kommer till företagsetiken, använt oss av senare litteratur och vetenskapliga artiklar. De vetenskapliga artiklar vi har använt har granskats av en eller flera andra oberoende forskare, vilket stärker kvalitén i teorin. Ett flertal böcker och vetenskapliga artiklar om etik har lästs för att fånga in så många aspekter av teorin som möjligt för sedan välja de mest förekommande uppfattningarna.

3.5 Trovärdighet och Äkthet

Eftersom denna studie bygger på den kvalitativa forskningsmetoden används nedan begrepp såsom trovärdighet och äkthet, istället för validitet och reliabilitet. Bryman och Bell (2013) menar att dessa kriterier är mer lämpade att bedöma kvalitén i en kvalitativ studie då de, till skillnad från validitet och reliabilitet, tillåter fler beskrivningar av den sociala verkligheten som de kvalitativa forskarna försöker att blotta.

3.5.1 Trovärdighet

Den sociala verkligheten som studeras kan skildras på många olika sätt, av den anledningen blir det trovärdighet en central bedömningsgrund. Detta begrepp delas, av Bryman och Bell (2013), in i fyra underkategorier, nämligen tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet och bekräftelse.

- Tillförlitlighet – Detta kriterium skildrar vikten av att utföra undersökningen i enlighet med de existerade reglerna. Dessutom är det viktigt att man låter de personer, som har varit en del av den undersökta verkligheten, ta del av resultaten. Detta gör man för att försäkra sig om att man har uppfattat deras verklighetsbeskrivning på ett korrekt sätt. En svaghet som kan vara närvarande i många kvalitativa arbeten är att svaren tolkas subjektivt. Som vi nämnde tidigare eftersträvade vi så reflekterande och utförliga svar som möjligt för att undvika missförstånd. Men risken för missuppfattningar finns alltid. Det som kan minska risken för inkorrekt tolkning och transkribering av materialet är att vi är tre som deltagit under intervjuerna och transkriberat materialet. Dessutom skickades transkriberingen av materialet till alla respondenter som fick antingen bekräfta eller korrigera sina svar. Den slutliga uppsatsen med resultaten skickas likaså till respondenterna. Då vi är tre personer som har bearbetat det empiriska materialet, är risken för att personliga värderingar ska få genombrott mindre.
- Överförbarhet – Detta kriterium anger enkelt det är för andra personer att överföra resultaten är till en miljö. Frågan är alltså hur väl samma undersökning hade kunnat genomföras under andra omständigheter. För att läsarna ska kunna avgöra hur hög överförbarheten är, krävs det att man förser dem med ”tät” beskrivning av detaljerna. Vi har av den anledningen valt att ha utförliga redogörelser för intervjuomständigheter. Vår studie behandlar etiska dilemman som olika yrkesroller ställs inför vid frågor rörande sekretess. Det finns många yrkesområden där tystnadsplikt är en väsentlig del. Om reglerna för tystnadsplikt är snarlika de som studeras i denna uppsats, kan resultaten generaliseras till andra sammanhang.
- Pålitlighet – Innebär att forskarna har ett granskande inställning på sin undersökning och inkluderar alla viktiga delar av forskningsprocessen. Detta synsätt förutsätter att man granskar och beskriver hela forskningsförloppet, såväl problemformulering som urval av undersökningsspersoner. Vi har under hela arbetsgången försökt vara kritiska och ifrågasättande till insamlat material, såväl det teoretiska som det empiriska.
- Bekräftelsebarhet – Personliga värderingar får inte, enligt Bryman och Bell (2013), påverka slutsatsen av forskningen. Vi har varit måna om att delta alla tre vid insamlingen av materialet och främst vid transkriberingen av intervjuerna för att undvika genombrott för personliga perceptioner.

3.5.2 Äkthet

Det andra kriteriet för bedömning av kvalitativ undersökning är äktheten. Äktheten berör mer generella frågor som behandlar forskningens konsekvenser i allmänhet, skriver Bryman och Bell (2013). Även äktheten bedöms utifrån fem delkriterier, vilka ställer kritiska frågor mot den genomförda forskningen. Katalytisk och Taktisk autenticitet, är två kriterier, som behandlar frågan om de deltagande personerna, får tack vare undersökningen, bättre möjlighet att förändra sin situation. Vi anser inte att dessa kriterier har påverkat forskningen i någon stor utsträckning och väljer därför att inte inkludera dessa.

- Rättvis bild – Här väcks frågan huruvida undersökningen ger en rättvisande bild för den grupp av människor som studerats. Frågan är om de svaren som framkommit under intervjun kan vara representativa för den gruppen man studerat, det vill säga ifall deras åsikter och uppfattningar ger en rättvisande bild av hela yrkeskåren. Eftersom de respondenter som vi har varit i kontakt med arbetar i rikstäckande och regionala revisionsbyråer anser vi att det ger en någorlunda rättvis bild av den existerade branschpraxisen som gäller mellanstora revisionsbyråer. Eftersom små lokala revisionsbyråer inte har deltagit i undersökningen, kan man inte hävda att vi skildrar en rättvis bild av hur alla inom de mindre revisionsbyråerna agerar. Det finns en möjlighet att tystnadsplikten och hantering av denna skiljer sig åt beroende på revisionsbyråns storlek. I och med de deltagande revisionsbyråerna tar upp en stor del av den svenska revisionsmarknaden kan man tycka att deras svar är allmänt gällande, det vill säga att deras praxis är den mest förekommande.
- Ontologisk autenticitet – Här väcks frågan huruvida undersökningen har bidragit till att respondenterna får en bättre förståelse av sin sociala miljö. De intervjufrågorna som ställs till revisorer och redovisningskonsulter i denna undersökning, belyser något ovanliga situationer som inte respondenterna sällan ställs inför. Av den anledningen har flera av de vi har intervjuat uppgett att de inte har reflekterat kring sådana situationer tidigare. Många uppgav, även att de sällan funderar kring tystnadsplikten och dess betydelse, trots att den är mycket central för revisionsuppdraget. Denna undersökning kan ge respondenterna större medvetenhet om och bättre förståelse för hur man bör agera i sådana problematiska fall. Studie kan ha medverkat till större beredskap bland respondenterna.

- Pedagogisk autenticitet – Här ifrågasätts undersökningens medverkan till att de deltagande personerna får en bättre förståelse för hur andra upplever verkligheten. I och med denna undersökning får revisorer och redovisningskonsulter bättre bild av varandras verkligheter och bättre förståelse de olika dilemman som de ställs inför. Dessutom har vi inkluderat den kyrkliga verksamheten som har fått ta del av hur revisorer och redovisningskonsulter upplever sin sociala miljö. Uppsatsen kan även ha bidragit till att revisionsbranschens representanter får en inblick i hur teologerna uppfattar verkligheten, och främst hur de ser på frågor gällande tystnadsplikt.

4. Teori

4.1 Etik och moral

Människan är en varelse som existerar i samspel med andra. Hon påverkas av och påverkar sina medmänniskor. För att detta samspel ska flyta så problemfritt och harmoniskt som möjligt behövs det regler och lagar av olika slag som kan vägleda människan. Koskinen (1999) beskriver att det utöver de legala reglerna som finns i ett samhälle förekommer det även normer som ofta har sin utgångspunkt i etik och moral, det vill säga koder som hjälper oss att veta vad som är en rätt respektive fel handling. Det finns en viktig distinktion som många gånger försummas menar författaren, det är distinktionen mellan rätt och fel i juridisk mening samt rätt och fel i etisk mening. Adams, Malone och James (1995) nämner likaså i sin artikel att man inte allt för sällan blandar ihop frågan ”vad som är lagligt rätt” med frågan ”vad som är moraliskt eller etiskt rätt”.

Tomas Brytting (2005) skriver att många yrkeskårer är reglerade genom de legala bestämmelserna men de följer även etiska principer och normer i stor utsträckning. Olika yrkeskategorier är olika strikt reglerade när det gäller juridiska föreskrifter. Många människor stöter i sin yrkesvardag på situationer där de måste göra moraliska bedömningar eftersom regelverken omöjligen kan fånga in alla tänkbara situationer.

För att undvika missuppfattning kan en begreppsutredning i detta skede vara på sin plats. Etik härstammar från det grekiska ordet ”ethos” som betyder ”sedelära” och har alltså med seder och konventioner att göra. Etik är en beteckning av principer som talar om för oss hur man bör bete sig i sociala sammanhang (Koskinen, 1999). Idag har etik något större innehåll. Hausman och McPherson (1996) menar att etik omfattar alla normer och värderingar som styr, eller åtminstone borde styra, våra beteenden gentemot våra medmänniskor, såväl i det privata livet som i affärsverksamheten.

Moral är ett begrepp som länge har använts parallellt med etik. Allt eftersom, har det uppkommit en viss skillnad mellan begreppen. Med moral menas idag våra faktiska handlingar. Är handlingen fel eller rätt? Medan etik avser reflektionen över handlingarna, det vill säga

moralfilosofin. Man kan uttrycka det något enklare: etik är reflektionen över moralen (Gren, 2001, Brytting, 2005).

4.2 Yrkesetik

Idag förespråkas det ett ökat utrymme för etiska frågor inom företagsverksamheten. Sims (1992) menar att detta är nödvändigt för att man ska kunna utveckla en positiv företagskultur och vara framgångsrik i det långa loppet. Men ett sådant arbete kan kosta företagen både tid och pengar. Många forskare inom området, såsom Koskinen (1999) och Brytting (2005) har väckt frågan huruvida ekonomi och etik är förenligt.

Man kan få ett intryck av att yrkesetiken skiljer sig från den allmänna etiken och samhällsnormer. Faktum är att människor som uppgör ett samhälle och anställda i de företagen som är verksamma har många gånger grundläggande principer och värderingar som är viktiga för samspelet människor emellan. Silfverberg (1996) skriver att utöver denna allmänna etik finns även yrkesetik som anger normer och värderingar som är speciella för ett visst yrke. Yrkesetik kan enligt författaren förstås som den generella etiken med tillägg för krav som är specifika för yrket.

Yrkesetiken tar oftast uttryck i arbetsorganisationernas rekommendationer. Till en revisors användning utformar FAR med jämna mellanrum standarder som syftar till att skapa ett sunt etiskt klimat bland yrkeskåren. Dessutom har International Ethics Standards Board (IESB) utformat de fem mest primära principer som bör beteckna en revisors arbetsförhållningssätt nämligen: integritet, objektivitet, professionell kompetens, tystnadsplikt och professionellt uppträdande (Barlaup, Drönen och Stuart, 2009).

Studier som gjorts visar att en revisors etik är i hög grad påverkad av den företagskulturen som råder i revisionsbyrån (Sweeney, Pierce & Arnold SR., 2013). Det finns även forskare som Kung och Huang (2013) som hävdar att den huvudsakliga källan till en revisors yrkesetik är personens individuella normer och värderingar. De menar även att en revisor med väldigt bristande moral och etik förändras sällan av lagar och rekommendationer.

4.3 Ekonomi och etik

Inom företagande uppskattas effektiva och resursstarka individer vilket många gånger kan resultera i att svagare människor sållas bort hänsynslöst. Den hårda konkurrensen ökar kraven på besparingar och rationaliseringar. Detta är många gånger ekonomiskt men inte etiskt försvarbart. Brytting (2005) skriver att en ekonom ställs i sin yrkesvardag ibland inför utmaningen där en avvägning mellan etik och företagsmålen ska göras, vilka många gånger har en finansiell karaktär. Frågan väcks huruvida en ekonom kan vara moralisk när hans professionella kompetens och identitet ligger i att vara effektiv. Brytting (2005) nämner pengar som den gemensamma nämnaren hos ekonomer. Effektiviseringsarbete och vinstmaximering är huvudkontentan inom alla företag.

Brytting (2005) skriver att människor väljer ofta det handlingsalternativ som stämmer mest överens med vad som uppfattas som värdefullt och eftersträvansvärt. På samma sätt fungerar företagen, menar författaren. Idag strävar många företag, enligt Brytting (2005), efter homogen företagskultur. Ett sådant tillstånd försöker företagsledningen att uppnå genom att fastställa en uppsättning av värden som anses vara centrala och önskvärda för företaget. Sådana värden tar uttryck i interna policydokument och kan sedan omsättas i regelverk. Man skapar på detta sätt en värdegemenskap som man kommit överens om och en slags värdehierarki. Utifrån dessa värden utarbetas senare arbetsrutiner och enskilda handlingar. Som tidigare nämnt är effektivitet ett centralt värde för ekonomer, men även värden som lönsamhet, förändring och utveckling får stort fokus. Här handlar det alltså om att göra det viktiga.

Ett annat sätt att välja ut ett handlingsalternativ är genom att göra det riktiga och inte det viktiga, då dessa inte alltid överensstämmer med varandra. Brytting (2005) menar att man utvärdera vad som är rätt eller fel i ett visst sammanhang. I sådana fall handlar det istället om normer och inte värden. Då har företagsledningen använt sig av en norm som vägledning. Sådana normer kan vara både formella och informella. Brytting (2005) menar att det många gånger är lättare att komma överens om värden, det vill säga vad som är viktigt, än normer, det vill säga vilka handlingar som är riktiga. Trots att medel och mål många gånger hänger ihop så är de inte samma sak.

4.4 Pliktetik, Konsekvensetik och Dygdetik

I följande avsnitt avser vi att förklara de tre stora förgreningar som finns inom moralfilosofin. Pliktetik, konsekvensetik och dygdetik tillhör den normativa etiken som syftar till att undersöka vilken moral som är rätt. Den normativa etiken lär alltså hur man ska välja ett handlingsalternativ utifrån vad vilket beteende som etiken förespråkar och uppmanar till. (Brytting, 2005). Brytting (2005) menar att konsekvensetik med företagsekonomiska glasögon kan många gånger förstås som främjande av värden och mål, sådana som effektivitet och lönsamhet. Han skriver att enligt hans erfarenhet hamnar de flesta företag under denna etikkategori, eftersom företag i majoriteten av fallen väljer handlingsalternativ som leder till att företaget uppnår dessa värden. Pliktetiken bygger mer på att man främjar såväl skrivna som oskrivna regler och normer oavsett vad konsekvenserna blir. Det är inte så företagen arbetar anser Brytting (2005), utan de utformar regler och normer utifrån de målsättningar man har. En mindre finansiell målsättning, som kan tänkas leda till att man uppnår sina finansiella mål, kan vara förtroende från kundens sida. Dygdetik, skriver Brytting (2005), lär oss hur en individs karaktär bör vara. Exempelvis bör man i sin roll som mamma vara omsorgsfull och i sin roll som revisor bör man vara oberoende gentemot sin klient.

4.4.1 Pliktetik – Deontologisk etik

Pliktetik som förmodligen är den vanligaste och enklaste etiken att förstå sig på, innebär att det i ett samhälle alltid ska finnas regler, normer och principer som vägleder människan till ett rätt uppförande. Sådana argument har samlats in från olika håll; det mänskliga förnuftet, demokratiska beslut och även Guds vilja (Koskinen, 1999). MacDonald & Beck-Dudley (1994) menar att brottsliga handlingar som begås med ”bra” motiv fortfarande är oetiska. De menar att oavsett vad tanken med en handling och dess konsekvenser är så är det oetiskt om man har brutit mot en regel eller norm. Ett exempel som forskarna belyser är att om man har stulit från de rika för att ge allmosor till de fattiga blir handlingen inte rättfärdigad.

Inom en organisation finns det många såväl skrivna som oskrivna etiska normer. Exempelvis kan dessa vara att kvinnor och män ska ges samma möjligheter till utveckling, att kunden alltid har rätt och att man ska värna om kunders sekretess (Brytting, 2005). Författaren tillägger även att pliktetiker förespråkar normer snarare än något slags värdegemenskap. Koskinen (1999)

menar att dessa normer skall gälla oberoende av konsekvenserna. Inom en organisation kan man naturligt hänvisa till företagsledningens krav.

Pliktetikens främste representant Immanuel Kant, utformade en formulering som idag är mycket välkänd ”Handla alltid så, att du skulle vilja att maximen för din handling skulle kunna upphöjas till allmän lag”. Man ska alltså inför varje situation ställa sig själv en fråga om man vill att det vägval man gör skulle göras av andra och bli till en princip. Det uttalande är idag välutbrett i de organisationer som har någon form av etisk policy (Dierksmeier, 2013).

Kritiken som denna gren inom etiken har fått utstå handlar till största del om att man inte tar hänsyn till konsekvenserna. Följer man strikt pliktetiken handlar man i enlighet med vissa regler trots att man befarar att konsekvenserna inte blir önskvärda. Man förväntar sig att utfallet av ”goda normer” blir önskvärt men så är inte fallet för varje gång man handlar i enlighet med plikter (Brytting, 2005).

Koskinen (1999) nämner i sin bok att en viss plikt inom en organisation kanske visar sig vara ekonomisk olönsam på kort sikt, men på längre sikt kan den generera framgång. Ett exempel som nämns är ” Vi ger aldrig mutor av vad slag det vara må, även om vi därmed skulle förlora en attraktiv affär”. Man kanske förlorar affären men vinner förtroende och framgång på marknaden på längre sikt. Koskinen (1999) menar vidare att ingen av de studier som har gjorts av honom med ett stort antal företag visar på att etiska regler skulle vara kontraproduktiva ekonomisk framgång.

4.4.2 Konsekventialism – Teleologisk etik

Till skillnad från den deontologiska läran där en handling bedöms utifrån hur väl man har följt en plikt eller en norm tittar man inom konsekvensetiken på vad konsekvenserna av en handling blir. Förespråkarna för denna etiska förgrening menar att det är närmast omöjligt att skapa regler och normer som kan gälla för alla situationer. Istället ska man när man står inför ett vägval försöka bedöma vad de olika besluten kan resultera i och rangordna dessa efter utfall (Hausman & McPherson, 1996). Författarna skriver att en sann konsekvensetiker är den som väljer den åtgärd som maximerar det goda, medan en utilitarist anser att det goda är välfärden. Bruder och Tanyi (2014) instämmer och menar att man ska välja en handling som bär med sig störst nytta.

Som tidigare nämnt menar Brytting (2005) att hans erfarenhet säger att de flesta företagen är konsekventa i sitt handlande då man oftast eftersträvar värdegemenskap och homogen företagskultur. För att uppnå vissa centrala värden som vinstmaximering och effektivitet måste man välja handlingsalternativ som bidrar till att man lyckas uppnå dessa värden, företag handlar alltså utifrån vad konsekvenserna blir.

Den vanligaste etiken inom den teleologiska läran är utilitarism. John Stuart Mill (1863) som är en av fäderna till läran beskrev den i boken *Utilitarism* som en maximerande form av konsekvensetik. Enkelt kan utilitarism beskrivas som ”största möjliga lycka åt största möjliga antal”. Man eftersträvar alltså en slags maximering av den allmänna välfärden. Man tänker på konsekvenser för olika grupper och för samhället (Mill, 1863). Ledningen inom en viss organisation bör alltså ha beslut som maximerar nyttan för så många som möjligt. Det som kan vara viktigt att belysa i detta sammanhang är att allas lycka är värd lika mycket. Hausman och McPherson (1996) nämner en av de stora svagheterna med denna teori, nämligen att det inte framgår vems lycka det är som bör maximeras. Vilka mänskliga intressen är det som man bör tillfredsställa? De flesta företag strävar efter vinstmaximering till sina aktieägare, detta är oftast det viktigaste målet för företagandet. Dock stämmer inte alltid det som är i aktieägarnas intresse med den stora majoritetens intresse, det vill säga allmänhetens. I sådana situationer bör man enligt de konsekventa etikerna välja den handling som tillfredsställer fler människor och man skulle alltså prioritera allmänhetens bästa framför aktieägarnas.

Utilitarism delas upp i handlingsutilitarism och regelutilitarism. Hittills har vi beskrivit handlingsutilitarism, det vill säga att en enskild handling övervägs. Adam, Malone och James (1995) skriver i sin artikel att det råder många gånger stor osäkerhet när man ska förutse konsekvenserna av en handling, det kan finnas oförutsägbara effekter och även så kallade andra- och tredjehands effekter. Regelutilitarismen bemöter några av dessa invändningar. Man bör enligt regelutilitarismen välja den handlingsregel som skapar ”det största överskottet av gott” Brytting (2005). En sann regelutilitarist gör en mer principiell undersökning av de tillgängliga handlingsalternativen för att kunna utforma en allmän giltig norm. Detta minskar osäkerheten och en sådan analys behöver inte nödvändigtvis göras varje gång, utan man kan låta historiska erfarenheter vägleda en. Marknadsekonomi kan förklaras med hjälp av regelutilitarismen. Den store moralfilosofen och ekonomen Adam Smith menade att om var och en strävar efter nytto-maximering kommer detta resultera i bättre levnadsvillkor för alla människor, det är då den osynliga handen som tillrättaställer allting (Oslington, 2012).

4.4.3 Dygdetik

Dygdetiken är den tredje skolan inom etiken, som ofta kallas för sinneslagsetik. Den har sina rötter hos Platon och Aristoteles och bygger på att man förutom pliktuppfyllelse och konsekvensanalys även måste utvärdera avsikten med handlingar (Audi, 2012).

Bright, Winn och Kanov (2014) skriver i sin artikel att den person som väljer att utföra eller inte utföra en handling bär ett eget ansvar och dess karaktär samt avsikt bör studeras. När man står inför beslut bör man ta hänsyn till såväl plikter som konsekvenser. Man menar inom denna skola att goda människor utför goda handlingar. Till skillnad från de två tidigare teorierna så är det inte handlingen som står i fokus utan människans karaktär (Solomon, 1992). Som exempel kan nämnas att en revisor bör vara hederlig i sin yrkesroll och bidra till samhället med väsentlig information. En dygd är dessutom något som kan utvecklas hos individer genom åren menar Moberg och Meyer (1990). Sina goda handlingar utvecklar man främst genom andras goda exempel.

En stor del av vårt rättssystem bygger på att just avsikten med en viss handling bör studeras. Olyckor kan alltid ske men frågan i ett sådant sammanhang blir enligt sinneslagsetikerna huruvida man handlade med ett ont uppsåt (Koskinen, 1999).

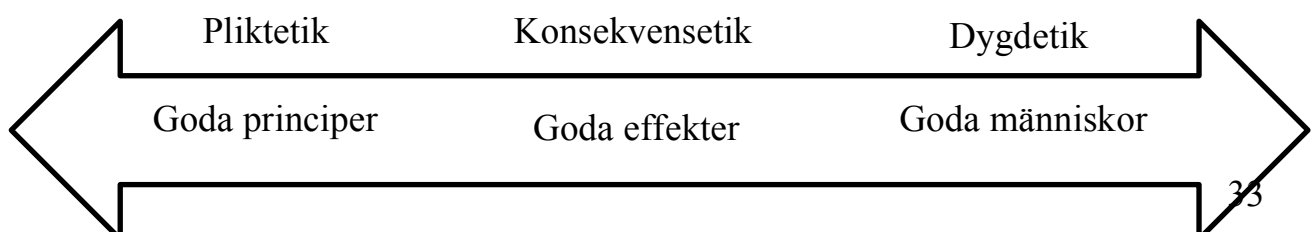
Brytting (2005) menar att dygdetiken ägnar sig åt att studera hela den etiska situationen - från perceptionen, det vill säga vår uppfattning om dilemmat, över reflektionen, vår förmåga att sortera och utvärdera etiska handlingsalternativ, till konkret handling. Brytting (2005) citerar Henk van Lujik (1994) som mycket precist beskriver dygder: ”De karaktärsegenskaper som gör det möjligt för en medlem i en gemenskap att fungera på ett ypperligt sätt i sitt sociala nätverk”. Brytting (2005) skriver att olika yrkesroller har olika uppsättningar av dygder då deras roll i näringslivet eller samhället skiljer sig åt. ”En god revisor utmärks av andra saker än en god börsmäklare” (Brytting, 2005). Genom att vara och leva ett dygdigt liv utifrån sina roller, medverkar man till det gemensamma bästa.

Den amerikanske moralfilosofen Robert Solomon har rest många frågor rörande vad det är för dygder som är nödvändiga för att näringslivet ska fungera som en välintegrerad del av det nya moderna samhället. Han menar att näringslivets roll är att ”...att hitta, skapa och tillfredsställa marknader, att förändra världen eller, åtminstone befinnas sig i förändringens framkant” (Ethics and Excellence, 1992a). Han skriver i sin artikel Corporate Roles, Personal Virtues: an Aristotelean Approach to Business Ethics att näringslivet bygger idag på samarbete och samspel som går smidigt till. Sådana målsättningar, menar Solomon (1992b), ställer krav på att företagen har en viss uppsättning av dygder, där förtroende, hederlighet och rättvisa är centrala delar. Lojalitet, exempelvis mellan en revisor och klienten, förutsätter ömsesidigt ansvar parterna emellan.

4.5 Analys modell

Nedan följer en modell som kommer att vara till hjälp vid analys och sortering av det empiriska materialet. Syftet är att modellen på ett mer överskådligt sätt ska presentera resultatet. Inspiration är hämtad från Brytting (2005) och modellen egenkonstruerad.

Modell 1



5. Empiri

Nedan följer en tabell som åskådliggör alla respondenter i denna studie. I den löpande texten har vi valt, för att upprätthålla anonymiteten i studien, döpa om respondenterna slumpmässigt till: R, RK, P och Di. Svaren presenteras utifrån yrkestillhörighet.

R	= Revisor
RK	= Redovisningskonsult
P	= Präst
Di1	= Diakon

Tabell 1 - Revisionsbranschens och Svenska Kyrkans representanter.

Namn	Datum	Titel	Revisionsbyrå /Trossamfund	Stad
Magnus Falk	2014-12-04	Auktoriserad Revisor	Grant Thornton	Helsingborg
Boel Hansson	2014-12-08	Auktoriserad Revisor	Grant Thornton	Malmö
Lars Johansson	2014-12-09	Auktoriserad Revisor	EY	Kristianstad
Josefin Borisson	2014-12-04	Auktoriserad Redovisningskonsult	Grant Thornton	Helsingborg
Therese Krüger	2014-12-12	Auktoriserad Redovisningskonsult	Cederblad & co	Kristianstad
Ann - Charlotte Pettersson	2014-12-12	Auktoriserad Redovisningskonsult	EY	Kristianstad
Ingegerd Birk*	2014-12-10	Diakon	Svenska Kyrkan	Malmö
Conny Larsson	2014-12-10	Präst	Svenska Kyrkan	Malmö
Stefan Gummesson	2014-12-11	Präst	Svenska Kyrkan	Malmö
Ida Wreland	2014-12-11	Präst	Svenska Kyrkan	Malmö

* Eftersom det empiriska materialet består av enbart en diakon är det omöjligt att anonymisera personen i texten på samma sätt som de övriga. Av den anledningen valde vi att byta namn på respondenten i tabellen, resterande namnen är riktiga.

5.1 Revisorer

5.1.1 Tystnadsplikt och dess betydelse

De revisorer vi har träffat och intervjuat har alla ansett att tystnadsplikten är rimlig som den är utformad. Man menar att tystnadsplikten är en självklarhet och det är något de har haft med sig sedan en lång tid tillbaka. Tystnadsplikten är enligt våra respondenter ingenting man ifrågasätter eller tänker på, det kommer naturligt. En av respondenterna, R1, menar att tystnadspliktens huvudsyfte är att man inte pratar med utomstående om sina klienter. Tystnadsplikten är ett väsentligt skydd för uppdragsgivaren, menar R1. Det är en slags försäkran om att ingen information som kan skada företaget och andra affärshemligheter avslöjas. R2 delar uppfattningen om tystnadspliktens betydelse och anser att den är så självklar att många underskattar den.

För R2, träder tystnadsplikten in redan när hen tar första steget utanför dörren till revisionsbyrån. Revisorerna berättar om att man många gånger behöver sina kollegors råd, men det brukar inte innebära någon problematik för tystnadsplikten eftersom man ställer frågan i anonyma termer.

Respondenterna uppger att tystnadsplikten och dess begränsningar är väldigt noga reglerade, vilket kan vara en trygghet då de har mycket att stödja sig mot. Till sin hjälp har en revisor flera lagstadgade föreskrifter om tystnads-, anmälnings- och upplysningsplikt som nämns i aktiebolags-, revisions- samt revisorslagen. Utöver de legala förordningarna förekommer det många gånger på revisionsbyråerna egna ekonomihandböcker och anvisningar om revisionsmetodik. Revisorerna berättar att vid nyanställning på respektive revisionsbyrå får den anställda skriva under ett avtal där tystnadspliktens vikt framhävs som en viktig beståndsdel i revisionsuppdraget.

5.1.2 Informationsutbyte

På frågan huruvida sekretessreglerna för en revisor och en redovisningskonsult förhindrar informationsflödet i ett kombiuppdrag svarade alla revisorer samstämmigt. R1 hänvisar till ABL 9 kap. 7§ som anger att företagsledningen är skyldig att förse en revisor med alla

nödvändiga upplysningar för att hen ska kunna genomföra sin granskning. R1 och även de andra två revisorerna menar att det i de flesta fallen är bättre för kundföretaget att revisorn begär information från redovisningskonsulten istället för att besvara klienten.

R2 berättar att sedan titeln auktoriserad redovisningskonsult har upprättats har det vuxit fram en branschpraxis, nämligen att avtala bort tystnadsplikten mellan redovisningskonsulter och revisorer i kombiuppdrag, i så kallade uppdragsbrev. Sådana avtal tecknas mellan kundföretaget och revisorn, respektive kundföretaget och redovisningskonsulten och anger att en redovisningskonsult och en revisor får utbyta information obehindrat. R2 menar även att klienterna uppskattar när revisorn och redovisningskonsulten har ett bredare samarbete eftersom det är effektivt och tidsbesparande för företaget. R3 tillägger att det skulle vara oerhört problematiskt om tystnadsplikten hade gällt mellan konsulter och revisorer, det hade inneburit bland annat dubbelarbete och mycket spilltid.

Revisorerna upplever inte heller att det finns skillnader i sekretessreglerna mellan de två yrkeskårerna. R3 säger att det är en trygghet att hens skyldigheter är tydligt och detaljerat reglerade i den svenska lagstiftningen. Hen nämner även att det kan vara mer osäkert för en redovisningskonsult att veta vad som gäller. Både R1 och R2 bekräftar detta och menar vidare att det kan vara fördelaktigt att en i kombiuppdraget har mindre begränsad tystnadsplikt. Det är tryggt för klienterna att veta att någon i kombiuppdraget har en så omfattande tystnadsplikt som redovisningskonsulterna har. Det är de som jobbar aktivt och nära med kundens transaktioner och har större inblick i företagets affärer. Av den anledningen är det enligt revisorerna bra att en redovisningskonsult inte har upplysnings- och anmälningsplikt. R3 menar vidare att sådan information som en redovisningskonsult tror kan vara av värde för revisorn kommer hen att förse revisorn med. *”Ingen smart redovisningskonsult skulle hålla inne med viktiga upplysningar. Ingen gynnas av detta.”* – R3. R2 säger att informationen som är viktig för granskningen brukar redovisningskonsulten överlämna, annan information kan konsulten behålla.

5.1.3 Anmälnings- och upplysningsplikt

Det har framkommit i alla intervjuer att tystnadsplikten och dess logik inte är så svår att förstå sig på. Problematiken gör sig gällande när upplysnings- och anmälningsplikten blir aktuell. R2

säger att upplysningsplikten är ingenting man kan komma ifrån medan anmälningsplikten kan vara lite svårare att hantera.

I de revisionsbyråer som vi har besökt är så kallade ”client-acceptance procedurers” ofta omfattande och strikta, man gör genomgående riskbedömning innan man väljer att åta sig ett uppdrag. Av den anledningen har man få gånger behövt utsättas för situationer där man blir anmälnings- eller upplysningsskyldig. De företag som inte sköter sig blir bortsållade tidigt i processen, men det händer trots detta att en revisor behöver använda sig av anmälningskyldigheten. I normalfallet finns det inga bekymmer när det gäller tystnads-, anmälnings- och upplysningsplikten och våra respondenter är rätt ovana vid situationer där dessa plikter ställer till med problem.

Alla revisorer har dessutom nämnt att de har mycket goda relationer med de flesta klienter och oftast handlar det om välskötta företag. Båda R2 och R3 nämner att sådana nära samarbeten med klienterna leder till att man i tid kan hjälpa företaget att rätta eventuella oriktigheter och kan undvika en anmälan. R1 uppger likaså att hen ofta har en mycket nära relation med sina kunder och har sällan hamnat i situation där hen har behövt utnyttja anmälningsplikten. Däremot menar R1 att det inte är omöjligt att man i vissa fall där det föreligger uppenbar anmälningskyldighet låter bli att anmäla. Detta kan hända i större revisionsbyråer där det handlar om större belopp och större bolag, då kan uppdraget upplevas viktigare än anmälningskyldigheten. R1 fortsätter med att säga att det många gånger kan vara frågan om graden av misstanke. Dessutom finns det grader av brott. Rent hypotetiskt kan en revisor enligt R1 vara mindre benägen att anmäla ett mindre allvarligt brott. Men det är viktigt att bedöma varje situation individuellt och systemet är uppbyggt så att en revisor inte hamnar i beroendeförhållande till sin klient, tilläger hen. R2 menar även att det är lätt hänt att man hamnar nära kunderna och vill de väl, vilket skulle kunna göra det besvärligare att använda sig av anmälningsplikten.

R2 menar att det idag läggs för stort ansvar på revisorer när det gäller anmälningskyldigheten. Hen säger även ”*Vi är ju inga brottsutredare*”. Revisorer har sällan den juridiska kompetensen som krävs för att avgöra om en händelse är ett brott eller ett misstag. R3 fortsätter på samma spår och menar att det i normalfallet handlar om tydliga bokförings- eller skattebrott. I sådana fall är det ingen diskussion huruvida man ska anmäla eller inte. Däremot kan det finnas mer ovanliga situationer där en revisor får handskas med en stor osäkerhet, och då gäller det att göra

noggranna avväganden innan man väljer att anmäla händelsen. De företag som ägnar sig åt brottslig verksamhet är ofta mycket skickliga på att dölja detta. Det kan i sådana fall vara mycket svårt för en revisor att komma med tillräckliga bevismaterial för att kunna göra en anmälan. Mycket står på spel eftersom man vid felanmälan riskerar att tappa kunden, förtroendet och även kan få ett skadeståndsansvar på sig. Den värsta påföljden kan dock bli att man blir anmäld till Revisorsnämnden och förlorar sin titel. R1 menar däremot, att det ofta inte är så problematiskt eftersom revisionsbyrån har en ”risk-management” avdelning där det finns mycket kompetens när det kommer till riskhantering. Sådana riskkontrollfunktioner finns på alla de revisionsbyråer vi har besökt, och underlättar en revisors arbete väldigt mycket. Skulle man ställas in inför beslutet att anmäla eller inte anmäla så kan man vända sig till sina kollegor som har större kunskap i frågan. Däremot, menar R2 att trots att det finns kompetens och hjälp att få i sådana situationer så faller ansvaret för anmälan på revisorn. I sådana situationer är det viktigt att ha tillräckligt med dokumentation och bevismaterial så att man inte gör något obefogat i och med att konsekvenserna kan bli förfärliga.

I en situation där det uppstår en gråzon skulle en revisor till att börja med samla all nödvändig information. Alla tre revisorer svarade enhälligt med att de som ett första steg hade vänt sig till redovisningskonsulten för att få större kännedom om situationen. Det skulle trots allt kunna handla om ett oskyldigt misstag som går att rätta till. Detta informationsutbyte är avgörande i sådana fall och möjliggörs av att tystnadsplikten har avtalats bort genom uppdragsbrev. Situationen hade varit mycket mer svårhanterlig om revisorn och redovisningskonsulten hade haft tystnadsplikt sinsemellan. R1 säger att denna branschpraxis som har vuxit sig fram är väldigt uppskattad då den bidrar till effektivitet och bättre informationsflöde mellan konsulten och revisorn.

5.1.4 Vinjettfrågor

Det första fallet behandlar en gråzon som föreligger då revisorn inte har tillgång till tillräckligt informationsunderlag. I en sådan situation sade alla respondenter, att de skulle vända sig först och främst till redovisningskonsulten för att ta reda på om hen har en större kännedom om vad som försiggår. Skulle redovisningskonsulten inte bistå med den efterfrågade informationen, skulle revisorn vända sig till företagsledningen eller den ekonomiansvariga. I en situation där man hamnar i ett dödläge, eftersom varken redovisningskonsulten eller företaget bistår med efterfrågade upplysningar, skulle alla tre revisorer överväga om att avsluta samarbetet och lämna uppdraget.

Förutom bristfälligt informationsunderlag, behandlar nästa dilemma även osäkerheten som gör sig gällande när man ska avgöra om man ska fria eller fälla. Alla revisorer svarar enhälligt att steg ett, som tidigare nämnt, är att införskaffa sig alla nödvändig information. Misstänker man ett brott, säger R3, går man inte till klienten och öppet ställer frågorna utan man får fiska i saken genom att ställa mer diskreta frågor. Det kan vara möjligt att redovisningskonsulten har väckt samma frågor och då kan ett samarbete mellan kollegorna klargöra situationen. I de fall man trots allt inte lyckas med att utreda situationen på egen hand så får man vända sig till företaget. R1 och R2 menar däremot att man inte skulle vända sig till företaget om en anmälan skulle komma att bli aktuell. Alla respondenter svarar att innan de skulle välja att anmäla skulle de ha samlat på sig all nödvändig information för att vara så säker som möjligt på att man inte bryter mot tystnadsplikten och skadar vållar företaget skada obefogat. De ansåg att detta var en mycket besvärlig situation som skulle kräva allvarliga överväganden då mycket står på spel.

I det sista scenariot målar vi upp en mer dramatisk situation där vi inkluderar en stor samhällspåverkan. Huvudfrågan är hur stort utrymme för personliga och etiska överväganden revisorerna lämnar. Alla respondenter svarade mycket kvickt på denna fråga att det inte finns några argument som skulle kunna få de att inte göra en anmälan när en sådan är berättigad. R3 menar att oavsett hur stor samhällspåverkan det handlar om så ska rätt vara rätt, ”*Ett brott är ett brott*”. R2 säger att inga yttre omständigheter kan ha någon inflytande på hans beslut. Det finns regler och normer som är etablerade och dessa ska följas. ”*Jag kan inte ta hänsyn till någon samhällseffekt, sådant ska jag inte ta in i min bedömning. Tragedins storlek har ingen betydelse*” – R2. R1 nämner att lojalitetsbandet mellan hen och klienten inte kan ändra det faktum att brott har begåtts, däremot kan man anstränga sig lite mer för att åtgärda problemet.

5.2 Redovisningskonsulter

5.2.1 Tystnadsplikt och dess betydelse

De intervjuade redovisningskonsulterna tycker att rådande regler och rekommendationer är passande för deras roll inom revisionsbranschen. Alla intervjuade redovisningskonsulter menar att tystnadsplikt grundar sig i att skapa förtroende för uppdragstagaren.

5.2.2 Informationsutbyte

Redovisningskonsulterna är eniga om att det är tack vare att man avtalar bort tystnadsplikten gentemot revisorn i uppdragsbrev, som det inte uppstår hinder för informationsflödet mellan revisorn och konsulten. RK2 anser att genom att en sådan justering av tystnadsplikten leder till bättre rådgivning och en mer effektiv revision av företaget. RK2 menar vidare att detta är fördel för uppdragsgivaren då i revisionsuppdraget får en bättre helhetsbild och revisionskostnaden minskar. RK1 och RK3 menar att man på deras revisionsbyrå, i enlighet med REKO, inte kan påbörja ett uppdrag utan ett uppdragsbrev.

5.2.3 Anmälnings- och upplysningsplikt

Angående frågan huruvida det är positivt eller negativt att redovisningskonsulterna har en mer långtgående tystnadsplikt svarade redovisningskonsulterna olika. RK1 anser att det inte utgör några hinder eftersom redovisningskonsulters och revisorers regler och rekommendation gällande tystnadsplikten är tillräckligt likvärdiga i och med dessa uppdragsbrev. RK1 anser därför inte att någon förändring av sekretessreglerna är nödvändig. RK3 tycker att reglerna gällande tystnadsplikt är självklara, men att det vore bättre om man hade förtydligat och förankrat tystnadsplikten för konsulter i lagstiftningen, det hade varit en större trygghet, uppger respondenten. RK2 föreslår att man även skulle lagstifta om en upplysningsplikt för redovisningskonsulter. Hen berättar att denna fråga har väcks och diskuterats flera gånger av hens kollegor. RK2 menar att problematiken uppstår när en konsult vittnar i ett polisförhör, som inte sker under ed. Redovisningskonsultens tystnadsplikt gäller under förhör, vilket innebär att konsulten inte får lämna upplysningar som hade kunnat bidra till att lösa fallet. RK2 berättar om sin erfarenhet av en sådan situation och säger att det var mycket påfrestande att inte kunna yttra sig. RK2 menar att det fanns en konflikt mellan hens personliga etik och de förordningar som hen måste följa som redovisningskonsult. I en sådan situation valde hen att följa plikten och hålla på sin tystnadsplikt. *”En revisor hade inte hamnat i samma problematik, eftersom dem är förpliktigade att lämna upplysningar”*, säger RK2.

Redovisningskonsulter hade alla, om de hade upptäckt allvarliga felaktigheter i redovisningen, tagit upp detta med uppdragsgivaren och uppmanat uppdragsgivaren att göra rätt. Om

uppdragsgivaren inte rättar sig efter konsulternas uppmaning, skulle redovisningskonsulterna samtala med revisorn. RK1 menar att i de flesta fall brukar företagen rätta sig efter revisorns uppmaning. Skulle detta inte ske, skulle man överväga att lämna uppdraget. Konsulterna berättar att sådana situationer är ytterst sällsynta. RK2 riktar en viss kritik mot att det enda alternativet för en redovisningskonsult är att lämna uppdraget i sådana situationer. En revisor, menar RK2, har ett viktigt verktyg, nämligen revisionsberättelsen.

5.2.4 Vinjettfrågor

Alla redovisningskonsulter uppgav att om de skulle misstänka att ett beräkningsunderlag har manipulerats, skulle de begära förklaring från kunden för att sedan föra vidare informationen till revisorn. Det faller sedan på revisorns ansvar att använda sin anmälningsplikt. Hade inte tystnadsplikten mellan kollegorna varit upphävd så hade man, som redovisningskonsult, förmodligen sagt upp uppdraget och hållit tyst om sin upptäckt, menar RK2. Hen påpekar även att de företag som har för avsikt att manipulera siffror och föra en ohederlig verksamhet söker sig förmodligen till revisionsbyråer där tystnadsplikten mellan revisorn och konsulten inte har avtalats bort i uppdragsbrev.

I de mest allvarliga fallen skulle samtliga redovisningskonsulter säga upp avtalet med kunden. Dock medger RK3, redovisningskonsulter i vissa fall kan fortsätta uppdraget om kunden har rättat sig efter uppmaningarna, trots att man kanske bör avsluta uppdraget. Hen hänvisar till att det kan handla om en lärandeprocess för kunden. ”Vi är ju inte poliser” säger RK3 och menar att man hellre försöker hjälpa sina kunder.

När konsulter hamnar i en situation där en händelse ligger i gråzonen, alltså då det råder en osäkerhet om det handlar om brott eller misstag, skulle konsulterna vänta sig till klienten och sedan revisorn. Det är konsultens jobb att innan hen vänder sig till revisorn ta fram så mycket underlag som möjligt. Visar det sig att en anmälan är befogad ligger det på revisorns ansvar. Alla redovisningskonsulter tyckte att det var bra att de inte har anmälningsplikt, då de inte ställs inför samma dilemma som revisorer, nämligen att fälla eller fria.

Redovisningskonsulterna är överens om att deras agerande är oberoende av påverkan för samhället. Liksom revisorerna, är redovisningskonsulterna eniga om att samhällseffekter inte

bör tas in i bedömning. Redovisningskonsulter menar att det inte har någon betydelse om företaget och dess anställda skulle bli drabbade då brottet anmäls. De menar att deras titel kommer först och det är viktigt att värna om deras yrkes stolthet och bevara sitt rykte för att upprätthålla förtroende. De understryker att man ska följa regler och lagar som gäller oavsett omständigheterna. RK1 säger att ”rätt ska vara rätt” och menar att det inte finns utrymme för egna värderingar.

5.3 Präster och Diakon

5.3.1 Tystnadsplikt och dess betydelse

De präster som vi intervjuade är alla eniga om att den totala tystnadsplikten är absolut nödvändig och bygger på att alla människor ska kunna vända sig till någon för att kunna avlösa sina synder eller helt enkelt prata av sig. D11 tycker att tystnadsplikten är en väsentlig tradition och viktig förutsättning. P3 uppger att det handlar om förtroende och tillit, och att alla som vänder sig till Svenska Kyrkan ska veta att ”*det som sägs till prästen stannar hos prästen*”.

Tystnadsplikten för prästerna, enligt respondenterna, är som revisorernas tystnadsplikt då det är slags försäkran om att ingen information som skadar personen som har biktat sig eller haft själavård avslöjas. Dock kan det enligt respondenterna finnas situationer där de tycker att det är påfrestande att de har tystnadsplikt. Respondenterna nämner att deras personliga etik och moral kan många gånger vara i strid med de regler som finns. P1 säger att det många gånger pågår en kamp i huvudet, men man måste försöka vara professionell och hålla på tystnadsplikten så långt som möjligt. Hen menar att man ska uttömma alla andra alternativ innan man väljer att bryta mot sin tystnadsplikt. P2 nämner att trots att man inte får anmäla en händelse, så kan man alltid uppmuntra personen att anmäla själv eller vända sig till en diakon som kan hjälpa med en anmälan. P1 och P3 instämmer, och ser detta som en möjlig utväg. Eftersom präster inte är mer än människor blir det ganska svårt för dem att hålla inne med mycket information. Av den anledningen har de egna präster som de vänder sig till för att få själavård där de kan prata av sig om fallen utan att avslöja något. Detta innebär att man lyfter problemet som en hypotes eller scenario. Detta gör även revisorerna när de behöver råd av sina kollegor. Att man vänder sig till sina kollegor för stöd och råd i svårhanterliga situationer kan

ses som en mänsklig faktor och är gemensamt för de alla de yrkeskategorier som undersöks i denna studie.

Det är däremot viktigt att nämna att präster har anmälningsplikt när det gäller information som prästen erfarit utanför själavårdens och biktens rum. P2 och P3 nämner båda, att om händelser som faller under någon brottskategori skulle komma till deras kännedom utanför biktens rum skulle dessa anmälas. Prästerna inte ense om när tystnadsplikten gäller. Enligt P1 gäller tystnadsplikten i alla sammanhang. P1 menar att det är svårt att veta vad som är själavårdande samtal och vad som är ”allmänt prat”.

5.3.2 Informationsutbyte

På frågan huruvida sekretessreglerna för en präst och en diakon förhindrar informationsflödet svarade P1 att hen aldrig skulle prata med en diakon om sådan hen måste vara tyst om. Men däremot finns det vissa tillfällen där både prästen och diakonen delar samma information, och det är endast en opersonlig information de kan prata fritt om. P3 säger däremot att ibland kan hen rådfråga diakoner, men endast i anonyma termer. I revisorernas fall, kan de ibland begära information från redovisningskonsulterna för att inte besvara kundföretaget, detta kan exempelvis inte ske mellan präster och diakoner.

5.3.3 Anmälnings- och upplysningsplikt

Di1 säger att hen är väldigt tacksam för att hen har rätt att anmäla och även lämna upplysningar till åklagare vid eventuella brott. Di1 berättar att diakoners yrkesvardag präglas till största del av socialt arbete och hen stöter på människor med problematiska bakgrunder, vilket gör att anmälningsplikten underlättar väldigt mycket i detta arbete. Det kanske kan hända att viktig information inte utbyts präster och diakoner emellan, men å andra sidan kombinerar man sina styrkor och svagheter. Att de har olika grad av tystnadsplikt tycker Di1 är en styrka.

Till skillnad från P1 och P2 anser P3 att det kan vara problematiskt att diakoner och präster har olika omfattande tystnadsplikt. P3 menar att det kan finnas brott som en diakon har anmält, men att undersökningen inte går framåt eftersom viktig information inte finns tillgänglig. Denna information innehåller möjligen prästen, och eftersom hen har total tystnadsplikt kommer denna information inte fram. Det kan hända att den åtalade är oskyldig men fälls eller att

någon som begått ett grovt brott inte får sitt straff. P3 anser att det hade varit fördelaktigt om präster och diakoner kunde samtala mer fritt. I ett vanligt kombiuppdrag inom revisionsbranschen inträffar inte sådana kommunikationssvårigheter, eftersom revisorn och redovisningskonsulten kan kommunicera med varandra om samma fall. Kommunikationen är alltså en skillnad mellan yrkesgrupperna.

De konsekvenser som följer av att man bryter mot tystnadsplikten är de tre prästerna och diakonen välmedvetna om. De berättar att man i första hand blir anmäld till Domkapitlet, kyrkans egen domstol. I de flesta fallen innebär det en kraftig varning, och i värsta fall kan man bli ”avkragad” vilket innebär att man förlorar sin titel. Detta kan man även jämföra med revisionsyrket, eftersom det även där handlar om att man blir varnad av RN och riskerar att gå miste om sin titel, om man inte följer yrkesregler. Prästerna anser, att det inte är otänkbart att det finns vissa situationer där man kan tycka att det kan vara värt att bryta mot tystnadsplikten, om det handlar om en kärlekshandling mot sina medmänniskor.

P1 uppger, att om hen skulle hamna i en situation där rådande regler strider mycket starkt mot hens egen etik, skulle hen agera i enlighet med sina personliga övertygelser. En sådan situation hade kunnat vara att P1 upptäcker att någon smider planer på att begå ett allvarligt brott, och P1 inte kan avvärja brottet på något annat sätt. I ett sådant fall, menar P1, får man fundera över vad som är viktigt i slutet av dagen, titeln eller att människor inte far illa. P1 menar att man får vara beredd att ta konsekvenserna av sin handling och trots att man blir av med sitt ämbete, så kanske man mår bättre som människa. P3 för liknande resonemang och säger, ”Först människa – sen präst”. Hen berättar vidare om Jesus syn på sabbaten. När lärjungarna skulle rycka av ax medan de gick under sabbatsdagen sa fariséerna åt dem att inte göra sådant som är förbjudet under sabbaten. Jesus sade däremot, att ”Sabbaten blev till för människorna och inte människan för sabbaten”. P3 säger att ”regler är till för människan och inte tvärtom”. I de fall en regel innebär en stor skada för människor, exempelvis att en eventuell brottslig är på fri fot och prästen vet att hen planerar att mörda, skulle man *kanske* kunna tänka sig att bryta mot tystnadsplikten, självfallet efter att alla andra alternativ har prövats.

5.3.4 Vinjettfrågor

Liksom revisorer och redovisningskonsulter, hade präster och diakoner som ett första steg införskaffat sig all nödvändig information innan man bildar sig en uppfattning och börjar agera.

Skulle det visa sig att det föreligger exempelvis brott mot barn, hade präst försökt uppmana barnet att självt anmäla och förändra sin livssituation, eller att åtminstone vända sig till en diakon. Alla präster sade att man hade försökt uttömma alla möjliga alternativ innan man bryter sin tystnadsplikt. P1 och P2 berättar att de har ett antal gånger hamnat i sådana besvärliga situationer, men valt att hålla på sin tystnadsplikt. Hade däremot skadan varit så stor som den presenterades genom vinjettfrågor hade man trotsallt kunnat tänka sig att *kanske* bryta mot tystnadsplikten. Hur stor samhällseffekten är skulle kunna ha en påverkande effekt på resultatet. Det som var utmärkande för teologerna är, att alla förde djupa resonemang om vad det bästa beslutet i olika problematiska situationer kan vara.

6. Analys

6.1 Revisorer

Alla revisorer som deltog i undersökningen anser, att det inte finns några argument som kan försvara att man i en situation där en anmälan verkar vara befogad, väljer att hålla på sin tystnadsplikt. Uttryck som ”regler finns av en anledning, de är till för att följas” och ”jag kan inte ta hänsyn till någon samhällseffekt utan måste göra det som förväntas av mig som revisor” pekar på att denna yrkeskategori är väldigt regeltrogen. Ingen av de intervjuade personerna, förde några resonemang om konsekvenserna av att man genom att anmäla ett företag försätter väldigt många anställda i arbetslöshet och påverkar kommunen negativt. MacDonald och Beck-Dudley (1994) som beskriver den pliktetiska skolan, menar att handlingar som bryter mot regler och normer är oetiska även i de fall de leder till goda konsekvenser. Forskarna inom denna teori framhäver att etiska handlingar är sådana som följer regler och normer. Mycket av de svaren som revisorerna gav på frågorna, handlar i stor utsträckning om att följa de lagar och föreskrifter som vägleder de i deras yrkestillvaro. Dessa svar kan förklaras av den deontologiska läran. Koskinen (1999) skriver att många branscher har såväl skrivna som oskrivna regler. Vissa yrkesroller har såväl de legala föreskrifterna som branschpraxis att följa, vilket man kan urskilja inom revisionsbranschen då redovisningskonsulter följer enbart yrkesetiska rekommendationer medan revisorer även har de lagstadgade föreskrifterna att förhålla sig till. Beroende på vilket yrke man ägnar sig åt och hur starkt detta yrke är reglerat i lagstiftningen har man olika stort utrymme för personliga överväganden. Inom en organisation kan det finnas regler och plikter som kanske verkar olönsamma på kort sikt, men dem kan visa sig vara långsiktigt fördelaktiga. Om man exempelvis drar sig ur ett lönsamt men ohederligt samarbete eftersom man har det som policy, kommer man förmodligen förlora en viktig affär. Men ett sådant beslut kan innebära att man vinner förtroende inom branschen på längre sikt vilket kan resultera i fler och mer bärkraftiga samarbeten, menar Koskinen (1999). R3, menar att om hen upptäcker att ett företag manipulerar siffrorna även om det handlar om mindre belopp och hen inte sätter stopp för det på grund av rädslan att förlora affären, kan det få förödande påföljder på längre sikt. Andra eller tredje året vill företaget möjligtvis komma undan med större belopp och allvarligare brott och kanske till och med utsätter revisorn för utpressning. Förtroendet, som är ett av de absolut viktigaste värdena för en revisor, kan urholkas som en följd av att revisorn inte följde sin plikt. Som reaktion mot den kritik som

revisionsbranschen har fått utstå, som i hög utsträckning handlar om bristande etik, har branschorganisationerna FAR och SRF utfärdat många riktlinjer

Det som kan vara värt att nämna är att ett sådant svar även kan förklaras av den regelutilitarism som är en gren av konsekvensetik. När R3 säger att förtroendet för hen urholkas om hen inte följer sin plikt, är hen konsekvent i sitt tänkande. Hen tar kanske inte samhällskonsekvenser i sin bedömning, men hen strävar trots allt mot ett ökat förtroende genom att följa de regler som gäller. Brytting (2005) menar, att man inom denna teori överväger vilken *regel* man ska välja för att få de bästa konsekvenserna. Fördelen med regelutilitarism, till skillnad från den renodlade konsekvensetiken, är att man inte i varje enskild situation måste bestämma sig för ett handlingsalternativ utifrån konsekvenser, utan man kan formulera en allmän giltig regel som gäller i liknande fall. Adams, Malone och James (1995) anser liksom Koskinen (1999) att en revisor bör handla i enlighet med vad hans yrkesroll förpliktar hen till utan att ta hänsyn till samhällskonsekvenserna. Man förväntar sig att handlingar som överensstämmer med rådande regler får bra utfall. Denna förgrening inom konsekvensetik påminner mycket om pliktetiken, med modifieringen att man har konsekvenser i åtanke. Revisorer som vi har intervjuat tar trots allt hänsyn till att man måste värna om sin yrkes stolthet och sitt rykte, vilket kan ses att de handlar i enlighet med regler för att åstadkomma goda konsekvenser såsom ökat förtroende för yrket.

R1 talar mycket om de egenskaper som återges av god revisors sed som en revisor måste förhålla sig till, bland annat nämner hen att oberoende och integritet är viktiga bitar. R2 berättar även att en revisor måste ha en karaktär som är förenlig med de krav som ställs på yrket, genom bland annat FAR:s rekommendationer. Detta kan hänvisas till det som Brytting (2005) skriver om dygdetiken. Han menar att olika yrkesroller innebär olika uppsättningar av dygder. Kraven på en revisor, exempelvis att hen ska i sin yrkesroll vara oberoende och vinna förtroende, kan ses som dygder.

Alla tre revisorer nämner att misstag, som enligt dem är händelser där man inte har haft för avsikt att fela, ser de inte som brott och skulle därmed inte anmäla händelsen om företaget rättar sig efter revisorns uppmaning. ”Mistag gör alla, det brukar inte anmälas” – R3. Sådana påståenden kan, liksom de tidigare, härledas till dygdetiken (Brytting, 2005). Koskinen (1999) berättar att dygdetiken framhäver att misstag alltid kan kanske, en utredning huruvida man har haft god eller ond avsikt med en handling bör alltid genomföras. Detta kan förklara att revisorer

upplever att det är viktigt att först avgöra om felaktigheterna, i exempelvis bokföringen, är avsiktliga eller oavsiktliga handlingar.

6.2 Redovisningskonsult

Alla redovisningskonsulter som har deltagit i intervjuerna meddelar att i de fall då ett företag missköter sig ordentligt och vägrar rätta sig efter rekommendationer, skulle definitivt lämna information om detta till revisorn. Det finns inga argument för att undanhålla viktiga upplysningar. Deras yrkesroll innebär att de hjälper företagen att vara regelrätta, och denna uppgift ska utträttas. R1 säger att det som är viktigast för hens yrkesvardag är att följa den etablerade branschstandarden, REKO, i alla situationer. ”Det är detta som min yrkestillvaro bygger på”, säger R1.

Liksom i fallet med revisorer kan man urskilja tydliga pliktetiska drag hos redovisningskonsulter. Alla redovisningskonsulter svarade enhälligt, att oavsett vad samhällseffekterna av att de avslöjar ett eventuellt brott för revisorn och att hen anmäler brottet kan bli, skulle de inte tveka att berätta till revisorn. I ett liknande dilemma som revisorer valde att anmäla ett brott trots att femhundra anställda går miste om sina jobb, valde redovisningskonsulter att berätta om brottet för revisorn trots att det finns en risk att revisorn väljer att anmäla. Att redovisningskonsulterna skulle i svårhanterliga situationer följa de rekommendationer som är föreskrivna utan att ta hänsyn till konsekvenserna, visar på stark en pliktstrohet även bland redovisningskonsulter.

En pliktetiker skulle med stor sannolikhet säga att den branschpraxis som har etablerat sig och som anger normer och principer, i enlighet med vilka en redovisningskonsult bör agera, måste respekteras och följas. Pliktetiken framhäver vikten av att principer har ett värde i sig, oavsett av konsekvenserna (Adams, Malone och James, 1995). De rekommendationer som ges ut av FAR, tycker redovisningskonsulterna är rimliga och bör följas av alla kollegor. Detta kan kopplas till Immanuel Kants välkända uttryck ”Handla alltid så, att du skulle vilka att maximen för din handling skulle kunna upphöjas till allmän lag” Dierksmeier (2013). Författaren skriver att man ska göra det vägval som man vill att andra ska välja, vilket kan förklara redovisningskonsulternas svar.

Redovisningskonsulterna sade liksom revisorerna, att förtroende för dem är en av de viktigaste förutsättningarna för deras uppdrag och av den anledningen är det viktigt att följa REKO. Att redovisningskonsulterna tänker på sitt rykte och sin titel, visar på att de respekterar sina förpliktelser och tror att detta ska leda till goda konsekvenser. Sådana resonemang visar på att redovisningskonsulterna i detta sammanhang är något regelutilitaristiska (Brytting, 2005).

I likhet med revisorer, ansåg redovisningskonsulterna, att det primära i en gråzon är att börja med att undersöka huruvida en händelse är att betrakta som misstag eller ett avsiktligt brott. RK3 menar att om det visar sig att ett brott är ett oskyldigt misstag och om klienten väljer att rätta sig efter vad RK3 säger, vilket de i majoriteten av fallen gör, finns det ingen anledning att avslöja informationen. Ett sådant svar visar på att avsikten med en handling är av betydelse för även redovisningskonsulter. Dessutom uppger R3 att de flesta företag vill göra rätt för sig och att uppgifter är att lära dem hur. Ofta har man god kontakt med klienten och känner de väl. R3 uppger också att om ett företag är skötsamt och hederligt, skulle man ta med detta i sin bedömning, vilket kan tyda dygdetik vid beslutstagandet. Bright, Winn och Kanov (2014) nämner att handlingar måste studeras mot bakgrunden av karaktär och avsikt hos aktören, vilket redovisningskonsulter verkar göra i en viss utsträckning.

6.3 Tolkning av revisorers och redovisningskonsulters svar utifrån teologernas

Som framgår ur avsnitten ovan, finns det många likheter mellan redovisningskonsulter och revisorer när det gäller tillvägagångssätt i problematiska situationer och den etiken som döljer sig bakom deras tystnads-, anmälnings- och upplysningsplikt. Anledningen till detta kan vara att de har i grunden samma utbildning, arbetar på samma revisionsbyråer och följer samma yrkesetiska föreskrifter som utformas av samma branschorganisation. Däremot kan man se flera skillnader mellan revisionsbranschens representanter och Svenska Kyrkans företrädare.

6.3.1 Likhet mellan teologerna och ekonomerna

Revisorer och redovisningskonsulter var mycket måna om sitt rykte och sin yrkestitel. Man skulle i ingen situation låta personliga värderingar påverka beslutstaganden och bryta mot de föreskrivna reglerna och rekommendationerna. Varken revisorer eller redovisningskonsulter

skulle bryta mot sekretessregler, oavsett vad konsekvenserna av detta skulle kunna bli. Revisorer var lika ovilliga att bryta mot anmälnings- och upplysningsplikten.

När revisorer, genom de tre vinjetfrågorna, ställdes inför beslutet att blunda för ett ohederligt företag och därigenom låta femhundra anställda behålla sitt jobb, svarade alla mycket snabbt och bestämt att det inte finns några argument för att åsidosätta sin anmälningsplikt. På samma sätt hade ingen av dem kunnat bryta mot sin tystnadsplikt i de fall det var obefogat. Det handlar om att man ska bevara sitt rykte, förtroendet som man har byggt upp och behålla sin yrkestitel.

Trots att kyrkan och revisionsbranschen är två väldigt olika verksamheter så finns en stor likhet dem emellan, nämligen vördnad för titeln och ryktet. Präster och diakonen menade, i likhet med de andra respondenterna, att det är oerhört viktigt att ha behålla människornas förtroende och att tystnadsplikten är den viktigaste förutsättningen för detta. Titeln är oerhörd betydelsefull och man ska värna om den. Att bli av med sin titel är den värsta påföljden av att man bryter mot sin tystnadsplikt. Av den anledningen var det för alla präster och diakonen mycket viktigt att hålla på sin tystnadsplikt så långt som möjligt. Ur den aspekten kan man påstå att kyrkans representanter liksom revisionsbranschens är plikttrogna.

6.3.2 Skillnad mellan teologerna och ekonomerna

Den stora skillnaden ligger i att teologerna var mycket mer reflekterande och resonerande, när de ställdes inför de etiska dilemman. De avsatte väldigt mycket tid på att väga för- och nackdelar med olika beslutsalternativ, i de olika situationerna.

Diakonen nämnde till skillnad från revisorer att hen skulle göra en noggrann konsekvensanalys vid en eventuell anmälan. Även om en anmälan skulle vara uppenbar skulle diakonen ta i bedömning om situationen skulle förbättras eller förvärras av att en anmälan görs. Revisorerna och redovisningskonsulterna menade bestämt att inga yttre omständigheter skulle kunna få dem att bryta mot sina förpliktelser, medan teologerna svarade att de skulle försöka följa sina plikter så långt som möjligt. Men i situationer där plikttroheten kan innebära att människor utsätts för skada, om man exempelvis vet att ett barn far mycket illa eller att femhundra anställda mister

sina jobb, och man har prövat alla andra alternativ skulle man kunna tänka sig att bryta mot sin tystnadsplikt.

P2 menar att det kanske finns situationer där konsekvenserna av att man håller på sin tystnadsplikt kan mycket förödande, och i sådana extremfall kan det kanske vara värt att bryta mot sin tystnadsplikt. Det som är viktigt att understryka är att prästerna och diakonen är minst lika angelägna som revisorer och redovisningskonsulter om att följa regler som är föreskrivna.

Trots att även teologerna är mycket plikttrogna i sin yrkesvardag, och iakttar stor aktsamhet om sin titel, är genomslaget för konsekvensetikerna större i deras reflektioner och agerande. I de mycket ovanliga och allvarliga situationerna, fanns det hos prästerna och diakonen en stor benägenhet till att reflektera över om det blir bättre eller sämre av att de följer reglerna. Detta drag var helt frånvarande vid intervjuer med revisorer och redovisningskonsulter, oavsett hur stor samhällspåverkan skulle bli av deras plikttrohet. Med detta sagt menar vi inte att revisorer och redovisningskonsulter skulle lämnas oberörda av att människor drabbas av exempelvis arbetslöshet, eller att de på något sätt inte bryr sig om konsekvenserna av deras beslut, utan endast att de inte tar sådana konsekvenser i sin bedömningsanalys.

Man ska som revisor och redovisningskonsult alltid agera i enlighet med de förpliktelser som gäller och inte låta sin egen etik påverka beslutstaganden. Medan majoriteten av teologerna ansåg att det kan finnas extrema situationer, där man hamnar i en kamp mellan vad man måste göra och vad man tycker man borde göra. I normalfallet agerar man enligt sina förpliktelser, men skulle man hamna i en situation där plikttroheten vållar mer skada än nytta får man fundera över om vad som är viktigare, att vara en präst eller en människa.

P2 menar att man ska se människan först och inte reglerna, då regelverk är till för människan och inte tvärtom. Detta synsätt kunde man urskilja hos nästan alla teologer som intervjuades. Ibland kanske ett agerande strider mot normer och regler, men handling är etiskt rätt. P2 påminner oss om att det fanns flera präster i Nazityskland som motsatte sig de regler som den tyska Rikskyrkan utformade i enlighet med den nazistiska regimens krav. Prästerna bröt mot de rådande regler och normer, men handlade i etisk mening rätt. Av sådana anledningar är det viktigt att i varje situation ställa sig frågan om vad som är viktigast.

P1 menar likaså, att inte alla regler är alltid bra och vissa kan strida mot ens personliga värderingar, i sådana fall får man ställa sig frågan om det kanske kan vara värt att bli avkragad

om man utför en god gärning. Eftersom teologerna är så reflekterande, tar stor hänsyn till samhällseffekterna i sina bedömningar och gör noggranna konsekvensanalyser är det rimligt att betrakta dem konsekvensetikere.

Det var inte oväntat att det skulle förkomma skillnader mellan teologerna och ekonomerna i deras resonemang om och hantering av etiska dilemman, då deras sociala verklighet och förmodligen även världsbild, skiljer sig åt markant. Teologer sätter människan i centrum i sin yrkesvardag. Revisorer och redovisningskonsulter handskas med en annan verklighet och deras yrke ställer andra krav på dem.

6.3.3 Teologernas syn på revisorernas och redovisningskonsulternas svar

Präster och diakonen visade stor förståelse för de svar som revisorer och redovisningskonsulter gav. P1 uppger, att alla har, oavsett vad man jobbar med ett uppdrag som är reglerat och varje yrke ställer specifika krav på dem som åtar sig uppdraget. Hen menar att revisorer och redovisningskonsulter, måste som alla andra, förhålla sig till de kraven som ställs på dem. P1 menar dock, att hen och revisionsbranschens företrädare är verksamma i två väldigt olika miljöer, och att det inte är helt oproblematisk att förstå varandras ageranden. Di1 gör ett likande uttalande: *”Vi lever i två olika världar. Ni har en exakt sanning, då är det lättare att förhålla sig till det och i min värld är det mycket mer flytande”*. Di1 fortsätter med att säga att hen är mycket glad över att revisorerna inte tar samhällskonsekvenser i sin bedömning och agerar i enlighet vad yrkesreglerna kräver. Di1 uppger när hen har revision på sina kassor, är förhoppningen att på revisorn är ärlig, för att det är hens trovärdighet som det handlar om. P2 och P3 uppger likaså, att de anser att de regler som ställs på en revisor eller en redovisningskonsult, bör respekteras och följas i så hög utsträckning som möjligt. *”Ekonomi är en central del av samhället och det är viktigt att det finns människor som ser till att den fungerar. Alla måste spela sina egna roller”*, nämner P1.

Det som teologerna anser att man kanske kan ta större hänsyn till, än vad revisorerna och redovisningskonsulterna gjorde, är brottets natur och omfattning. Flera av teologerna ansåg att vikten av att anmäla ett brott bör jämföras med vikten av de konsekvenser som en anmälan kan innebära för samhället. Självfallet ska allvarliga brott anmälas, menar alla präster och diakonen. Däremot, om skadan med en anmälan är större än nyttan med den, och brottet är dessutom inte allvarligt, kan man kanske tänka en extra gång innan man väljer att agera, säger P1. P2

resonerar som sin kollega och menar att om brottet inte innebär större skador, hade hen kunnat se mellan fingrar och låta bli att anmäla, då femhundra människors anställning är viktigare. ”*Det händer att ändamål helgar medlen*”, säger P2. Det kan enligt P3, vara en engångsföreteelse.

Di1 uppger också, att hen hade gjort en värdering av hur allvarligt brottet är och tittat på konsekvenserna i både första och nästa steg. En konsekvensanalys och en skadevärdering kan vara på sin plats, eftersom det handlar om så många människors anställning. Hen uppger dock att om hennes underlåtenhet att anmäla brott skulle innebära att hen förlorar sin titel, skulle hen förmodligen inte vara så hjältemodig. Det kan dessutom vara så, menar Di1, att det finns många andra människor som skadas i nästa led, av att man försummar sin anmälningsplikt. ”*Det är ingen lätt fråga att besvara*”, säger Di1.

När prästerna informerades om att revisorer riskerar att förlora sin titel på grund av underlåtenhet att anmäla ekonomiska brott, blev benägenheten att göra en konsekvensanalys mindre. Prästerna och diakonen visade stor förståelse för revisorers aktning för sitt yrke och sin titel och uppgav att man ska i största möjliga mån värna om sin yrkestillhörighet.

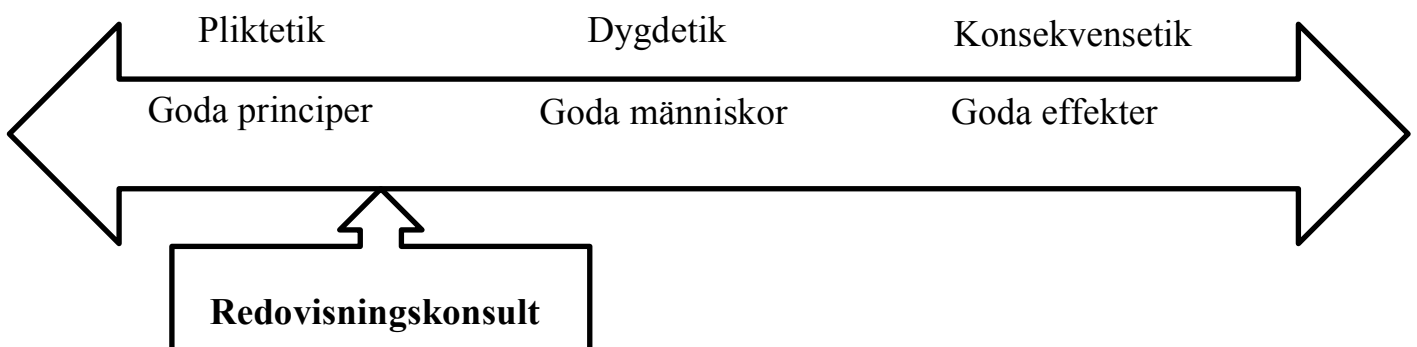
6.4 Analysmodellen

Nedan följer egenkonstruerade analysmodeller, som syftar till att sortera det empiriska materialet efter teori, för att skapa en bättre överblick för läsaren. Det som bör framhävas, är att det är omöjligt att beskriva en yrkeskategori utifrån en teori, och modellerna nedan, innebär grovsortering av empirin. Som har framkommit av analysen, är det den deontologiska läran som förklarar revisorer och redovisningskonsulter allra bäst, trots att det finns i deras yrkesvardag inslag av dygdetik. Teologerna, trots att de var plikttrogna i hög utsträckning, tog mycket större hänsyn till konsekvenser av varje beslut.

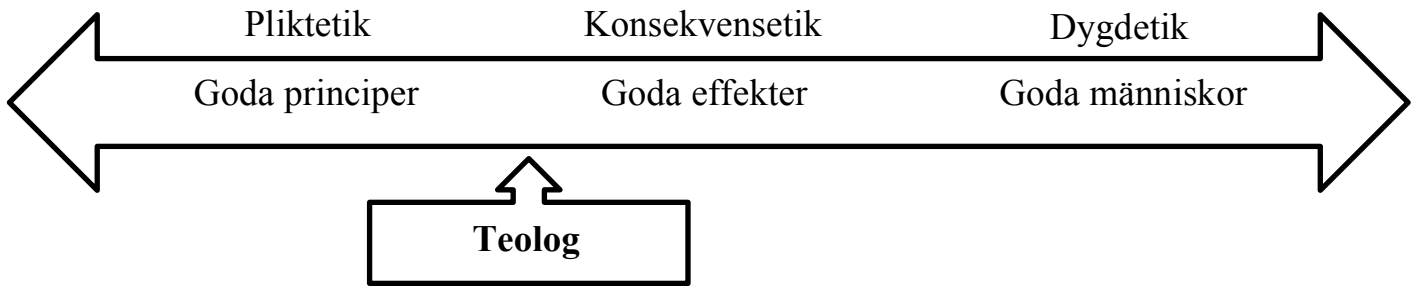
6.4.1 Modell 1 - Revisor



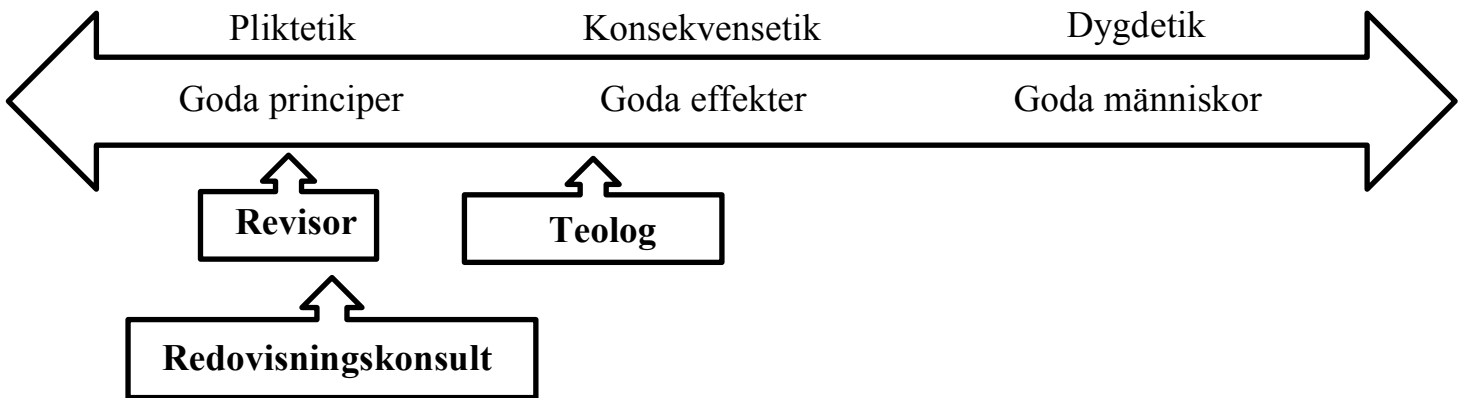
6.4.2 Modell 2 - Redovisningskonsult



6.4.3 Modell 3 - Teolog



6.4.4 Modell 4 - Alla yrken



7. Slutsats

7.1 Revisorers och redovisningskonsulters tystnadsplikt – en studie om etiska dilemman

7.1.1 Vad är det för etik som döljer sig bakom revisorers och redovisningskonsulters tystnadsplikt?

Som framgår ur analysavsnittet kan man inte påstå att representanter för ett yrke präglas av enbart den ena eller andra etiska läran. Ingen människa kan förklaras av enbart en etisk teori, då teorier är förenklade bilder av verkligheten som inte kan beskriva verklighetens alla aspekter.

Revisorerna och redovisningskonsulterna nämnde många egenskaper som de ansåg vara viktiga för deras yrkesroll. Dessa kan ses som dygder som de värnar om och strävar efter att leva upp till. I den aspekten kan man påstå att dygdetiken beskriver dem. Konsekvensetiken lyckas inte förklara redovisningskonsulters och revisorers förhållningssätt i problematiska situationer, eftersom de under inga omständigheter tog samhällspåverkan eller andra externa effekter av sina beslut gällande tystnads-, upplysnings- eller anmälningsplikt i sin bedömning.

Det som är mycket påfallande är redovisningskonsulters och revisorers plikttrohet. Revisorer tar enbart hänsyn till de legala föreskrifterna när de ställs inför problematiska beslut. Eftersom redovisningskonsulters tystnadsplikt inte är reglerad i den svenska lagstiftningen följer de branschstandarderna och de yrkesetiska rekommendationerna som FAR utfärdar. Redovisningskonsulter var, liksom revisorer, mycket ovilliga att göra annat än vad deras plikter kräver av dem.

När deras svar tolkades utifrån teologernas, vilka var ett slags jämförelseobjekt, framgick det mycket tydligt att varken revisorer eller redovisningskonsulter avsatte mycket utrymme för personliga värderingar eller etiska resonemang. De lämnas självklart inte oberörda om exempelvis en eventuell anmälan skulle kunna innebära negativ samhällspåverkan, men de tar inte sådana konsekvenser i sin bedömning. Anledningen till deras plikttrohet är att de litar på att plikterna leder de rätt. Det som är väsentligt att belysa är att respondenterna ansåg att det ytterst sällan inträffar situationer där deras personliga etik är i strid med de föreskrifter som de är förpliktigade att följa. Slutsatsen som kan dras, är att pliktetiken är den teorin som bäst

lyckas med att förklara revisorers och redovisningskonsulters resonemang och beslutstagande i situationer som berör tystnadsplikten.

7.1.2 Hur resonerar revisorer och redovisningskonsulter när de ställs inför etiska dilemman?

Linjen mellan tystnadsplikt och anmälningsplikt är mycket subtil och revisor kan riskera så väl sin titel som skadestånd. Det är just i sådana fall som en revisor ställs inför den svårhanterliga frågan ”fria eller fälla?”. Det som var utmärkande för revisorerna är att alla ville vara mycket säkra på att det är frågan om brott och inte misstag, innan en anmälan blir aktuell. De uppgav, att skulle skaffa sig allt nödvändigt underlag om en händelse innan de skaffar sig en uppfattning och börjar agera. Detta skulle de göra genom att begära alla upplysningar från redovisningskonsulten eller företaget. Dessutom uppgav alla att de skulle rådfråga med sina kollegor och någon på riskhanteringsavdelningen som finns inom revisionsbyrån. Revisorerna uppgav även att brottets storlek inte har någon betydelse och att de skulle anmäla brottet om dokumentationen och underlaget är tillräckliga. De menar att rätt ska vara rätt. Revisorerna visar stor vördnad för sin titel och sitt yrke. De uppger att det är i alla situationer viktigt att agera i enlighet med vad som är fastställt i de regler som gäller för deras yrke för att inte äventyra förtroendet för branschen, sin yrkestitel och sitt rykte.

Upplysningsplikten visade sig inte utgöra så stort problem för revisorer, eftersom de enligt lag är förpliktigade att lämna efterfrågade upplysningar i förhör med polis eller åklagare. Det som kan vara problematiskt i och med en sådan situation är att förtroende mellan revisorn eller redovisningskonsulten och klienten urholkas och att samarbetet inte kan fortlöpa.

Det är mer problematiskt för redovisningskonsulterna då dessa måste hålla på sin tystnadsplikt om inte förhöret genomförs under vittnesed, eller om inte uppdragsgivaren ger redovisningskonsulten sin tillåtelse att yppa information. I en vanlig förundersökning, utan klientens tillåtelse, får inte redovisningskonsulten inte yttra sig trots att hen kanske har avgörande information för förundersökningen. I ett sådant fall hade redovisningskonsulten valt att inte avslöja något trots om hen hade ansett det vara emot sin egen vilja, då konsulten anser att hen i alla sammanhang måste följa de regler som gäller hens yrkesroll.

Som det nämns tidigare i texten, gav inte revisorerna och redovisningskonsulterna samhällskonsekvenser, någon större uppmärksamhet vid deras beslutstagande. De menade att

de i alla situationer, måste förhålla sig till de regler och standarder, som gäller dem. Flera respondenter uppgav, att det är viktigt att man värnar om sin yrkesstolthet och bidrar till ett ökat förtroende för branschen. Detta kunde främst uppnås genom att man beaktar och följer de legala och yrkesetiska föreskrifterna.

7.2 Förslag till fortsatt forskning

Under arbetsgången väcktes många intressanta frågor som förtjänar uppmärksamhet. En spännande fördjupning utifrån denna studie, hade kunnat vara att studera hur revisorers och redovisningskonsulters beslutstagande i sekretessfrågor ser ut i mindre revisionsbyråer. I de större bolagen, som studerades i denna uppsats, är uppdragsbrev där man kan avtala bort tystnadsplikten mellan de två professionerna, en etablerad praxis. Hur ser kommunikationsmöjligheterna för redovisningskonsulter och revisor ut i de revisionsbyråer där tystnadsplikten inte har avtalats bort genom sådana uppdragsbrev?

En annan intressant infallsvinkel är att studera hur revisorer i de mindre revisionsbyråerna, handskas med den osäkerheten som uppstår vid hanteringen av tystnads- och anmälningsplikt. I de större revisionsbyråerna finns riskhanteringsavdelningar, vars anställda hjälper revisorerna att besluta i sådana frågor. Alla intervjuade revisorer uppgav att det är en stor trygghet. Det kan tänkas att, för revisorer i små revisionsbyråer stöter på större problematik i och med sådana situationer, eftersom det sällan finns sådana riskhanteringsavdelningar som de kan vända sig till.

8. Referenslista

Adams, B. L., Malone, F. L. & James, W. (1995). Confidentiality Decisions: The Reasoning Process of CPAS in Resolving Ethical Dilemmas, *Journal Of Business Ethics*, vol. 14, no. 12, pp. 1015-1020

Alvehus, J. (2013), *Skriva uppsats med kvalitativ metod: En handbok*. Stockholm: Liber AB

Audi, R. (2012). Virtue Ethics as a Resource in Business. *Business Ethics Quarterly*, vol. 22, no. 2, pp. 273-291

Barlaup, K., Dronen, H.I., & Stuart, I. (2009). Restoring trust in auditing; ethical discernment and the Adelphia scandal. *Managerial Auditing Journal*, vol. 24, no. 2, pp. 183-203

Biskopsmötet. (2004). Tystnadsplikt och sekretess i Svenska Kyrkans arbete [pdf] Tillgänglig: www.svenskakyrkan.se/default.aspx?id=500034 [Hämtad 12 december 2014]

Bright, D., Winn, B. & Kanov, J. (2014). Reconsidering Virtue: Differences of Perspective in Virtue Ethics and the Positive Social Sciences, *Journal of Business Ethics*, vol. 119, no. 4, pp. 445-460.

Bruder, M. & Tanyi, A. (2014). Overdemanding Consequentialism?: An Experimental Approach. *Utilitas*, vol. 26, no. 3, pp. 250-275

Bryman, A. & Bell, E. (2013), *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Stockholm: Liber AB

Brytting, T. (2005). *Företagsetik*, Stockholm: Liber AB

Dierksmeier, C. (2013). Kant on Virtue. *Journal of Business Ethics*, vol. 113, no. 4, pp. 597-609

Ekobrottsmyndigheten. (2007). Revisorers åtgärder vid misstanke om brott, tillgänglig: <http://www.ekobrottsmyndigheten.se/Documents/Revisorer/Revisorers%20åtgärder%20vid%20brottsmisstanke.pdf> [Hämtad 16 december 2014]

Engerstedt, U. (2013). Samma sekretessregler bör gälla för alla FAR-medlemmar. *Balans*, no. 7, pp. 44-46, tillgänglig: http://www.far.se/PageFiles/1645/Balans_nr_7_2013.pdf [Hämtad 3 december 2014]

FAR (2004). *Revisionsbok 2004*, Stockholm: FAR förlag AB

FAR (2015), *God revisionsssed*. Tillgänglig: <http://www.far.se/Du-i-din-yrkesroll/Revisor/Revision-andra-bestyrkandeuppdrag-och-ovriga-granskningsuppdrag/God-revisionsssed/> [Hämtad 7 december 2014]

FAR (2012a). EtikR 1 Yrkesetiska regler, tillgänglig:
https://www.far.se/PageFiles/7025/ETIKR01_JAN_2012.PDF [Hämtad 22 december 2014]

FAR (2014a). EtikR 1 Yrkesetiska regler, tillgänglig:
http://www.far.se/PageFiles/12414/ETIKR01_januari_2014.pdf [Hämtad 22 december 2014]

FAR (2014b). EtikU 2 Skyldighet att lämna upplysningar eller tillhandhålla handlingar enligt myndighetsbeslut, tillgänglig: http://www.far.se/PageFiles/7025/ETIKU02_januari_2014.pdf [Hämtad 22 december 2014]

FAR (2009). EtikU 5 Revisorers verksamhet, tillgänglig:
https://www.far.se/PageFiles/7025/ETIKU05_dec_2009.pdf [Hämtad 22 december 2014]

Gren, J. (2001). Etik: I pedagogens vardagsarbete. Stockholm: Liber AB

FAR (2012b). Svensk standard för redovisningstjänster, Reko, tillgänglig:
<http://www.far.se/PageFiles/5413/Reko%20-%20Generation%202%20-%20Extern%20remiss.pdf> [Hämtad 7 december 2014]

Guba, E.G. & Y.S. Lincoln (1994), Competing paradigms in qualitative research. I: N.K. Denzin & Y.S. Lincoln (red.), Handbook of qualitative research, Thousand Oaks, CA: Sage.

Hassink, H., Meuwissen, R. & Bollen L. (2010) Fraud detection, redress and reporting by auditors. *Managerial Auditing Journal* 25:9, Sid. 861-881

Hausman, D. M. & McPherson, M. S. (1996). Ekonomisk teori och moralfilosofi. Översatt av Sven-Erik Torhell, 2001, Lund: Studentlitteratur.

Henk Van Lujik (1994), Business Ethics – The field and its importance. I: Harvey (red.), Business Ethics-A European Approach, Prentice Hall

IFAC. (2013). Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, tillgänglig:
<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2013-IESBA-Handbook.pdf> [Hämtad 19 december 2014]

Koskinen, L. (1999). Etik, ekonomi och företagets själ: Kan hög moral och god ekonomi förenas? Stockholm: Prisma

Kung, F-H. & Huang, C.L. (2013). Auditors' moral philosophies and ethical beliefs, *Management Decision*, vol. 51, no. 3, pp. 479-500

Landers. C.E. (2004). On High Standards of Auditing Ethics and Behavior. *The CPA Journal*, tillgänglig: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2004/204/perspectives/nv2.htm> [Hämtad 18 december 2014]

Lilja, K., Gistrand, B., & Jansson, Y. (2014). Revisorns nytta av den auktoriserade redovisningskonsulten och Reko. *Balans*, tillgänglig: <http://www.tidningenbalans.se/wp-content/uploads/2014/10/Revisorns-nytta-av-den-auktoriserade-redovisningskonsulten-och-Reko.pdf> [Hämtad 3 december 2014]

- Lincoln, Y.S. & Guba, E. (1985). *Naturalistic inquiry*. Beverly Hills, CA: Sage
- Macdonald, J. E. & Beck-Dudley, C. L. (1994). Are Deontology and Teleology Mutually Exclusive?, *Journal of Business Ethics*, vol. 13, pp. 615-623
- Mill, J. S. (1863) *Utilitarianism*. Översatt av Joachim Retzlaff, 2003, Uddevalla: Mediaprint.
- Moberg, D. J. & Meyer, M. J. (1990), A deontological analysis of peer relations in organizations, *Journal of Business Ethics*, vol. 9, no. 11, pp 863-877
- Nihlén, J.H. (2013). Etik är att våga säga nej till sin största kund. *Balans*, no. 8, pp. 20-21, tillgänglig: http://www.farse/PageFiles/1645/Balans_nr8_lowres_uppslag.pdf [Hämtad 5 december 2014]
- Nydén, F. & Orback, S. (2013). Urholkad tystnadsplikt kan bli konkurrensnackdel. *Balans*, no. 8, pp. 38-40, tillgänglig: http://www.tidningenbalans.se/wp-content/uploads/2014/01/16-17_Balans_nr8_lowres.pdf [Hämtad 5 december 2014]
- Oslington, P. (2012), God and the Market: Adam Smith's Invisible Hand, *Journal of Business Ethics*, vol. 108, no. 4, pp 429-438
- Patel, Runa & Davidsson, Bo; *Forskningsmetodikens grunder: att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. (2011) Studentlitteratur
- Revisors Nämnden (2015), *Revisionen*. Tillgänglig: http://www.revisorsnamnden.se/rn/for_revisorer/ansvar_och_uppgifter/revisionen.html [Hämtad 5 december 2014]
- SFS 2014: 848. *Aktiebolagslagen*. Stockholm: Justitiedepartementet.
- SFS 2009: 400. *Offentlighets- och sekretesslagen*. Stockholm: Justitiedepartementet
- SFS 1999: 1079. *Revisionslagen*. Stockholm: Justitiedepartementet.
- SFS 2001: 883. *Revisorslagen*. Stockholm: Justitiedepartementet.
- SFS 1942: 740. *Rättegångsbalken*. Stockholm: Justitiedepartementet.
- SFS 1949: 105. *Tryckfrihetsförordningen*. Stockholm: Justitiedepartementet.
- Silfverberg, G. (1996), *Att vara god eller att göra rätt – en studie i yrkesetik och praktik*. Falun: Scandbook.
- Sims, R. (1992). The Challenge of Ethical Behavior in Organizations: JBE, *Journal of Business Ethics* vol. 11, no 17, pp 505
- Solomon, R. (1992a). *Ethics and Excellence: Cooperation and integrity in business*. New York, NY: Oxford University Press

Solomon, R. (1992b). Corporate roles, personal virtues: an aristotelean approach to business ethics, *Business Ethics Quarterly*, vol. 2, no. 3, pp 317-339.

Svenska Kyrkan (n.d.). Kyrkoordningen, tillgänglig:
<http://www.svenskakyrkan.se/kyrkoordningen> [Hämtad 26 december 2014]

Sweeney, B., Pierce, B. & Arnold, S. (2013). The impact of perceived ethical intensity on audit-quality-threatening behaviors, *Accounting and Business Research*, vol. 43, no. 2, pp. 112-137

Törning, E. & Nankler, U. (2011). Fördjupning: Redovisning och revision i kombiuppdrag, *Balans*, no. 4, pp. 34-35, tillgänglig: http://exakta.se/x-online/far/2011/balans_nr4_2011/#/34/ [Hämtad 5 december 2014]

Bilaga 1

Intervju – Revisor

1. Vad är din revisorstitel?
2. Hur länge har du arbetat som revisor?
3. Hur ser du på rådande regler/ FAR:s rekommendationer gällande tystnads-, anmälnings- samt upplysningsplikt?
4. Vad innebär tystnadsplikt för dig och vad tror du din uppfattning om tystnadsplikt grundar sig på?
5. Har du någon erfarenhet av kombiuppdrag?
6. Upplever du att tystnadsplikten som gäller dig och rådgivaren inom ett kombiuppdrag hindrar informationsflödet mellan er?
7. Anser du att tystnadsplikten kan ha negativa konsekvenser på ett kombiuppdrag?
8. Anser du att det är positivt eller negativt att din kollega som är redovisningskonsult har en mer långtgående tystnadsplikt än dig?
9. Anser du att samma sekretessregler bör gälla för redovisningskonsulter som för revisorer?(eller vice versa)
10. Finns det situationer där tystnadsplikten gentemot klienten kan upplevas viktigare än anmälningsplikten?(& vice versa)
11. Upplever du att du känner dig trygg när du ska avgöra om du bör anmäla en oriktighet eller hålla på din tystnadsplikt?
12. Hur hanterar du den osäkerheten som måste finnas när det gäller att avgöra om det är befogat att använda anmälningsplikten?
13. Upplever du att dina egna värderingar kan påverka sådana beslut?
14. Förekommer det situationer i din yrkesvardag där du upplever att din personliga etik och moral är i strid med de regler och rekommendationer som finns om tystnadsplikt? (I så fall vilka)
15. Vilka konsekvenser kan det ha om du bryter mot tystnadsplikten och det visar sig ha varit obefogat?
16. Vilka konsekvenser kan det ha om du håller på din tystnadsplikt i en situation där du inte bör?

Vinjetfrågor - Revisor

1. Du utför revision på Bokhylla AB. Du har under fem år arbetat i ett kombiuppdrag tillsammans med din kollega som är redovisningskonsult. Du som revisor anar att det pågår något misstänksamt och att din kollega har större kännedom om vad som försiggår. De misstankar du har är att det handlar om brott som hamnar under anmälningsplikten. Hur hanterar man en situation där det föreligger en sådan gråzon?

2. Du utför revisionsuppdrag på Natur AB. Du jobbar tillsammans med en redovisningskonsult i ett kombiuppdrag. Under utförandet av ditt uppdrag upptäcker du att redovisningskonsulten har information som ligger i gråzonen om det har begåtts ett brott eller inte. Det finns en risk för att denna information skulle leda till att du som revisor i senare skede måste lämna vidare informationen till polis och åklagare om redovisningskonsulten väljer att berätta om upptäckten. Om anmälningsplikten används och det visar sig att händelsen inte faller under en brottskategori har viktig och möjligen skadlig information om företaget avslöjats, vilket kan medföra negativa påföljder för dig och din revisionsbyrå.
 - Hur resonerar du i en sådan situation?
 - Hur bör man agera?

3. Du arbetar på Papper AB i ett kombiuppdrag. Företaget har under de senaste åren gått med vinst. Du betvivlar beräkningsunderlaget för upplupna intäkter, men kan inte med säkerhet påstå om det är manipulation eller rent misstag. Händelsen kan antingen vara en missberäkning från företagets sida, eller en avsiktlig manipulation, som skulle kunna innebära att Papper AB försätts i konkurs om företaget anmäls. Företaget har femhundra anställda i kommunen och de anställda kan drabbas av arbetslöshet. Detta skulle en stor förlust för det lilla samhället.
 - Hur bör man agera enligt regler och normer?
 - Skulle det finnas argument för att åsidosätta regler och normer kring tystnadsplikt för att gynna kommunen.

Bilaga 2

Intervju - Redovisningskonsult

1. Hur länge har du arbetat som redovisningskonsult?
2. Hur ser du på rådande regler/ FAR:s rekommendationer gällande tystnads-, anmälnings- samt upplysningsplikt för revisorer?
3. Vad innebär tystnadsplikt för dig?
4. Har du någon erfarenhet av kombiuppdrag?
5. Upplever du att regler kring tystnads-, anmälnings- och upplysningsplikt som gäller revisorn och dig inom ett kombiuppdrag hindrar informationsflödet mellan er?
6. Anser du att tystnadsplikten kan ha negativa konsekvenser på ett kombiuppdrag?
7. Anser du att det är positivt eller negativt att du har en mer långtgående tystnadsplikt än din kollega som är revisor?
8. Anser du att samma sekretessregler bör gälla för redovisningskonsulter som för revisorer?(eller vice versa)
9. Tror du det förekommer situationer där en redovisningskonsult håller inne med information till revisorn inför risken att denna senare skulle kunna bli tvungen att lämna informationen till åklagare eller använda sig av sin anmälningsplikt?
10. Upplever du någon osäkerhet gällande din egen tystnadsplikt?
11. Upplever du att det finns utrymme för dina egna värderingar att påverka beslut gällande sekretessreglerna?
12. Förekommer det situationer i din yrkesvardag där du upplever att din personliga etik och moral är i strid med de regler som finns om tystnadsplikt? (I så fall vilka)
13. Vilka konsekvenser kan det ha om du bryter mot tystnadsplikten?

Vinjetfrågor – Redovisningskonsult

1. Du är redovisningskonsult för företaget Bokhylla AB. Du har under fem år arbetat i ett kombiuppdrag tillsammans med din kollega, som utför revisionen för Bokhylla AB. Du som redovisningskonsult har upptäckt att beräkningsunderlaget har manipulerats under de senaste åren så det redovisas en allt för låg vinst. Detta misstänker du vara ett brott som enligt anmälningsplikten faller på revisorns ansvar.
 - Hur hade man agerat och varför?

2. Du utför redovisningstjänster på Natur AB. Du jobbar tillsammans med en revisor i ett kombiuppdrag. Under utförandet av ditt uppdrag upptäcker du information om en händelse, som ligger i en gråzon för om händelsen är ett brott eller ett oskyldigt misstag. Väljer du att berätta om upptäckten för revisorn finns det en risk för att denna information skulle leda till att revisorn i ett senare skede måste lämna vidare informationen till polis och åklagare.
 - Hade man fört informationen vidare? Varför, varför inte?

4. Du arbetar för Papper AB, i ett kombiuppdrag. Företaget har under de senaste åren gått med vinst. Du betvivlar beräkningsunderlaget för upplupna intäkter, men kan inte med säkerhet påstå om det är manipulation eller rent misstag. Händelsen kan antingen vara en missberäkning från företagets sida, eller en avsiktlig manipulation, som skulle kunna innebära att Papper AB försätts i konkurs om företaget anmäls. Företaget har femhundra anställda i kommunen och de anställda kan drabbas av arbetslöshet. Detta skulle en stor förlust för det lilla samhället. Meddelar du revisorn kan hen bli tvungen att göra en anmälan till Ekobrottsmyndigheten.
 - Hur bör man agera enligt regler och normer?
 - Skulle det finnas argument för att åsidosätta regler och normer i en sådan situation, och kanske låta bli att informera revisorn om upptäckten?

Bilaga 3

Intervju – Präst

1. Hur länge har du varit präst?
 2. Vad är skillnaden mellan en präst och en diakon?
 3. Hur ser din tystnadsplikt ut och var regleras den?
 4. Vad för grund bygger den på tror du?(vad är huvudtanken)
 5. Hur ser du på de rådande reglerna som gäller dig som präst när det gäller tystnadsplikt?
 6. Kan det i något sammanhang vara problematiskt att din tystnadsplikt är absolut?
 7. Vad innebär tystnadsplikt för dig?
 8. Förekommer det samarbeten mellan präster och diakoner?
 9. Upplever du att tystnadsplikt som gäller präst och diakon inom den svenska kyrkan samt diakonens anmälnings- och upplysningsplikt hindrar informationsflödet mellan er?
 10. Anser du att din tystnadsplikt eller diakonens tystnads-, upplysnings- samt anmälningsplikt kan ha negativa konsekvenser på samarbetet mellan präst och diakon?
 11. Anser du att det är positivt eller negativt att du har en mer långtgående tystnadsplikt än diakonen?
 12. Anser du att samma sekretessregler bör gälla för präster som för diakoner? (eller vice versa)
 13. Tror du det förekommer situationer där en präst håller inne med information till diakonen inför risken att denna senare skulle kunna bli tvungen att lämna informationen vidare eller använda sig av sin anmälningsplikt?
 14. Upplever du någon osäkerhet gällande din egen tystnadsplikt?
 15. Upplever du att det finns utrymme för dina egna värderingar att påverka beslut gällande sekretessreglerna?
 16. Förekommer det situationer i din yrkesvardag där du upplever att din personliga etik och moral är i strid med de regler som finns om tystnadsplikt? (I så fall vilka)
 17. Vilka konsekvenser kan det ha om du bryter mot tystnadsplikten?
 18. Är det helt otänkbart att du skulle bryta mot din tystnadsplikt eller finns det situationer/ fall som är viktigare att ta hänsyn till än tystnadsplikten?
- Vinjettfrågor – Präst

1. Du är sedan många år tillbaka präst i en församling där du i nära relation arbetar med församlingens diakon Maria Frännesson. Under ett samtal med en mindre årig (vid bikt) reda på att hen är i fara. Du inser att detta kan vara fall där Maria måste använda sig av sin anmälningsplikt om hon får kännedom om situationen.
 - Hur agerar man i en sådan situation och varför?

2. Du som präst har i snart två decennier arbetat sida vid sida med församlingens diakon Carl Uhlin. Under utförandet av tjänst får du av en yngre tjej veta att hon far illa ut hemma. Du är inte säker på vilka förhållanden som föreligger hemma hos den yngre tjejen, blåmärken kan trots allt tyda på en olyckshändelse, men upplever att det du har fått veta inte kan ignoreras heller. Väljer du att berätta om upptäckten för Carl finns det en risk för att denna kunskap skulle leda till att han i ett senare skede måste lämna vidare informationen till socialnämnden. Väljer du att berätta för diakonen och det visar sig att dina misstankar har varit obefogade har du yttrat dig om familjeangelägenheter som kan leda till att förtroendet rubbas.
 - Hade man fört informationen vidare? Varför, varför inte?
 - Hur hade du tänkt och agerat?
 - Vad är viktigast att beakta i sådana situationer?

3. Du har varit verksam präst i ett litet samhälle under väldigt många år. Under din tid i kyrkan har du träffat många familjer och sett många barn blir vuxna. Bland andra känner du en 17 årig kille vid namn Daniel väl. Daniel bor tillsammans med sin sjuka mor och två små bröder. Han är den enda försörjningskällan i familjen utöver mammans blygsamma förtidspension. Familjen lever väldigt knapert. Familjen är även starka anhängare av församlingen. Du har följt Daniel sedan barnsben och vet att han har varit en av församlingens skötsamma ungdomar. Du har på senare tid märkt ett avvikande beteende hos killen och blir oroad. Du är till en början inte säker på om det beror på några missförhållanden eller om Daniel helt enkelt genomgår övergångsperioden.
 - Hur bör man agera enligt regler och normer?

 - Skulle det finnas argument för att åsidosätta regler och normer gällande tystnadsplikt för att hjälpa pojken i en svår situation?

Bilaga 4

Intervju – Diakon

1. Hur länge har du varit diakon?
2. Vad är skillnaden mellan en präst och en diakon?
3. Hur ser din tystnadsplikt ut och var regleras den?
4. Vilken grund bygger den på tror du?
5. Hur ser anmälnings- och upplysningsplikt ut för diakoner?
6. Hur ser du på de rådande reglerna som gäller dig som diakon när det gäller tystnads-, anmälnings- och upplysningsplikt?
7. Vad innebär tystnadsplikt för dig?
8. Förekommer det nära samarbeten mellan präster och diakoner?
9. Upplever du att den absoluta tystnadsplikten som gäller en präst och den mindre långtgående som gäller dig hindrar informationsflödet mellan er?(med tanke på att du har anmälnings- och upplysningsplikt som står mot tystnadsplikten)
10. Anser du att diakonens anmälnings- och upplysningsplikten kan ha negativa konsekvenser på samarbete mellan präst och diakon.
11. Anser du att det är positivt eller negativt att din kollega som är präst har en mer långtgående tystnadsplikt än dig?
12. Anser du att samma sekretessregler bör gälla för präst som för diakon?(eller vice versa)
13. Finns det situationer där tystnadsplikten gentemot de människor som kommer till dig och berättar om sin situation kan upplevas viktigare än anmälningsplikten?(& vice versa)
14. Upplever du att du känner dig trygg när du ska avgöra om du bör anmäla en oriktighet till socialtjänsten eller hålla på din tystnadsplikt?
15. Förekommer det situationer i din yrkesvardag där du upplever att din personliga etik och moral är i strid med de regler som finns gällande tystnads-, upplysnings- och anmälningsplikt? (I så fall vilka)
16. Vilka konsekvenser kan det ha om du använder av din anmälningsplikt och det visar sig ha varit obefogat?
17. Vilka konsekvenser kan det ha om du håller på din tystnadsplikt i en situation där du inte bör?

Vinjetfrågor – Diakon

1. Du som diakon, har under femton år arbetat tillsammans med prästen Lars Ek i samma församling och ni har en god kontakt. Du anar att det finns anledning att oroa sig över en tonårings situation i församlingen och att tonårningen haft ett samtal med församlingens Lars som har större kännedom om vad som pågår. De misstankar du har är att det handlar om ett fall som kan betyda att socialnämnden måste kopplas in.
 - Hur hanterar man en situation där det föreligger en sådan gråzon?
 - Vad är viktigt att beakta i en sådan situation?
2. Du är diakon som i snart tre decennier jobbat tillsammans med din gode vän Alma Almkvist, som är präst. Ni bor i ett litet samhälle där alla känner alla och det är lätt hänt att man får höra om andra människors angelägenheter. Det du har fått kännedom om gäller en omyndig som – om det som sägs är korrekt – far väldigt illa ut hemma. Du har ingen anledning att misstro källan då hen inte har några motiv för att ljuga. Dessutom har du själv tyckt att barnet sänder ut signaler som är lite oroväckande. Du har sett att den mindre åriga har besökt Alma och hon har förmodligen större kännedom om vad som försiggår. Att döma ur den informationen du har fått, verkar det så allvarlig att det skulle kunna leda till att du som diakon måste lämna vidare den till socialnämnden. Väljer du att använda dig av din upplysningsplikt och det visar sig att händelsen inte faller under diakonens anmälningsplikt kan det innebära att man har försummat den omyndige och dess anhörigas förtroende för församlingen.
 - Hur skulle du gå tillväga i en sådan situation?
 - Vilka risker finns att ta hänsyn till?
 - Vad bör man ha fokus på i en sådan situation?
3. Du har varit verksam diakon i ett litet samhälle under väldigt många år. Under din tid i kyrkan har du träffat många familjer och sett många barn blir vuxna. Bland andra känner du en 17 årig kille vid namn Daniel väl. Daniel bor tillsammans med sin sjuka mor och två små bröder. Han är den enda försörjningskällan i familjen utöver mammas blygsamma förtidspension. Familjen lever väldigt knapert. Familjen är även starka anhängare av församlingen. Du har följt Daniel från barnsben och vet att han har varit en av församlingens skötsamma ungdomar. Du har på senare tid märkt ett avvikande beteende hos killen och blir oroad. Du är inte säker på om det beror på några missförhållanden eller om Daniel helt enkelt genomgår övergångsperioden.
 - Hur bör man agera enligt regler och normer?
 - Skulle det finnas argument för att åsidosätta regler och normer kring anmälningsplikt för att gynna familjen (Om en anmälan skulle kunna splittra familjen eller försätta familjen i skuld)