



LUNDS UNIVERSITET

Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska institutionen

FEKH69

Examensarbete i redovisning på kandidatnivå

HT 2014

Samma kunder, men olika grad av tystnadsplikt
- Om skillnaden mellan revisorns och redovisningskonsultens sekretessregler

Författare:

Alice Agbere

Caroline Wendemar

Erika Ljungberg

Handledare:

Alexander Paulsson

SAMMANFATTNING

Examensarbetets titel: Samma kunder, men olika grad av tystnadsplikt -Om revisorns och redovisningskonsultens sekretessregler

Seminariedatum: 15 januari 2015

Ämne/kurs: FEKH69, Examensarbete kandidatnivå i företagsekonomi, 15 högskolepoäng.

Författare: Alice Agbere, Caroline Wendemar & Erika Ljungberg

Handledare: Alexander Paulsson

Fem nyckelord: Tystnadsplikt, redovisning, revision, hemligheter och informationsutbyte.

Syfte: Hur påverkas informationsutbytet mellan revisorer och redovisningskonsulter av skillnaderna i tystnadsplikt?

Metod: Studien har gjorts med kvalitativa intervjuer. Ett romantiskt synsätt antogs vid intervjuerna för att skapa ett förtroende inför den intervjuade och på så sätt få fram ytterligare information om problematiken. För att strukturera den insamlade empirin använde vi oss av kodning.

Teoretiska perspektiv: Vi har i detta arbete använt begrepp från tidigare forskning som exempelvis insiders, outsiders, informell sekretess, formell sekretess, etiskt och icke etiskt försvarbar sekretess. Utöver detta så har vi diskuterat gränsöverskridande problematik.

Empiri: Vårt empiriska material består av totalt sju intervjuer med auktoriserade revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter och ej auktoriserade redovisningskonsulter.

Resultat: Resultatet av studien visade på att skillnaden i tystnadsplikt inte var något som de intervjuade var tydligt medvetna om. I de fall revisionsprocessen påverkas, resulterar det i en anpassning av den tillhörande rapporten. Inom företagen kunde information flöda relativt fritt, utom där klienten var ett börsnoterat bolag och vid kombiuppdrag där informationen var mer begränsad.

ABSTRACT

Title: The same customers, but varying degrees of secrecy - About the auditor and accounting consultant confidentiality rules

Seminar date: 15 januari 2015

Course: FEKH69, Degree Project Undergraduate level, Business Administration, Undergraduate level, 15 University Credits Points (UCP) or ECTS-cr.

Authors: Alice Agbere, Caroline Wendemar & Erika Ljungberg

Advisor: Alexander Paulsson

Key words: Secrecy, accounting, audit, secrets and information exchange.

Purpose: What is the impact of the exchange of information between auditors and accountants of the differences in secrecy?

Methodology: The study was conducted with qualitative interviews. A romantic approach adopted during the interviews to create a trust of the respondent and thus obtain additional information about the problem. In order to structure the collected empirical data, we used coding.

Theoretical perspectives: We have in this study used the concepts of previous research, for example, insiders, outsiders, informal secrecy, formal secrecy, ethical and non ethically justifiable privacy. In addition to this, we have discussed boundary spanning.

Empirical foundation: Our empirical material consists of a total of seven interviews with auditors, authorized accountants and unauthorized accountants.

Conclusions: The results of our study showed that the difference in secrecy was not something that the interviewees were clearly aware of. In cases where the audit process is affected, it results in an adaptation of the associated report. The information was allowed to flow relatively freely, except where the client was a listed company or at combined assignments.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

SAMMANFATTNING	2
ABSTRACT	3
INNEHÅLLSFÖRTECKNING	4
1. INLEDNING	6
1.1. BAKGRUND	6
1.2. PROBLEMFÖRMULERING	6
1.3. SYFTE	7
1.4. FORSKNINGSFRÅGOR	7
1.5. DISPOSITION	8
2. METOD	10
2.1. INTERVJUER FÖR Hitta UNDERLIGGANDE PROBLEM	10
2.2. URVAL SOM FÅNGAR KUNSKAP	10
2.3. INTERVJUER	12
2.4. KORT PRESENTATION AV RESPONDENTERNA	13
2.5. STUDIENS GENERALISERBARHET	14
2.6. KODNING AV EMPIRIN FÖR ANALYS	14
2.7. SAMMANFATTNING	15
3. TEORETISK REFERENS RAM	16
3.1. INFORMATION OCH SEKRETESS	16
3.2. GRÄNSDRAGNINGSPROBLEMATIK	17
3.3. SAMMANFATTNING	18
4. BAKGRUND	19
4.1. YRKESBESKRIVNING	19
4.1.1. REVISORS ROLL OCH ALLMÅNT OM REVISORN	19
4.1.2. REDOVISNINGSKONSULTENS ROLL	19
4.2. GÄLLANDE REGELVERK	19
4.2.1. REVISORNS TYSTNADSPLIKT	19
4.2.2. REDOVISNINGSKONSULTENS TYSTNADSPLIKT	20
4.2.3. TYSTNADSPLIKT OCH ANMÄLNINGSPLIKT, OCH PROBLEMATIKEN DEM EMELLAN	20
4.3. SAMMANFATTNING	21
5. EMPIRI	22
5.1. SKILLNAD I TYSTNADSPLIKT - MEDVETANDE OCH GRAD	22
5.2. RELATIONEN MELLAN REVISOR OCH REDOVISNINGSKONSULT	23
5.3. INFORMATIONSHANtering	24
5.4. BEGRÄNSNING AV INFORMATION/GRÄNSDRAGNING	25
5.5. BORDE TYSTNADSPLIK TEN SE MER LIKA UT	26

5.6. SAMMANFATTNING	27
6. ANALYS	28
6.1. HUR SKER GRÄNSDRAGNINGEN KRING TYSTNADSPLIK TEN I PRAKTIKEN?	28
6.2. VILKEN INFORMATION BYTS MELLAN OLIKA PERSONER PÅ EN REVISIONS BYRÅ?	29
6.3. FINNS DET INFORMATION SOM INTE KOMMER FRAM PÅ GRUND AV SKILLNADEN I REGLERNA?	30
6.4. OM DETTA INTE ORSAKAR NÅGOT PROBLEM FÖR REVISIONS BYRÅERNA, VAD KAN DETTA BERO PÅ?	31
6.5. SAMMANFATTNING	32
7. SLUTSATS	33
7.1. HUR SKER GRÄNSDRAGNINGEN KRING TYSTNADSPLIK TEN I PRAKTIKEN?	33
7.2. VILKEN INFORMATION BYTS MELLAN OLIKA PERSONER PÅ EN REVISIONS- ELLER REDOVISNINGSBYRÅ?	33
7.3. FINNS DET INFORMATION SOM INTE KOMMER FRAM PÅ GRUND AV SKILLNADEN I REGLERNA?	33
7.4. OM DETTA INTE ORSAKAR NÅGOT PROBLEM FÖR REVISIONS BYRÅERNA, VAD KAN DETTA BERO PÅ?	34
7.5. HUR PÅVERKAS INFORMATION SUTBYTET MELLAN REVISORER OCH REDOVISNINGSKONSULTER AV SKILLNADERNA I TYSTNADSPLIK T	34
7.6. FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING	34
8. KÄLLHÄNVISNING	36
8.1. INTERVJUER	37
9. BILAGA A - INTERVJUGUIDE	38
9.1. INLEDANDE FRÅGOR	38
9.2. FRÅGOR OM VÅR STUDIE	38
9.3. AVSLUTANDE FRÅGOR	39
TABELLFÖRTECKNING	
Tabell 1- Tabell över fördelningen av huruvida regelverken kring revisorer och redovisningskonsulters tystnadsplikt bör förbli som de är eller om de bör ändras.	26
Tabell 2- Framställning av hur hantering av klienters handlingar kunde skilja sig åt beroende på om klientens bolag är börsnoterat eller inte.	28

1. INLEDNING

1.1. Bakgrund

Det är i alla tider viktigt för företag att skapa sig konkurrensfördelar om de vill ha ett framgångsrikt företag. Så fort konkurrenterna känner till vad dessa konkurrensfördelar består av kommer de teoretiskt sett att vilja göra något liknande eftersom de ser möjligheter att tjäna pengar inom det området.

Företag vill hålla sina framgångsfaktorer och framgångsstrategier hemliga (Costas & Grey, 2014., Anand & Rosen, 2008., Delerue & Lejeune, 2010), om dessa läcker ut så kan en sämre ekonomisk framtid komma dem till mötes i och med att konkurrenter kan vilja ta del av marknaden. Sekretess kan enligt Costas och Grey (2014) vara de metoder och det praktiska arbete som följs för att dölja viss känslig information. För att det ska kunna kallas sekretess ska det vara medvetet att viss information hålls hemlig (Costas och Grey, 2014). Det behöver inte sättas upp regler kring detta, men det ska åtminstone göras med avsikt.

I små företag med endast en anställd så är det ofta inga problem att hålla hemligheter och känslig information skyddad inom företaget. Men så fort företaget anställer någon så bör det också finnas en strategi om hur företagets hemligheter kan bevaras. Inom organisationen kan de inblandade arbeta ut egna regler om hur känslig information ska behandlas. När företaget anlitar en tredje part, exempelvis en revisor så måste de kunna lita på att informationen behandlas på ett sådant sätt att inga företagshemligheter läcker ut.

I en del företag krävs det att mer än en sakkunnig inom ekonomi har hand om räkenskaperna varpå den tredje parten kommer in i bilden, kravet kan antingen vara juridiskt eller bero på räkenskapernas omfattning men det kan även vara på helt frivillig basis. Redovisningen kan då göras av en redovisningskonsult, även kallad internrevisor, redovisningen granskas sedan innan den blir tillgänglig för företagets intressenter. Syftet med både den interna och den externa revisionen är att uppnå hög kvalitet i redovisningen och revisionen och därmed medverka till företagets värdeskapande. För att ha ett bra samarbete är öppenhet och regelbunden kommunikation viktig (FAR, u.å.).

Internrevisorn arbetar på styrelsens uppdrag och ska lämna förslag på förbättringar i verksamhetens processer för styrning, ledning, riskhantering och kontroll. Den interna revisionen ska följa både god internrevisionssed och god internrevisors sed (FAR, u.å.). Externrevisionen utförs på uppdrag av ägarna och granskningen ska vara så omfattande som god revisionssed kräver. Omfattningen av samarbetet mellan intern och externrevisor varierar i praktiken, men för att externrevisorn ska kunna utföra sitt arbete i enlighet med god revisionssed krävs att han får tillgång till all dokumentation som internrevisorn gjort i sin granskning på de områden där de samverkar (Engerstedt, 2013).

1.2. Problemformulering

Olika ekonomiskt sakkunniga kan ha skyldigheter att bevara sådant som de får veta i sin yrkesutövning. Revisorer och auktoriserade redovisningskonsulter är yrkeskategorier som har tystnadsplikt baserat på lagar, regler och/eller normer från branschorganisationen FAR.

Redovisningskonsulters arbete är inte lagreglerat (Engerstedt, 2013), deras arbete utförs enligt branschens yrkesetiska regler. De är inte skyldiga att yttra sig i polisförhör, istället kan de hänvisa till sitt avtal som föreskriver tystnadsplikt. FARs allmänna villkor för redovisningstjänster och Reko föreskriver att sekretess bör hållas så länge inte arbetsgivaren gett ett godkännande eller att en åklagare begärt ett yttrande (Engerstedt, 2013).

Revisorn har tystnadsplikt baserad på lag, de får inte lämna upplysningar som kan vara till skada för bolaget (Engerstedt, 2013). Vid exempelvis ett polisförhör kan revisorn dock vara skyldig att bryta sin tystnadsplikt. Dessutom tillkom 1999 en skyldighet för revisorer att under vissa omständigheter anmäla misstankar om brott till en åklagare. Engerstedt (2013) berättar hur revisornas tystnadsplikt inte är lika långtgående som den är för redovisningskonsulter och andra rådgivare.

Skillnader i hur långt tystnadsplikten sträcker sig för revisorer och redovisningskonsulter är ett aktuellt och omdiskuterat ämne och en rad debattartiklar har berört ämnet i branschtidningen balans (Engerstedt, 2013., Rýden & Orback, 2013., Engerstedt, 2013). Några av frågorna som uppkommer i debatten är huruvida informationen från redovisningskonsulter till revisorer hämmas på grund av skillnaderna i tystnadsplikt? Skulle en inskränkning av tystnadsplikten för redovisningskonsulter vara en tillfredsställande lösning på problemet? Skulle det i sin tur göra att företagen inte kunde vara lika öppna med undermålig redovisning i sin relation till redovisningskonsulten? Vilken effekt skulle det få på redovisningskvaliteten i svenska företag?

En del av problemet ligger kanske i de företag som tillhandahåller både redovisning och revision. Hur hanteras tystnadsplikten om en revisionsbyrå har både revisorer och redovisningskonsulter inom sin organisation. Detta vållar kanske inga stora problem, men det skulle ändå kunna vara så att redovisningskonsulten sitter inne på information som hade varit viktig för revisorn. Att redovisningskonsulten inte alltid delar med sig av all information skulle bero på att denne har tystnadsplikt och inte får uppge sådant som revisorn sedan har anmälningsplikt om. Problemet väcker också frågor kring hur uppdrag hanteras vid sjukfrånvaro, vilka som får prata med varandra och om vad.

I denna studie kommer vi att undersöka vilken effekt asymmetrin i tystnadsplikt har i praktiken vid utbytet mellan interna och externa revisorer. Sekretess av olika slag inom organisationsvetenskap är enligt både Costas och Grey (2014) och Anand och Rosen (2008) ganska utforskat, även fast det för många organisationer är av yttersta vikt.

Vi anser att denna studie kan bidra till vetenskapen då den avser att undersöka hur tystnadsplikt och informationsbyte hanteras i praktiken. Vi tror att studien kommer att ha praktisk betydelse då vi hoppas kunna belysa problematik kring hur sekretess hanteras eller borde hanteras.

1.3. Syfte

Hur påverkas informationsutbytet mellan revisorerna och redovisningskonsulterna av skillnaden i tystnadsplikt?

1.4. Forskningsfrågor

- Hur sker gränsdragningen kring tystnadsplikten i praktiken?

- Vilken information byts mellan olika personer på en revisionsbyrå?
- Finns det information som inte kommer fram på grund av skillnaden i reglerna?
- Om detta inte orsakar några problem för revisionsbyråerna, vad kan detta bero på?

1.5. Disposition

Kapitel 1: Inledning

I det inledande kapitlet har vi beskrivit bakgrunden till de problem som uppstår i och med att det finns en asymmetri i regelverken kring revisorers och redovisningskonsulters tystnadsplikt. Vi har beskrivit hur vår studie kan bidra med en medvetenhet till utövare av redovisningstjänster och hur det bidrar till vetenskapen eftersom detta är ett område där det endast finns en mindre mängd tidigare studier.

Kapitel 2: Metod

I detta kapitel diskuteras metodvalet och konsekvenserna av att vi valt att göra kvalitativa intervjuer. Efter det diskuterar vi urvalet samt presenterar respondenterna. Vi har valt att presentera vårt empiriska material med kodning och grundad teori, för och nackdelar med detta presenteras. Syftet med detta kapitel är att tydliggöra de brister som ligger till last för våra resultat.

Kapitel 3: Teoretisk referensram

I detta kapitel börjar vi med en definition av sekretess och tystnadsplikt, vi fortsätter sedan med att diskutera formell och informell sekretess samt huruvida sekretess är etiskt motiverat eller inte. Vi presenterar gränsdragningsproblematik samt vilka konsekvenser den skapar i redovisnings- och revisionsbranschen. De begrepp och teorier som beskrivs i det här avsnittet syftar till att kunna förenkla diskussioner om problematiken samt att vi senare, i analysen ska kunna beskriva problemen ur en mer vetenskaplig synvinkel.

Kapitel 4: Bakgrund

I detta avsnitt ges en kort yrkesbakgrund till revisorer och redovisningskonsulter samt deras gällande regelverk presenteras kort.

Kapitel 5: Empiri

Vad respondenterna svarade på våra intervjuer presenteras i det här kapitlet utifrån fem olika områden som vi kunde identifiera i intervjufrågorna med tillhörande svar. Materialet hade kodats i ett annat dokument för att kunna skapa en lättläst text. Det var väldigt spridda och osäkra uppfattningar hos respondenterna i de flesta av våra frågor vilket tyder på att detta inte är ett ämne som de funderat speciellt mycket på.

Kapitel 6: Analys

Vårt empiriska material som presenterades i kapitel fyra analyseras med hjälp av teorierna från kapitel två. I analysen utgår vi från våra forskningsfrågor i det inledande kapitlet och diskuterar empirin utifrån tidigare forskning.

Kapitel 7: Slutsats

Studiens forskningsfrågor och syfte besvaras så gott det går. Frågeställningarna var inte alldeles enkla och vi fick ganska spridda svar så det är svårt att skapa entydiga slutsatser. Men över lag verkar asymmetrin i reglerna kring tystnadsplikt inte orsaka så stora problem hos byråerna. Förslag till fortsatt forskning presenteras också.

2. METOD

2.1. Intervjuer för hitta underliggande problem

Till denna studie har vi valt att använda oss av kvalitativ metod. Detta har vi valt för att vi anser att vi genom användandet av kvalitativa intervjuer kan skapa oss en tydligare bild av huruvida tystnadsplikt kan orsaka problem vid informationsutbytet mellan redovisningskonsulter och externa revisorer. Den kvalitativa metoden har som styrka att den ger möjlighet till en helhetsbild, vilket i sin tur kan bidra till en djupare förståelse (Magne Holme & Krohn Solvang, 1997). Redovisningskonsulter och externa revisorer kan sitta inne med information som vi tror man riskerar att missa om vi skulle ha gjort en enkätstudie, eller liknande kvantitativ studie. Vi var mer intresserade av att låta de intervjuade få möjlighet att berätta och utveckla hur de ansåg att asymmetrin i tystnadsplikten påverkar deras verksamhet, om den över huvud taget gör det och om de anser att reglerna kring tystnadsplikten skulle kunna förbättras.

I inledningen nämnde vi ett antal studier som pekar på att gränsdragning på det sätt som vi avser att studera är ganska utforskat, med anledning av detta har vi inte haft så mycket att luta oss på i valet av teorier. Studien har utformats efter snöbollsprincipen vilket innebär att vi har lagt till teorier under arbetets gång. Vid användandet av det tillvägagångssättet har vi insett vikten av att hålla sig till syftet och inte sväva ut allt för mycket från studiens frågeställningar.

Som en följd till att vi ville ha möjlighet till en mer djupgående studie så valde vi att samla in vår empiri i form av intervjuer. Det är viktigt att beakta vid denna studie, att intervjuobjekten kan ha kunskap inom området som de inte vill uppge eftersom informationsutlämnande kan komma att påverka deras verksamhet negativt. Detta försökte vi att motverka genom att främst fråga respondenterna om deras åsikter om problemet istället för att fråga om hur det fungerar på just deras arbetsplats. Även om vi vänder lite på frågorna så finns det ändå en risk att respondenterna inte gett oss svar som speglar verksamheten utan är främst innehåller deras åsikter eller att de vinklar svaren för att undvika att delge känslig information.

Vår metod tillät oss att vara flexibla i vårt informationssökande, både vad det gäller teoriinsamling och intervjuer. Magne Holme och Krohn Solvang (1997) berättar om hur frågor i intervjuer kan omformuleras, tas bort eller läggas till vid kvalitativa intervjuer. Problemet med att ändra frågeställningarna under arbetets gång, är att det blir svårt att göra jämförelser mellan de olika intervjupersonerna. Detta avhjälpes med att göra kompletterande intervjuer då det var något som saknades. Vid varje intervju bad vi om lov att kontakta dem igen för eventuella kompletterande frågor. Oklarheter uppstod kring ett par frågor, så där valde vi att kontakta dem igen för förtydligande. Detta är dock inget som angetts explicit i empiri- eller analysavsnitten utan det framgår endast i transkriberingarna.

2.2. Urval som fångar kunskap

I denna studie hade vi från start att tänkt ha en bredd på urvalet så att vi intervjuade de fyra stora revisionsbyråerna tillsammans med fyra medelstora revisionsbyråer. På så sätt tänkte vi säkerställa att vi fick respondenter med olika bakgrund vilket hade kunnat ge oss en djupare förståelse för problematiken. Dessutom hade de kanske kunnat bidra med specialkunskap som kanske inte finns på andra företag. Magne Holme och Krohn Solvang (1997) beskriver hur det ibland kan vara viktigt att hitta det som inte är typiskt för att kunna studera ett problem från olika vinklar.

Intervjuer med personer som representerar olika typer av yrkeskategorier inom redovisningsområdet och byråer av olika storlek skapar möjlighet att fånga olika synvinklar för att belysa vårt problem. Vi har haft för avsikt att intervjuva både revisorer och redovisningskonsulter för att få båda yrkesrollernas perspektiv.

Vårt mål var att intervjuva de fyra stora revisionsbyråerna samt fyra medelstora revisionsbyråer. Med vilka menas PwC, Ernst & Young, Deloitte och KPMG. Med medelstora menar vi revisionsbyråer som finns i minst ett par städer och har minst tio anställda. Ernst och Young försvann redan då vi ringde runt, då de inte ansåg sig ha tid att hjälpa oss. Deloitte bad oss att skicka några korta rader om vårt ämne samt intervjufrågorna. Sedan fick vi tyvärr inget svar ifrån dessa trots påminnelser. Från PwC fick vi till svar att denna frågeställning inte var något problem i deras vardag och att de därför inte ansåg sig kunna bidra med något till vår studie. Det kan vara så att frågan om informationsasymmetrin inte orsakar några problem för dem. Eller så kan deras avböjande bero på att det kan vara känslig fråga som de inte vill ta upp för att det finns en risk för dem att framstå i dålig dager.

Vi tyckte oss uppleva ett visst motstånd även från andra revisionsbyråer när vi berättade att vi ville genomföra en intervju angående tystnadsplikt, om det faktiskt var så i praktiken är givetvis svårt att bedöma. Det kan finnas många skäl till att de avstod från att medverka. Det skulle exempelvis kunna vara så att revisionsbyråerna upplevt en rädsla för att vi ska ställa frågor som kan sätta dem i en obekvämlig situation. Vi var under hela processen väl medvetna om detta och försökte motverka detta genom att framhålla att det främst var deras generella bild av situationen och hur de anser att reglerna borde vara utformade som vi var intresserade av. Detta är till viss del en nackdel för oss att kunna besvara vårt syfte. Eftersom vi egentligen ville veta hur det fungerade ute i praktiken men om vi hade ställt mer direkta frågor om hur de arbetade så kanske vi inte fått så ärliga svar. Vi för ytterligare diskussion om detta i empiri- och analysavsnitten. Till sist kan det vara värt att nämna att tiden kring julhelgen, tiden då vi försökte ordna intervjuerna, är en period i branschen då arbetsbelastningen ofta är relativt hög. Detta medförde att det var flera revisionsbyråer som avböjde på grund av att de hade ont om tid.

KPMG var den enda av de fyra stora revisionsbyråerna som ställde upp på en intervju med en av deras redovisningskonsulter, då de andra tackade nej till att medverka, på grund av ovanstående anledningar. Detta innebar att vi fick sträva efter att inkludera, utöver KPMG, åtminstone en internationellt etablerad revisionsbyrå, två mellanstora revisionsbyråer och två små revisionsbyråer eller redovisningsbyråer. Med små revisionsbyråer menar vi de som bara finns i en stad och har mindre än tio anställda.

Då vi insåg att det skulle bli svårt att få intervjuer med revisionsbyråerna, bestämde vi oss för att justera vår metod med att även genomföra intervjuerna via telefon. Detta gav oss ytterligare en intervju. Upplysning om vilken revisionsbyrå detta är går att hitta i presentationen av företagen i källhänvisningen. Upplysningen görs för att det finns en risk att en telefonintervju innehåller lite mindre information, på så sätt kan läsaren vara medveten om denna eventuella nackdel.

Rundringning resulterade i att vi fick ihop intervjuer från en av de fyra stora, tre större internationella byråer, en medelstor samt två små revisionsbyråer/redovisningsbyråer. Bredden i byråernas storlek tror vi bidrar till att få en mer nyanserad bild kring problematiken med redovisningskonsulters och revisorers asymmetri i tystnadsplikt. Det hade varit bra med några fler intervjuer

för att skapa en mer generaliserbar bild av problemet men detta var tyvärr inte möjligt tidsmässigt för oss eller för några av de byråer som vi kontaktade.

2.3. Intervjuer

Vid intervjuerna använde vi oss av en intervjuguide, denna var semistrukturerad vilket innebar att vi lät respondenten berätta mer avslappnat om sina åsikter och hur det fungerade hos dem. Roulston (2010) berättar om att det är vanligt att studenter gör intervjuer men sedan ändå inte fått svar på sin frågeställning. För att höja kvaliteten samt minska risken att inte få svar på frågeställningen i de kvalitativa intervjuerna sammanfattar Roulston (2010) vissa kriterier som tagits upp som viktiga i tidigare artiklar hon läst. Dessa behandlar vikten av att överväga om kvalitativa intervjuer verkligen är rätt sätt att få information som kan svara på studiens syfte. Det ställs krav på att intervjuaren ställer bra frågor så att både intervjuaren och respondenten förstår frågorna på samma sätt. För att kvalitativa studier ska vara av bra kvalitet krävs att slutsatsen för studien dras utifrån ett logiskt resonemang baserat på de uppställda teorierna. Dessa kriterier bar vi med oss genom arbetet, övervägandena som presenterades ovan har diskuterats med jämna mellanrum för att försäkra oss om att studien ska kunna svara på sitt syfte.

Vid intervjuerna bör forskarna ta ställning till objektivitet och neutralitet och hur de ska förhålla sig till detta. Den neopositivistiska uppfattningen kring kvalitativa intervjuer förordar att intervjuaren intar en neutral position och undviker att lägga in personliga bedömningar i frågorna för att minska risken för att styra intervjun i en viss riktning (Roulston, 2010; Alvesson, 2003). För att stärka sådana studier bör forskaren samla data från flera olika källor och stämma av vad som har skrivits med källan eller uppgiftslämnaren innan studien publiceras. Alvesson (2003) berättar att ett problem med den neopositivistiska uppfattningen är att intervjuerna riskerar att upplevas så konstruerade att forskaren inte får uppriktiga svar. På det sättet tillkommer kanske ingen ny kunskap eftersom den som blir intervjuad bara bidrar med utsagor om hur situationen borde vara istället för hur den egentligen är, man skulle kunna säga att den intervjuade följer ett manus. I motsats till den neopositivistiska uppfattningen så finns den romantiska uppfattningen om intervjuer, enligt denna syn så döljer inte forskaren sitt intresse och sina idéer kring studiens ämne. Det som talar för den romantiska uppfattningen är att forskaren och respondenten har möjlighet att utveckla en relation med tillit som i sin tur kan generera mer ärliga svar (Roulston, 2010). Ett problem med den romantiska uppfattningen är att respondentens svar riskerar att styras till viss del av intervjuarens frågor och diskussionerna där emellan.

I vår studie valde vi att inta en ställning som stämmer mer överens med den romantiska uppfattningen än den neopositivistiska. Vi har utgått från en intervjuguide, sedan fick samtalen tillåtelse att sväva ut en del. För att inte intervjuerna skulle sakna den information som vi behövde för att kunna svara på vår frågeställning så återgick vi med jämna mellanrum till intervjuguiden och kunde på så sätt försiktigt styra samtalet. Eftersom att vi intog det romantiska förhållningssättet så finns dock risken att respondenternas svar blev styrda av samtalen vi fört med dem. Detta är en svaghet för vår studie som innebär att vår subjektiva bedömning kan finnas gömda i våra resultat.

Kritiken mot kvalitativa intervjuer innehåller i allmänhet befaranden om att respondentens svar kan innehålla både felaktig information, undandraganden i form av att inte vilja svara samt lögner (Roulston, 2010). De kvalitativa intervjuerna är riskabla på många sätt, bland annat så är svaren kanske skeva på grund av att respondenterna inte vill uppge känslig information. Det kan

också bli så att intervjufrågorna stämmer dåligt överens med studien syfte. Roulstone (2010) berättar att det under hennes tid som handledare var vanligt att studenterna gjorde bra intervjuer men där frågorna inte stämde överens med syftesformuleringen. Intervjuer speglar dessutom bara den intervjuades personliga uppfattning av situationen vilket inte behöver bidra med objektiv information om hur det faktiskt ser ut. Vi har varit medvetna om risken att svaren innehåller en skevhet på grund av att respondenten inte uppgett all information som behövs för att få ett tillfredställande svar på hur verkligheten ser ut kring informationsutbytet mellan revisorer och redovisningskonsulter. Ett sätt att få en bättre bild av verkligheten hade varit att övervaka deras arbete utan att de var medvetna om vår närvaro. Detta var dock inte möjligt att genomföra och är troligtvis mycket svårt eftersom revisionsbyråerna antagligen inte vill bli övervakade.

2.4. Kort presentation av respondenterna

KPMG - Vår respondent från KPMG heter Pernilla Frithiof och har arbetar på kontoret i Malmö. Pernilla är inte auktoriserad redovisningskonsult. KPMG är ett av de fyra stora internationella revisionsbolagen och de finns idag i 60 svenska orter med 1600 anställda, utöver de svenska kontoren finns de i 155 andra länder.

Mazars SET - Vår respondent från Mazars SET är auktoriserad revisor och heter Martin Gustafsson. Mazars SET är en revisionsbyrå med ca 250 anställda i Sverige. Företaget finns idag i 72 länder över hela världen. Martin har varit anställd hos bolaget i drygt tolv år och hans yrkestitel är auktoriserad revisor.

Grant Thornton - Intervjun med Grant Thornton skedde i Malmö och vi träffade Christoffer Hultén. Christoffer är auktoriserad revisor och har cirka 26 års erfarenhet. Grant Thornton är enligt de själva ett av Sveriges snabbast växande revisions- och konsultföretag. De finns idag på 23 kontor i Sverige, internationellt finns de i 127 länder och har över 38 500 anställda.

Matrisen - Vår respondent från Matrisen heter Christina Roupé och är auktoriserad redovisningskonsult. Under 25 år så har Matrisen kommit att bli ett av landets ledande redovisnings- och löneoutsourcingföretag. Idag har de cirka 230 anställda utspridda på nio kontor.

MT Accounting - Vår respondent från MT Accounting heter Martin Thorstensen. Våren 2015 har MT Accounting funnits i Lund i sex år. Redovisningsbyrån består av fyra anställda, tre av dessa är oauktoriserade redovisningskonsulter. Martin som äger redovisningsbyrån är auktoriserad redovisningskonsult.

Veberöds redovisningsbyrå - Intervjun på Veberöds redovisningsbyrå skedde med Erling Hansson. En redovisningskonsult och en auktoriserad redovisningskonsult arbetar på den lilla redovisningsbyrån som i över tjugo år har funnits i Veberöd. Erling som äger redovisningsbyrån har lång erfarenhet från branschen.

Sparrman redovisning - Denna redovisningsbyrå som ägs och drivs av Oskar Sparrman representerar en av de små revisionsbyråerna. Oskar arbetar som redovisningskonsult men har valt att inte auktorisera sig.

Eftersom en del av de intervjuade vill vara anonyma så har vi valt att presentera empirin utan att referera till vem av respondenterna som framfört informationen eller från vilket företag de kom-

mer. Detta innebär även att citaten kommer att vara anonymiserade. Vi övervägde att ge våra respondenter andra anonymiserade namn men eftersom det är ganska stora skillnader mellan byråerna så tror vi att det skulle vara lätt att lista ut vem som var vem genom läsningen.

2.5. Studiens generaliserbarhet

Ett problem som uppkommer i samband med att vi väljer att göra en kvalitativ studie och intervjuer är att resultatet sannolikt inte är giltigt för populationen som helhet, resultatet sägs då ha låg generaliserbarhet. Studier kan vara betydelsefulla även om deras syfte inte främst är att producera generaliserbara resultat. Vi valde att använda den kvalitativa studiemetoden eftersom vi vill ha en djupare förståelse för problemet samt att vi ville ge intervjuobjekten utrymme att lägga till information som vi annars riskerade att missa. Då det framgår av flera studier som nämndes i inledningen att detta ämne inte är så utforskat så upplever vi att det var av vikt att hitta var problemen ligger, om det överhuvudtaget finns ett problem med asymmetri i tystnadsplikt mellan revisorer och redovisningskonsulter. Efter att problemen identifierats lämnar vi till senare studier att undersöka om detta är ett problem för många revisorer och redovisningskonsulter och hur det potentiellt kan hanteras eller överbryggas.

Utifrån kvalitativa intervjuer kan det visserligen gå att göra om studien men eftersom resultatet har låg generaliserbarhet så kommer resultatet med stor sannolikhet inte att bli detsamma som vid den ursprungliga studien och det gör att reliabiliteten troligtvis inte är hög. Även om det blir svårt att göra om studien och få samma resultat så tror vi ändå att vi fått fram viktiga åsikter och överväganden kring tystnadsplikten genom vår metod.

2.6. Kodning av empirin för analys

Vid framställningen av datan, som utgjordes av en transkribering av intervjuerna, märktes det snabbt att materialet var stort och svårt att överblicka. För att inte glida ifrån syftet så ansåg vi att det var viktigt att koda det empiriskt insamlade materialet (Bryman & Bell, 2013).

För att skapa struktur och tolka våra intervjusvar så använde vi oss av kodning. Vi har inspirerats av Bryman och Bells (2013) arbetsgång för kodning som innefattar flertalet steg. Vi började med en övergripande genomgång av materialet och efter det gjorde vi en nedbrytning av det i mindre bitar. Vi läste först igenom intervjumaterialet utan att anteckna något, sedan läste vi igenom det en gång till men då antecknade och sorterade vi. I nästa steg lade vi även in alla respondenters intervjusvar under varandra för varje enskild fråga för att skapa överblick. Det är i detta steg som vissa återkommande ord som använts började synas. Här gjorde vi sedan en kodning, som innebär en registrering av begrepp som bidrar till tolkning och teoretisering av data. Kodningen var mest inriktad på generella analytiska teman som vi försökte få fram. Dessa koder granskades för att se vilka ord eller samlade företeelser som använts och om eller hur dessa relaterade till våra valda teorier.

Sedan namngav vi delar som verkade vara relevanta i förhållande till teorin. Varje beskriven händelse eller situation sammanfattades och placerades under en etikett. Etiketterna skapade vi utifrån intervjufrågorna, vilka behandlar ett problem och hur dessa kan hanteras. Vid kvalitativ analys omprövas ofta kodningen och ändras ibland helt, vi har dock inte ändrat vår kodning under arbetets gång. Vår utgångspunkt var våra forskningsfrågor, men när vi hade gjort våra intervjuer ansåg vi att det var bättre att strukturera upp svaren under fem etiketter där varje etikett

innehåller ett problemområde. Dessa problemområden var vad vi ansåg hade fångats in av intervjufrågorna och kodningen.

Under arbetet använde vi delvis teorin som en grund för att ta fram frågor till intervjuerna, men vi lämnade valen av teorier öppna för en iterativ process av revidering eller ersättning. (Bryman & Bell, 2013) Efter kodningen nådde vi ganska snabbt en punkt av vad Bryman & Bell (2013) kallar ”teoretisk mättnad” som innebär att etiketterna anpassats till teorin samt att etiketterna, namnen på företeelserna, och begrepp baserade på dessa har formulerats på ett tillfredsställande sätt (Bryman & Bell, 2013). Inga nya teorier tillkom efter intervjuerna och behandlingen av empirin. En liten justering som innebär ett förtydligande är vad som tillkommit till teoridelen efter den så kallade iterativa processen.

2.7. Sammanfattning

I detta avsnitt har vi beskrivit hur vi valt att arbeta och varför. Vi har presenterat vårt val att arbeta utifrån kvalitativa intervjuer och att vi haft ett romantiskt förhållningssätt för att få respondenterna att beskriva sin arbetssituation så fritt som möjligt. Respondenterna har presenterats och anonymiserats för att i största möjliga mån respektera deras personliga och professionella integritet. Till sist har vi diskuterat valet att koda vårt insamlade material för att kunna analysera och besvara våra forskningsfrågor. Poängen med detta avsnitt var att tydliggöra de brister som vår metod kan ha för de slutsatser som vi dragit. I nästa avsnitt kommer de teorier som vi valt att framställas och vävas samman.

3. TEORETISK REFERENSRAM

3.1. Information och Sekretess

Inom organisationen kan det finnas olika sorters information vars innehåll är känsligt och bör skyddas. Informationen kan exempelvis bestå av produktutveckling eller strategier som måste skyddas för att inte konkurrenter ska få åtkomst till den, eller så kan det handla om känslig information om kunder och anställda (Costas & Grey, 2014). Det klassiska exemplet på en företagshemlighet är receptet på Coca-cola som hålls hemligt för att ingen ska kopiera deras produkt (Anand och Rosen, 2008). Revisorn och redovisningskonsulten kan få vetskap om företagets känsliga information, som en följd av detta behöver redovisningskonsulten och revisorn finnas med i företagets analyser om huruvida deras känsliga information är skyddad.

Alternativet till att hålla hemligheter om produkter och strategier är att organisationen tar patent på dess framgångsfaktorer (Delerue & Lejeune, 2010). Problemet med det tillvägagångssättet är att det kan vara tidskrävande processer för att skapa patenten, samt att det kan bli kostsamt för företaget. För att kunna söka patent måste vissa rekvisit vara uppfyllda varför det kanske inte passar alla. I den fortsatta framställningen kommer vi utgå från problematiken kring att hålla företagshemligheter, det innebär att vi avgränsar oss från patent eller varumärkesskydd.

Sekretess kan enligt Costas och Grey (2014) vara de metoder och det praktiska arbetet för att dölja viss känslig information. För att det ska kunna definieras som sekretess ska det vara medvetet att viss information hemlighålls (Costas & Grey, 2014, Anand & Rosen, 2008), det räcker alltså inte med att man glömt bort att berätta något. Till definitionen av sekretess hör att det finns två olika nyckelkategorier av personer, dessa är insiders och outsiders (Anand & Rosen, 2008). De som har kunskapen om hemligheterna benämns som insiders medan de som är omedvetna om hemligheten är outsiders. Delerue och Lejeune (2010) bidrar till definitionen genom att lägga till att det som hemlighålls ska vara av värde för insidern och bör bidra med möjligheter till ekonomiska fördelar till insidern. Företaget vill hålla sina framgångsfaktorer hemliga, detta görs medvetet i ett försök att skapa ytterligare värde för organisationen eller åtminstone behålla det nuvarande värdet. Med värde menas här det värdet som skapas i och med att företaget har vissa konkurrensfördelar. Företaget eller delar av företaget är enligt Anand och Rosens (2008) definition insiders, redovisningskonsulter och revisorer kan också vara insiders beroende på vilken information de får ifrån sin klient. En svårighet med definitionen av insiders och outsiders är att en person på en revisionsbyrå eller redovisningsbyrå kan vara en insider i en situation medan den är en outsider i den andra. Avgörandet ligger inte i vilken arbetsplats de tillhör utan om de känner till den berörda hemligheten.

Hur insiders hanterar den informationen som är skild från outsiders beror på vad det är för sorts hemlighet det rör sig om. Costas och Grey (2014) skiljer på två olika typer av sekretess, formell och informell sekretess. Formell sekretess handlar om hur sekretessen behandlas i officiella regler om mål och struktur inom organisationen, medan informell sekretess handlar om det som diskuteras under sociala aktiviteter, exempelvis raster. Den informella sekretessen kan vara regelstyrd eller styrd av företagskultur. Sekretess i formell mening kan finnas reglerat för olika typer av organisationer och yrkeskategorier medan den informella sekretessen enligt Costas och Grey (2014) skapas som en social process där fler och viktigare hemligheter anförtros i och med att förtroenden stärks när personerna ser att de kan lita på varandra. Tystnadsplikt för revisorer

och redovisningskonsulters arbete är formell sekretess i den meningen att det finns officiella regler kring vad som får yttras om klientens förhållanden. Dessa regler reglerar vad redovisningskonsulten eller revisorn får yttra om sin klient i sitt arbete samt utanför verksamheten. Informell sekretess, det som redovisningskonsulten och revisorn i det här fallet, pratar med varandra om på rasterna är svårare att kontrollera. Det är kanske inte ens önskvärt att kontrollera detta. Men om redovisningskonsulten pratar för mycket om en klient kan det kanske leda till att revisorn måste upplysa klienten om att eventuell brottslighet riskerar att anmälas. Revision kan behöva göra detta för att uppfylla sin anmälningskyldighet. Detta trots att revisorn kanske aldrig skulle ha fått veta informationen om det inte skvallrats om det på rasten.

Den informella sekretessen, vad som får diskuteras på raster eller andra sociala aktiviteter kan vara styrd av regler eller av organisationskultur. Kultur är enligt Schein (1990, s.111) vad "en grupp människor lär sig under en tidsperiod när gruppen löser sina problem för överlevnad i en extern miljö och dess problem för intern integration." Schein (1990) berättar att gruppen kan vara vilken identifierbar grupp som helst. Graden eller styrkan av kultur är en funktion av flera olika faktorer, dessa är exempelvis gruppens stabilitet, hur länge gruppen hållit samman och intensiteten av lärande. Poängen med att organisationskultur tas upp i en studie av tystnadsplikt för redovisningskonsulter och revisorer är att det kan finnas outtalade regler på redovisnings- eller revisionsbyråerna om vad som får diskuteras på raster och andra sociala aktiviteter. Dessa outtalade regler kan ha skapats i gruppen för att hitta lösningar på situationer där regler har saknats.

Anand och Rosen (2008) gör en uppdelning som består av etiskt försvarbara och icke etiskt försvarbara hemligheter. Exempelvis är en del hemligheter såsom produktionsdetaljer och liknande etiskt försvarbara eftersom de bidrar till verksamheten samtidigt som de inte skadar någon annan. När produkter har hälsovådliga effekter eller när det förekommer brottslighet inom organisationen så är dessa hemligheter inte etiskt försvarbara då hemlighållandet orsakar skada för andra människor. De etiskt försvarbara hemligheterna inom organisationen skapar inga problem i bedömningen om huruvida de bör ingå i tystnadsplikten eller inte. Problemet med de etiskt försvarbara hemligheterna är huruvida företaget klarar av att hålla de hemliga eller inte. De etiskt icke försvarbara hemligheterna är en del i det problemet som denna studie avser att undersöka. Här förekommer det en asymmetri kring reglerna för redovisningskonsulten och revisorn. Revisorn har en skyldighet att anmäla brottslighet hos sin klient om denne efter upplysning från revisorn inte rättar till sina problem. Redovisningskonsulten har inte i samma utsträckning denna skyldighet, vilket skulle kunna innebära att de väljer att inte delge revisorn en del information som skulle kunna underlätta vid en bedömning kring huruvida företaget agerar brottsligt eller inte.

3.2. Gränsdragningsproblematik

En grundläggande definition av en organisation är avgränsningen mellan personer som ingår i organisationen och de som inte gör det, detta utgör gränsen till omvärlden för organisationen (Aldrich & Herker, 1977). I frågan om sekretessbelagda uppgifter så kan företaget vara en för bred enhet att använda sig av. Alla som tillhör organisationen känner eventuellt inte till alla företags hemligheter, vilket innebär att hela organisationen potentiellt inte kan ses som insiders i denna. En del av de anställda inom företaget vet kanske inte att företaget har några hemligheter, hur dessa behandlas. Eller så vet de att de finns men vet ändå inte vad de består i. Detta innebär att vi i diskussionen om vilka som är insiders och outsiders kan ha en inofficiell organisation, som består av de som känner till företagshemligheter och de som inte gör det.

Länkar till omvärlden är avgörande för att få tillgång till resurser och för att öka kunskapen inom en organisation (Johnson & Chang, 2000). Gränsöverskridande personer är de personer som skapar länkar över organisationsgränser enligt Adams (1976) i (Currall & Judge, 1995). Revisorer kan ses som gränsöverskridande personer eftersom de är anställda i en organisation samtidigt som deras roll är att ge råd eller bedöma andra organisationer (Bartunek & Reynolds, 1983). Revisorer och redovisningskonsulter är en länk mellan den inofficiella organisationen med insiders och de som står utanför, outsiders.

Två typer av funktioner utförs av så kallade gränsöverskridande personer; informations bearbetning och extern representation (Aldrich & Herker, 1977). I rollen som informationsbearbetare är de exponerade för en stor mängd information, och förmåga att sortera ut är av största vikt för organisationens framgång. Revisorn kan ha ett mycket omfattande material att revidera i varje företag. Funktionen extern representation kan ses som organisationens respons på den omgivande miljön och personer i denna roll kan bidra till att legitimera organisationen genom att sammanställa information och anpassa den till viktiga klienter för företaget (Aldrich & Herker, 1977). Denna process är slutprodukten och syftet med revisionen.

Ett vanligt problem för en gränsöverskridande person är att eftersom de interagerar med personer som tillhör avskilda grupper hamnar de i situationer där olika parter har motsägande förväntningar, om exempelvis vilka intressen hon ska representera. Detta orsakar stress hos personerna i denna roll samtidigt som det skapar oro för omgivningen angående personens lojalitet eftersom de får inflytande från olika håll. Organisationens som helhet kan ta skada då minskad kommunikation kan vara en av effekterna (Friedman & Podolny, 1992).

3.3. Sammanfattning

Definitionen av sekretess har presenterats i detta avsnitt, vilket är en definition som passar in på information som vill hållas hemlig där den formella sekretessen delvis representerar tystnadsplikten. Vi har presenterat begreppen insiders och outsiders för att förenkla den fortsatta framställningen. Den etiska frågan av huruvida det är försvarbart eller inte att hemlighålla viss information har tagits upp. Vi har också introducerat en teori kring gränsdragningsproblematik. Detta inkluderar problematiken kring vilka som tillhör organisationen, vilka som är gränsöverskridande personer samt att problem kan uppstå när de gränsöverskridande personerna får inflytande från motparter. I nästa avsnitt så diskuterar vi revisorn och redovisningskonsultens yrke samt vilka regler som styr deras verksamhet.

4. BAKGRUND

4.1. Yrkesbeskrivning

4.1.1. Revisors roll och allmänt om revisorn

Revisorer kan vara auktoriserade eller lekmannarevisorer. De arbetar externt i förhållande till ett företag för att granska räkenskaperna för olika intressenters räkning. Auktorisationen av revisorer utförs av revisorsnämnden efter en teoretisk och praktisk utbildning på totalt åtta år samt avlagd prov för revisorsexamen. Lekmannarevisorer kallas de som utger sig för att vara revisorer utan att ha genomgått auktorisation. Regler för revisorer finns i flera olika lagar i Sverige. (economic, U.å)

Revisorns uppdrag är att granska organisationens förvaltning och dess räkenskaper. Enligt revisionslagen skall revisorns granskning vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver. Revisorns uppgifter består till viss del även av rådgivning om klientens verksamhet, detta måste dock hållas strikt begränsat eftersom det annars blir självgranskning vilket inte är tillåtet. Revisorns granskning presenteras i en revisionsberättelse. Revisionsberättelsen är en skriftlig rapport som ska innehålla den grad av tillit som revisorn kom fram till i sin granskning (FAR, 2006). Revisorn kan ses som en länk mellan företaget och dess intressenter.

4.1.2. Redovisningskonsultens roll

Auktoriserad redovisningskonsult är en titel som kräver företagsekonomisk utbildning samt tre till fem års praktisk utbildning inom redovisningstjänster. Auktorisationen är en kvalitetsstämpel eftersom vem som helst kan kalla sig för redovisningskonsult. Redovisningskonsulter kan vara anställda på revisions- eller redovisningsbyråer (FAR, u.å), som anställd kan de arbeta antingen ute hos kunden eller inne på byrån. Konsulten kan även välja att driva en egen redovisningsbyrå. Redovisningskonsultens uppgifter kan innehålla rådgivning, löpande bokföring, upprättande av deklARATIONER och årsredovisningar men även andra finansiella rapporter och utredningar. En redovisningskonsult kan ibland få sköta ett företags hela ekonomiadministration (FAR, u.å).

4.2. Gällande regelverk

4.2.1. Revisorns tystnadsplikt

Revisorns tystnadsplikt regleras i aktiebolagslagen, revisionslagen och revisorslagen. Tystnadsplikten gäller för alla företag som är i behov av revision och den finns för att skydda företagets integritet gentemot allmänheten. Enligt FAR (2006) får inte en revisor berätta om det han eller hon har upptäckt i en klients arbete till utomstående (FAR, 2006). En utomstående får bara ta del av information om klientens verksamhet genom revisionsberättelsen. Enligt FAR (2006) finns det vissa undantag för revisorns tystnadsplikt, i börsnoterade bolag är revisorn tvungen att svara på frågor vid årsstämman. Han eller hon får bara uttala sig om frågor som inte kan komma att skada bolaget. Revisorn är också skyldig att ge uppgifter om bolaget till en undersökningsledare om denne utreder brottsmisstankar mot bolaget. Revisorn är dessutom skyldig att ge information utifrån revisionsberättelsens innehåll till bolagets aktieägare så länge informationen inte är skadlig för företaget (FAR, 2006). Revisorns tystnadsplikt är viktig för att skapa förtroende till bolaget och han eller hon spelar en stor roll inom näringslivet.

4.2.2. Redovisningskonsultens tystnadsplikt

Auktoriserade redovisningskonsulters yrkesroll har sedan 2006 fått ökad kvalitetssäkring efter utvecklandet av Reko, en nationell standard för redovisning som utvecklats av förbunden SRF och FAR (SRF, u.å.).

Då redovisningskonsultens arbete bör utmärkas av förtroende följer att tystnadsplikt är en förutsättning vid utbyte av information. Det innebär att han eller hon inte får ge muntlig eller skriftlig information till utomstående (Reko 130). Tystnadsplikten omfattar även alla medarbetare som får ta del av eller kommer i kontakt med informationen till följd av arbetet.

Undantag från tystnadsplikten kan medges av uppdragsgivaren och särskilda utomstående kan godtas som mottagare av information. Dessutom gäller undantaget i situationer som följer av konsultens professionella skyldigheter som kvalitetskontroll av branschorganisationen. Även sådan information som begärs av redovisningskonsulten är undantagen från tystnadsplikt om det följer av lag eller myndighetsbeslut (Reko 130). Redovisningskonsulten kan skriva in begränsningar i tystnadsplikten så att de har större möjligheter att exempelvis utge information till en eventuell revisor.

4.2.3. Tystnadsplikt och anmälningsplikt, och problematiken dem emellan

I aktiebolagslagen för år 1975 hade revisorn varken tillåtelse eller skyldighet att bryta mot sin tystnadsplikt vid brottsmisstankar som upptäckts i bolaget om detta skulle vara till skada för bolaget. Revisorn skyldighet att lämna information om bolaget regleras i aktiebolagslagen och revisionslagen.

År 1999 kom en ny aktiebolagslag som ger revisorn stöd att bryta mot sin tystnadsplikt. Den nya lagen tillåter revisorn att göra en anmälan vid brottsmisstanke till polis eller åklagare. Förutom aktiebolagslagen och revisionslagen, finns det andra lagar som också ger revisorn stöd till anmälningsplikt, exempelvis finansiell lagstiftning och penningtvättslagen. Vid misstankar gällande penningtvätt, är både auktoriserad och godkänd revisor skyldig att granska och eventuellt polisanmäla styrelsen. Anmälningskyldigheten i den nya aktiebolagslagen överlappar delvis de tidigare bestämmelserna i ABL 10 kap 42-44§§. De vanligaste brotten som kan leda till att revisorn blir tvungen att bryta mot tystnadsplikten är penninghäleri, svindleri, bedrägeri, förskingring, skattebrott, bokföringsbrott och olovligt förfogande. Dessa brott regleras i brottsbalken och i skattebrottslagen (Andersson, Johansson & Skog, 2007)

Enligt Far (2006) är revisorn skyldig att informera åklagaren vid misstanke om vissa brott som styrelseledamöter och verkställande direktören har gjort sig skyldig till. Revisorn har även skyldighet att underrätta styrelsen om brottsmisstankarna, så att han eller hon kan åtgärda brottet och styrelsen har då fyra veckor på sig att avhjälpa felet. Om styrelsen efter fyra veckor har avhjälpt brottet så kan revisorn välja att slutföra sitt uppdrag eller avgå. Far (2006) menar att revisorn inte är skyldig att göra anmälan till åklagare eller avsäga sig sitt uppdrag, när det gäller vissa fall, dessa är:

- Den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga skadliga verkningar av gärningen har avhjälpes
- Det misstänkta brottet har redan anmälts exempelvis av styrelsen

- Det är misstänkta brottet är obetydligt

Enligt Moberg (2003), är revisorns tystnadsplikt inte total och utifrån vissa förutsättning kan revisorn vara tvungen att bryta sin sekretess. Detta sker då utifrån en upplysningsplikt i förhållande till utomstående, exempelvis åklagarmyndighet, polis, domstol. Upplysningarna lämnas för att den brottsutredande myndigheten ska ha tillgång till uppgifterna om brott som begår från bolagets revisor.

En redovisningskonsult är inte skyldig att bryta mot tystnadsplikten på samma sätt som en revisor. REKO 160 säger att *“en redovisningskonsult är inte och kan inte heller göras ansvarig för att förebygga överträdelser av alla lagar och föreskrifter gällande uppdragsgivarens verksamhet.* Det framgår att om redovisningskonsulter under sitt uppdrag upptäcker felaktigheter, oegentligheter eller överträdelser av lagen i verksamheten, ska han eller hon upplysa sin klient om detta. Om klienten trots upplysningen från redovisningskonsulten inte åtgärdar problemet, så kan redovisningskonsulten avsäga sig uppdraget.

4.3. Sammanfattning

I detta avsnitt har vi angett vilka arbetsuppgifter som en revisor och redovisningskonsult har samt vilka lagar och regler som gäller för revisorn och redovisningskonsulten. Revisorn har lagstadgad tystnadsplikt och anmälningsplikt, redovisningskonsulten är bunden av yrkesetiska regler. Syftet med detta avsnitt var att ge läsaren en bild av yrket samt vilka regler som ligger till grund för deras arbete. I nästa avsnitt kommer vi att presentera respondenternas svar på intervjuerna. Avsnittets insamlade material har kodats i ett annat dokument för att kunna sammanställas till en mer lättläst text. På så sätt tydliggjordes de mest framstående åsikterna. Rubrikerna är satta efter de etiketter som fångar den mest relevanta informationen i det insamlade empirimaterialet.

5. EMPIRI

5.1. Skillnad i tystnadsplikt - medvetande och grad

Av kodningen framgick att respondenterna hade spridda uppfattningar om hur långt tystnadsplikten sträckte sig för redovisningskonsulter och för revisorer. De flesta hade koll på hur reglerna såg ut för just deras yrkesroll men var inte lika säkra på hur reglerna såg ut för den andre yrkeskategorin samt hur reglerna förhöll sig till varandra. För en av de större byråerna fanns utöver lagar och normer även en intern policy som bidrog till att alla i personalen skulle veta vad som gällde.

En respondent menade att revisorn har ett annat ansvar och är mer styrd kring regler och lagar, han som redovisningskonsult anser att det är viktigt att hålla på sekretessen. Försättningsvis berättade respondenten att redovisningskonsulter ofta har en mer ingående och löpande relation med sina klienter än revisorer som många gånger inte träffar sin kund mer än en gång om året i samband med bokslutet. Han som redovisningskonsult har ofta större inblick i kundens ekonomi och vardag, detta gör att han har mer koll än revisorn på vissa transaktioner. Samtidigt säger en revisor att han anser att han har mer inblick i företaget än vad redovisningskonsulterna har eftersom de behöver all tillgänglig information för att utföra en korrekt revision.

Respondenterna hade bra koll på reglerna som gällde dem själva och var här väldigt duktiga på att förklara vad som gällde. En respondent berättade exempelvis att revisorn har en lagstadgad tystnadsplikt och att de också kan behöva följa IFRS, IAS och etikreglerna. En redovisningskonsult förklarar att han eller hon har sin tystnadsplikt genom avtal och Rekos branschnormer. Vidare förklarar hon eller han att Reko inte är en lag och det är ingenting som säger att redovisningskonsulten är tvungen att följa den.

En revisor är skyldig att följa aktiebolagslagens nionde kapitel och även skadeståndslagen kapitel 25 kan förekomma om han eller hon bryter mot aktiebolagslagen. Respondenten menar att tystnadsplikten finns för att revisorn ska kunna fullgöra sitt uppdrag och för att få tag på sin information utan att skada bolaget.

De flesta av respondenterna ansåg att det var revisorn som hade strängast tystnadsplikt i praktiken eftersom de är bundna av lagen. Två av respondenterna anser att de har hårdare och en mer långtgående tystnadsplikt än revisorn eftersom de inte har någon skyldighet att göra någon anmälan mot sina klienter. De kan avsäga sig uppdraget om de inte anser sig kunna stå för de arbete de utför, men revisorn kan åtalas, om han eller hon inte iakttar försiktighet i vissa situationer.

En av respondenterna som anser att revisorerna har strängast tystnadsplikt berättar:

“Jag tror att jag skulle säga revisorn, där finns en gammal praxis kring tystnadsplikten. Det är inte förrän nu man har en auktorisering av redovisningskonsulter.”

Vidare berättar personen om hur auktoriseringen innebär att konsulten ska följa Reko, vilken går att avskrivna sig via uppdragsbrev. Det innebär att redovisningskonsulten har möjlighet att begränsa tystnadsplikten, revisorerna däremot måste följa lagar oavsett vad som står i uppdragsbrevet. Att revisorn har strängast tystnadsplikt motiveras även av att det är praxis sedan länge.

“Jag har jobbat i branschen i många år, och har fått itutat varje dag att leva efter tystnadsplikt och vad det innebär. Det är kanske inte lika lätt för en redovisningskonsult att få det itutat, speciellt inte om de sitter själva.”

5.2. Relationen mellan revisor och redovisningskonsult

Relationen mellan revisorerna och redovisningskonsulterna skiljer sig ganska mycket mellan de intervjuade företagen. Hos de större redovisnings- och revisionsbyråerna arbetar man dagligen i samma byggnad och har möjlighet att ställa frågor om något är oklart. Hos de mindre redovisningsbyråerna sker kommunikationen mer sällan, ibland bara en gång per år i samband med revisionsberättelsen. En respondent berättar att hur ofta kontakten med revisorn sker beror på vilken klient de jobbar med, om det är mycket osäkerhet i klientens handlingar så har de mer regelbunden kontakt med revisorn.

Tystnadsplikten för auktoriserade redovisningskonsulter sträcker sig längre än för revisorer, det innebär att redovisningskonsulten ibland kanske inte borde berätta viss information till revisorn. Tystnadsplikten för redovisningskonsulter kan begränsas i uppdragsbrev, om så sker kan revisorn få strängare tystnadsplikt i praktiken. De intervjuade anser över lag att det aldrig händer eller att det väldigt sällan händer att redovisningskonsulter håller inne på information som en revisor skulle ha haft nytta av. För att redovisningskonsulten ska få lämna information till revisorn så måste denne ha medgivande från klienten. En respondent berättar att redovisningskonsulter ibland hänvisar till företrädare för klientens bolag istället för att uppge information till revisorn själv. Detta är dock inget som sker särskilt ofta tror han, då det är bättre för dem att vara delaktiga i revisionsprocessen så att de sedan kan ha ryggen fri. Revisionen kräver ett ömsesidigt förtroende mellan redovisningskonsult och revisor. Om en revisor inte känner sig trygg med att ha fått all information så kan vederbörande lämna en oren revisionsberättelse eller välja att avsäga sig uppdraget. Respondenterna framför att det ofta är skönt att rådgöra med en revisor redan innan revisionsarbetet.

“Ofta är det skönt att kunna tala om något som är tveksamt hos en kund med en revisor; vad tycker du om det här? Är det ok?”

Respondenten nämner också att revisorn oftast ser om det är något skumt i alla fall, även om det skiljer sig ganska markant på hur noggrann granskningen är från en revisor till en annan. En av de intervjuade uppger att de ibland kan undanhålla vissa kostnader som inte är avdragsgilla om de ligger inom klientens verksamhetsområde och det är ett mindre belopp det handlar om.

Att detta sker hos redovisningskonsulter är något som skulle kunna leda till att revisorer var kritiska till redovisningskonsulters arbete. Nästan ingen av de intervjuade redovisningsbyråerna har upplevt att revisorn har varit kritisk till att de har undanhållit information. En respondent berättar att ibland kan redovisningskonsulter välja att hänvisa till klientens företrädare när det är något som denne inte vill uppge. På så sätt kan denne flytta över lite av ansvaret till klienten, det är dock viktigt att komma ihåg att redovisningskonsulter har ett ganska strikt ansvar och kan åtalas trots att de inte deltagit i brottslighet utan för dess ouppmärksamhet. En annan respondent berättar att vid nya samarbeten med revisorer så ställer revisorn ofta mer frågor än de som samarbetat under många år, detta ska inte misstas för kritik utan är mer ett ifrågasättande för att få koll på redovisningsrutinerna. Men att revisorn skulle vara kritisk till redovisningskonsulternas arbete är

det endast en av revisorerna som uppger, detta gäller dock inte de redovisningskonsulter som arbetar inom samma byrå i samma utsträckning.

“Har man jobbat med externa redovisningskonsulter så förekommer det. Både på grund av okunskap eller att de vill dölja sina misstag. Jag har sett alla varianter. Så det förekommer. Ofta vill de skydda sin kund.”

Skillnaden som görs mellan redovisningskonsulter internt i byrån och externt motiveras av att de som arbetar internt oftare rådgör med revisorn redan innan revisionsarbetet om det är något som de funderar på.

5.3. Informationshantering

Hos de större bolagen sker kommunikation mellan kollegor angående kunder inom samma klient-uppdrag. Med kollegor som har andra uppdrag men inom företaget, så kunde vi vid vår kodning se att samtal oftast skedde i generella termer där man diskuterar hur en viss situation bör eller kan hanteras. En respondent anser inte att det gör någon skillnad om de använder namn eller inte:

“Det kan ske både med namn eller utan eftersom att namnen är ganska ointressant.”, “Det är möjligt att det förekommer namn, det kan ge en viss historik vilket kan vara bra ibland, men det följer aldrig med utanför.”

Det kan vara så att någon på företaget har specialkompetens som kan användas i ett visst sammanhang, då kan rådgivning mellan olika anställda vara till stor hjälp. På en av de fyra stora byråerna som intervjuats framhålls att vid kombi-uppdrag, uppdrag där ett företag sköter både redovisning och revision, så hålls informationsutbytet mycket begränsat mellan de som jobbar med redovisningen respektive de som utför revisionen. Så här finns en tydlig gräns inom företaget. I de mindre redovisningsbyråerna kan de diskutera kunderna sinsemellan på företaget, framförallt för att dela erfarenheter. Men viss begränsning finns även inom dessa byråer, då en situation även här ofta diskuteras utan att nämna vilken kund det handlar om. I de allra minsta så uppstår inte problemet för att det i det ena fallet bara är en anställd och i det andra så är de bara två anställda och inte har någon anledning eller något behov att diskutera kunderna med varandra.

Sekretessavtal finns inom nästan alla våra respondenters företag för att hålla informationen skyddad. Inom organisationerna framgår som väntat att informationsflödet är betydligt friare än vad det är med utomstående. Beroende på hur känsligt ett uppdrag är ändras dock sekretessgraden också internt till en nivå som är lämplig för varje uppdrag. Utomstående, även anhöriga, hålls utanför genom sekretess-system och riktlinjer. De redovisningskonsulter som följer Reko, följer angivelserna i regelverket för hur information ska hanteras. Vilket omfattar hur information som ännu inte framställts i de finansiella rapporterna ska förvaras och hur papper som ska slängas ska förstöras för att inte informationen ska komma i fel händer.

Tre av respondenterna hanterar känslig information genom att ha mycket kontakt med respektive chef för att kunna reda ut och hantera situationen på ett lämpligt sätt. Här framhålls att det är viktigt att informationen hålls strikt konfidentiell. Övriga respondenter hanterar känslig information på lite olika sätt. Exempelvis gör en av de intervjuade det genom att i viss mån låta kunden själv sätta gränser, men poängterar att information som följer av uppdraget alltid stannar inom

organisationen. Kommunikation kan alltså ske med andra på företaget men även här i första hand utan att nämna den specifika kunden.

I kommunikationen med revisorn utgår redovisningskonsulterna mycket från kundens önskemål om hur kommunikation bör ske, vilket regleras i avtal. Beroende på uppdrag och situation är kontakten med revisorn mer frekvent, och i fall med mycket känslig information kan kontakten vara tätare. Om problem uppstår fungerar revisorn också i viss mån som rådgivare. Kontakt via e-post har enligt en av respondenterna fördelen att informationen från revisorn lätt kan bevaras, de skriver då enkelt ut relevant information och förvarar den i pärmar som är tillägnade var kund. Kommunikationen var hos en del av respondenterna väldigt öppen, med en av konsulterna menade på att kunden skulle godkänna innan om huruvida viss information skulle förmedlas till revisorn. Dock menade samma respondent att vid känsligare uppdrag så är kommunikationen tätare i relationen. Frekvensen i kommunikationen beror på uppdragets natur och kan innefatta alla kommunikationssätt; e-post, telefonsamtal och möten. Det framgick även att en av respondenterna hade lite informell kontakt utanför uppdragsområdet, och träffade sin motpart vid julbord, sommarfester och hade gemensamma hobbyer de ägnade sig åt. Vid dessa sociala sammankomster så kunde respondenten ibland tala begränsat om information som egentligen rörde arbetet.

5.4. Begränsning av information/Gränsdragning

Respondenterna framhåller i många svar att deras arbete innebär mycket dokumentation, och för de redovisningskonsulter som har valt att auktorisera sig och följa Reko tillkom det ytterligare dokumentation. Det innebär att de har väldigt mycket handlingar som ska förvaras och hållas oåtkomligt för obehöriga. Det framgår att all information inte har samma säkerhetsgrad. Två av respondenterna berättar att känslig information alltså behandlas lite olika beroende på grad, ju känsligare informationen är desto viktigare är det hur den behandlas.

Under våra intervjuer framkom det att hanteringen av känsliga handlingar skiljer sig något hos främst de något större intervjuade byråerna, beroende på om det är ett börsnoterat bolag eller inte. Hos de intervjuade som arbetar med både noterade och onoterade bolag förvaras informationshandlingarna lite olika. De noterade bolagens handlingar förvaras i låsta mappar och som i sig är inlåsta. För de onoterade bolagen räcker det att pärmar och handlingar är inlåsta. När det gäller noterade bolag berättar dessa intervjuade att de arbetar i team och att det är endast de som ingår i dessa team som har tillgång till klientens handlingar. I övrigt verkar alla som arbetar på byråerna ha tillgång till varandras handlingar. En respondent berättar om hur noga det är med säkerheten även för onoterade bolag:

“Det ska låsas in helt enkelt, vi har arkiv som vi lägger in våra papper i, våra datorer ska låsas in och vi har våra egna koder när vi kommer in. Här är inte som alla andra arbetsplatser och det är inte så att jag går och snokar i alla andras arbeten, då hade man inte fått vara kvar.”

När vi frågade de intervjuade om huruvida det i arbetet gjordes någon skillnad på om klienten var ett stort eller litet bolag så var alla till en början överens om att det inte var någon skillnad i hanteringen på grund av bolagens storlek. Det som kunde göra skillnad var om bolaget var börsnoterat eller inte. Det är hårdare regler om hur noterade bolags information ska hanteras, en av respondenterna utvecklar detta med att de stora och eventuellt noterade bolagen har fler anställda och fler intressenter som skulle drabbas om det skulle uppstå skador på grund av informations-

läckor. En annan respondent svarar såhär på om det gjorde någon skillnad om bolaget var stort eller litet:

“Nä inte i grunden, man får vara extra noggrann med börsbolag. Om det läcker ut information från börsbolagen så kan det bli väldigt stora konsekvenser.. För det kan ju någon utnyttja. I de små bolagen kan ju ingen utnyttja det.”, “I små bolag, det är ju ingen som kan vinna på att få veta att någon har fått ett kontrakt. Visserligen kan någon tänka: Åh det är kanske en intressant kund för mig. Men det borde vara positivt att man berättar att de är duktiga.”

Det framkom under intervjuerna att det även kan finnas andra situationer där bolaget kan vara känsligare än vanligt. En respondent från en redovisningsbyrå berättar att de har bolag som skulle kunna vara känsliga på grund av medial uppmärksamhet:

”Vi har vinster i välfärdsbolag...[o]ch de är ju ännu känsligare nu än andra bolag eftersom det är sån debatt om det hela”

Även om vissa bolag är känsligare än andra så verkar de intervjuade företagen hantera alla onoterade företag utifrån rutiner som att det vore känsliga onoterade företag och på så vis anser de inte att det gör någon skillnad om det är ett stort eller litet bolag.

I de fall då redovisningsbyrån eller revisionsbyrån har konkurrerande företag som klienter så berättar en respondent om att det blir extra viktigt att ingen känslig information felhanteras. På en annan byrå har konkurrerande klienter olika redovisningskonsulter för att minimera risken för att information hamnar fel. Hos flera av de intervjuade framgår att olika redovisningskonsulter inte berättar mer än vad som krävs om sina klienter. I de fall då de behöver hjälp med ett ärende nämns oftast inte företagets namn.

5.5. Borde tystnadsplikten se mer lika ut

Respondenterna var väldigt splittrade angående hur regler och lagar borde se ut för tystnadsplikten och om asymmetrin borde kvarstå. Tabellen nedan sammanfattar deras åsikter.

Respondenternas generella åsikt	Antal respondenter som höll med
Ja, tystnadsplikten borde vara mer lika	3
Nej, reglerna fungerar bra som de är eller bör förändras marginellt	3
Osäker	1

Tabell 1- Tabell över fördelningen av huruvida regelverken kring revisorer och redovisningskonsulters tystnadsplikt bör förbli som de är eller om de bör ändras.

Argumenten för att reglerna borde vara mer lika kunde exempelvis vara att det är samma kund som redovisningskonsulten och revisorn arbetar med. Två respondenter ansåg att redovisningskonsulten också borde ha upplysningsplikt liksom revisorn.

Det fanns de som ansåg att reglerna var bra som de var eller bara ville se små förändringar. De argumenterade för att kunden bör ha någon att diskutera med om huruvida transaktioner och händelser är tillåtna eller om de bör undvikas. En redovisningskonsult ska då kunna ge råd utan att känna sig tvungen att föra detta vidare. Ytterligare ett argument som framkom var att efter

revisionspliktens avskaffande så ansågs inte revisorns tystnadsplikt spela någon större roll i mindre aktiebolag vilket innebar att somliga inte tycktes påverkade av problemet.

5.6. Sammanfattning

I det här kapitlet har respondenternas svar på intervjuerna framställts. De samlade uppfattningarna var att asymmetrin i tystnadsplikt inte vållade några stora problem i respondenternas verksamhet. Den stora skillnaden i hantering av dokumentation låg i hanteringen av noterade bolags handlingar. I övrigt verkar de flesta arbeta utifrån att all information är känslig och de gör således ingen större skillnad i vad som ska hållas hemligt. Till sist lades respondenternas åsikter om gällande regelverk fram. I det kommande kapitlet jämför vi respondenternas svar mot teorin för att kunna belysa de områden som kan orsaka problem ur ett mer vetenskapligt perspektiv.

6. ANALYS

6.1. Hur sker gränsdragningen kring tystnadsplikten i praktiken?

Alla respondenter hade något olika regler kring hur information om deras klienter bör hanteras på deras arbetsplats. På de flesta respondenters arbetsplatser fanns det regler som skapats för att underlätta dragning av var gränsen gick för deras tystnadsplikt i arbetet. Detta kan ses som formell sekretess, regler kan finnas mer eller mindre behandlade i organisationernas mål och struktur. De anställda får ofta skriva under sekretessavtal när de börjar sitt arbete på byråerna, det gäller även de som arbetar hos bolaget som sekreterare eller är praktikant. Om det skulle hända att anställda medvetet bryter mot tystnadsplikten, så riskerar de att bli av med sin anställning.

Hantering av dokument och andra handlingar var beroende på om det var ett noterat eller onoterat bolag. För de som arbetade med noterade bolag var det endast de anställda som bidrog till informationsbearbetningen eller den externa representationen som var insiders och hade tillgång till handlingar. I de fallen fick de anställda dessutom bara rådgöra med de som hörde till arbetslaget, det vill säga de som också var insiders i ärendet. Nedanstående tabell förtydligar skillnaderna i tillgängligheten av klienternas handlingar.

	Formell sekretess	Informell sekretess
Klienter som är noterade bolag	Pärmar med lås som förvaras inlåst, endast insiders kommer åt dokumenten.	Diskussioner sker endast med insiders. Aldrig vid informella sammankomster som raster.
Klienter som är onoterade bolag	Dokument och handlingar förvaras i inlåsta pärmar. Anställda har tillgång till pärmar, det gäller både insiders och outsiders.	Olika mellan olika företag, allt mellan att respondenterna berättade om att de aldrig pratar om klienter vid informella sammankomster till att de diskuterar utan att ange företagsnamn.

Tabell 2– Framställning av hur hantering av klienters handlingar kunde skilja sig åt beroende på om klientens bolag är börsnoterat eller inte.

På den vertikala axeln är klientens bolag uppdelade i om det handlar om ett börsnoterat eller icke börsnoterat företag. På den horisontala axeln är sekretessen uppdelad i formell eller informell sekretess. Med denna tabell vill vi tydliggöra i stora drag hur klienternas information behandlas på byråerna som ingår i vår studie. För de som arbetade med onoterade bolag så hade flera av respondenterna möjlighet att diskutera klienter med både insiders och outsiders på byrån så länge det skedde anonymt. Detta kunde ske både formellt i den meningen att det handlade om rådgivning och var en del av företagets struktur eller informellt i sociala situationer som under raster. Det senare skedde främst på de mindre byråerna. En respondent menade att kommunikation med andra på byrån endast skedde i formell mening, det vill säga att inga diskussioner om klienterna fördes under sociala aktiviteter. Däremot gjorde det inget om klienters namn förmedlades i de formella sammanhangen eftersom att den som delgivit informationen räknades som en insider och ändå var förpliktad till att hålla sekretessen kring klientens namn.

De byråer som hade klienter som var konkurrenter till varandra diskuterade aldrig dessa uppdrag mellan de arbetslag som arbetade med de konkurrerande företagen. En beskrivning av detta

skulle kunna vara att det fanns två eller eventuellt fler inofficiella organisationer inom samma byrå. Liksom vid de noterade bolagen så var det bara de som bidrog till informationsbearbetningen och/eller den externa representationen som var insiders.

Redovisningskonsultens kommunikation med revisorn skedde vid behov för att kunna genomföra informationsbearbetningen. Kommunikationen kunde ske via telefon, e-post eller genom träffar beroende på hur relationen såg ut. För de som arbetade på samma arbetsplats kunde frågorna komma diskret vid informella sammankomster som exempelvis raster, även om det vanligaste var att det skedde formellt. För de som inte arbetar på samma plats som revisorn skedde kommunikationen formellt, en av respondenterna föredrog e-post då det underlättade dokumentationen.

6.2. Vilken information byts mellan olika personer på en revisionsbyrå?

Kommunikationen mellan kollegorna inom byråerna kan beskrivas som ett utbyte mellan insiders till största del, dock är inte all information tillgänglig för alla anställda och ett visst utanförskap existerar mellan vissa grupper. De grupper som bildas av insiders kan ses som inofficiella organisationer. I de mindre byråerna är förekomsten av outsiders ovanligt. Även om den formella sekretessen som delvis utgörs av de interna reglerna också omfattar dessa bolag, så behövs inte individer hållas åtskilda på samma sätt som det krävs vid exempelvis kombiuppdrag i de större byråerna.

Vid kombiuppdrag kan man tydligt se grupperna av anställda i de olika uppdragen som inofficiella organisationer. Sekretessen i dem är till största del formell eftersom att de på företagen har strikta regler för tystnadsplikt som gäller inom organisationen. Hemligheterna är i detta fall främst av etiskt försvarbar typ vilket kanske är att vänta. För att kunna vara trovärdig och tillhandahålla både redovisningstjänster och revision för en och samma klient krävs avgränsningar och formella regler kring detta. Att hålla icke etiskt försvarbar information hemligt är något som riskerar att inte löna sig i längden, då både den anställde och företaget sätter sitt rykte på spel. Men risken för att icke etiskt försvarbar information hemlighålls finns dock alltid, och revisorns roll ska vara en del i att motverka det.

Känslig information hanteras hos tre av respondenterna i ett samarbete mellan de som är insiders i organisationerna. Hanteringen sker i första hand genom diskussioner om problem och frågetecken som uppstår och berörs av både den formella och informella sekretessen. Detta eftersom att det både finns officiella regler angående sekretess men troligtvis finns det också ett socialt samspel/process som beror på organisationskulturen. Denna organisationskultur kan reglera vem som säger vad och till vem, det är inte formella regler utan mer uttalade riktlinjer för vad som får yttras. En av redovisningskonsulterna låter till viss del kunden bestämma gränserna för informationsflödet och låter på så sätt den formella sekretessen han agerar efter formas utifrån överenskommelsen dem emellan. Det gäller dock endast känslig information som är tydligt etiskt försvarbar. Icke etiskt försvarbara hemligheter skulle enligt denna respondent inte vara vanlig för att de inte skulle acceptera sådana kunder i ”rekryteringsprocessen”.

Övriga respondenters hantering är antingen inte ett problem då de är så små att diskussioner sinsemellan anställda inte finns eller är möjlig, för att de är en eller två anställda, så huruvida de på ett meningsfullt sätt kan kategoriseras som insiders eller outsiders är tveksamt.

Kommunikationen mellan redovisningskonsult och revisor är allt från ganska frekvent till väldigt lågfrekvent. Det framgår av intervjuerna att det beror på hur uppdraget ser ut, och vid känsligare uppdrag tycks kontakten vara tätare. Alla de vanligaste kommunikationssätten förekommer, telefon, e-post och personliga möten. Kontakt via e-post tycks vara vanligast och har fördelen att vara enkel att bevara och dokumentera vilket underlättar informationsbearbetningen. Somliga respondenter beskriver kommunikationen som öppen mellan de båda parterna. En av redovisningskonsulterna framhåller dock kundens godkännande som viktig innan viss information når revisorn. Det är ett exempel på en situation då revisorn inte kan betraktas som en insider och riskerar att potentiellt gå miste om relevant information. Det kan hindra revisorn i sitt arbete som gränsöverskridande person eftersom insamling och sortering av informationen (informationsbearbetningen) kan undermineras. En av de intervjuade hade ibland kontakt med en del av sina revisors- och advokatkollegor även utanför arbetstid. Under sociala situationer utanför arbetet kunde diskussioner om klienter pågå så länge det var en insider som det gällde och ingen annan kunde delta. Diskussionerna handlade då om en slags rådgivning, vi anser att detta blir relevant för vår studie eftersom den praktiska betydelsen skulle kunna innebära att den kontakt som egentligen skulle ha skett på arbetstid kunde lösas i ett informellt sammanhang.

De intervjuade anser som regel att redovisningskonsulten inte håller inne på information som kan vara till nytta för en revisor, eller att det sker mycket sällan. Det innebär att revisorn i de allra flesta fall har kunskap om hemligheter som är relevanta för uppdraget och därmed inte bör betraktas som en outsider i dessa fall. Däremot så var det en av respondenterna som framhöll kundens rätt till medgivande innan informationen når revisorn, och alltså skapar en viss outsider situation. Om det finns något som redovisningskonsulten känner sig obekvämd med att förmedla kan de hänvisa till företrädare för bolaget och därmed undgå att själv hamna i kläm. För att inte riskera att anklagas för att ha icke etiskt försvarbara hemligheter verkar det gynnsamt om redovisningskonsulten är så medgörlig som möjligt i relationen till revisorn och alltså i så fall hellre hänvisar revisorn till företrädare för bolaget. I det fallet kan revisorn få informationen som är nödvändig för att vara en insider och utföra sitt arbete i rollen som gränsöverskridande person även om informationen inte går via redovisningskonsulten. Om revisorn inte kan känna sig bekväm med informationsbearbetningen kan han inte heller lämna en ren revisionsberättelse och kan då hamna i en situation där han känner sig tvungen att avsäga sig uppdraget.

6.3. Finns det information som inte kommer fram på grund av skillnaden i reglerna?

Huruvida redovisningskonsulten höll information hemlig för revisorn gav enligt de intervjuade tre möjliga situationer. Redovisningskonsulten kunde:

- Vara delaktiga i revisionsprocessen - Detta innebär att de lämnar all tillgänglig information som anses vara relevant för revisionsprocessen.
- Lämna över informationsansvaret till kunden - Den information som redovisningskonsulten ansåg att revisorn behövde men som låg innanför tystnadsplikten diskuteras med klienten. Klienten får då ta över en del av ansvaret för vad som kommer fram till revisorn eller inte.
- Välja att inte berätta något.

Att vara delaktig i revisionsprocessen leder till att revisorn aldrig kan skylla på att redovisningskonsulten har underlåtit att lämna honom eller henne information som revisorn kunde ha behövt. Ett problem med att en auktoriserad redovisningskonsult lämnar ut all information till revisorn är att den auktoriserade redovisningskonsulten ska följa Reko, och enligt de normerna så har de en långtgående tystnadsplikt. Att lämna all information kan överskrida den auktoriserade redovisningskonsultens tystnadsplikt, förutsatt att inga klausuler om tystnadsplikt skrivits i uppdragsbeskrivningen. Om redovisningskonsulten inte är auktoriserad styrs tystnadsplikten av det som konsulten och klienten kommit överens om i uppdragsbeskrivningen.

Ytterst ligger ansvaret hos klienten för att revisorn får den information som han eller hon behöver för att skriva en bra revisionsberättelse. En av respondenterna berättade att redovisningskonsulter som är ouppmärksamma kan dömas för att de inte uppmärksammat problem i verksamheten. Det finns således begränsade möjligheter för redovisningskonsulten att skylla på ouppmärksamhet för att slippa ansvar.

Både revisorer och redovisningskonsulter är gränsöverskridande personer som ska tjäna både företaget och dess intressenter. Beroende på vilken sida som den gränsöverskridande personen väljer att prioritera så kommer den att välja olika sätt att hantera icke-etiskt försvarbara hemligheter. Vid medvetet hemlighållande av information från revisorn, har redovisningskonsulten tagit sig friheten att bedöma om klientens tånjande av lagen är okej eller inte. När ett företag exempelvis gör avdrag för sådant som inte är avdragsgillt bryter de mot lagen och agerar inte etiskt försvarbart. Det kan finnas en rädsla hos redovisningskonsulten för att klienten ska leta efter en ny partner om konsulten påpekar alla små eller stora fel i klientens ekonomiska förhållanden. Då finns risken att vederbörande inte vill delge informationen till revisorn utan istället väljer att prioritera kundens sida till nackdel för mottagare av redovisningsrapporterna.

Det kan naturligtvis vara så att om det gäller små kostnader där det inte framgår tydligt för redovisningskonsulten att de skulle vara privata, så omfattas situationen inte av definitionen av sekretess i denna mening. Enligt definitionen ovan är det ett krav det att hemlighållandet görs medvetet.

Enligt redovisningskonsulterna var revisorerna sällan eller aldrig kritiska eller misstänksamma till att de undanhöll information från dem. Det ifrågasättande som förekom gällde endast rutiner för hur arbetet utfördes och skulle inte uppfattas som kritik utan som en naturlig del av revisorns arbete som informationsbearbetare. En intervjuad revisor berättade att han kunde vara lite kritisk till att redovisningskonsulten kunde skriva över ansvaret på klienten vilket endast delvis var möjligt. I övrigt verkade oron från inledningen om att revisorer skulle vara kritiska mot sina redovisningskonsultkollegor, utifrån våra intervjuer, vara ganska obefogad.

6.4. Om detta inte orsakar något problem för revisionsbyråerna, vad kan detta bero på?

När vi ringde runt till företag för att få intervjuer så var det några företag som menade att de inte ansåg att de hade något att tillföra till vår studie eftersom att de inte såg något problem med att revisorn och redovisningskonsulten hade olika långtgående tystnadsplikt. Detta kan eventuellt förklaras av att revisorn som gränsöverskridande person på sätt och vis utför den externa representationen oavsett om information undanhålls eller inte. Då information undanhålls av redovisningskonsulten och revisorn inser detta, består den externa representationen i en öppen revisions-

berättelse eller ett frånträdande av uppdraget. Vilket för företaget innebär minskad legitimitet i allmänhetens ögon. Skulle revisorn inte känna till att viss information saknas, så kan det betyda att informationen inte är väsentlig. Detta eftersom att mer omfattande oegentligheter troligtvis är svåra att dölja.

Vid intervjuerna så fick vi känslan att några av respondenterna ansåg att reglerna inte behövde någon förändring eftersom att det var underförstått att tystnadsplikten skulle hållas. Det bara är revisorer som har lagreglerad tystnadsplikt. Auktoriserade redovisningskonsulters tystnadsplikt styrs av Reko och avtalet med klienten styr tystnadsplikten för de som valt att inte auktorisera sig. Det innebär att innan ett uppdragsbrev har skrivits med klienten så är de fria att bestämma hur de vill att deras regler ska se ut, så till vida att klienten godkänner reglerna. Även om det nu har tillkommit regler för de auktoriserade redovisningskonsulterna så upplevde vi att det förekommer en viss konservatism i frågan. Det skulle kunna förklaras av att det inte behövs regler för att de yrkesverksamma gör som de alltid har gjort.

6.5. Sammanfattning

I det här avsnittet så har vi diskuterat studiens frågor utifrån den tidigare forskning som vi presenterats kapitel tre. Den mest avgörande skillnaden i hur information hanteras inom en byrå beror på om klient-företaget är ett noterat eller onoterat bolag. Kommunikationen med kollegor om klienter är väldigt begränsat och sker främst med de som är insiders. Vi har även tagit upp orsaker till att asymmetrin i tystnadsplikt kanske inte är ett problem. I nästa avsnitt presenterar vi de slutsatser som denna studie har lett fram oss till.

7. SLUTSATS

7.1. Hur sker gränsdragningen kring tystnadsplikten i praktiken?

Gränsdragningen är i praktiken väldigt olika beroende på om det är börsnoterade bolag eller inte. Det är väldigt strikt reglerat kring handlingar från börsnoterade bolag, dit är det endast vissa anställda som är aktiva i ärendet som har tillgång. Kring onoterade bolag hade alla på byrån tillgång till alla handlingar oavsett vilken roll de hade på företaget. Även om alla anställda på byrån har tillgång till alla dokument och handlingar, så har de vid anställningens början fått skriva under sekretessavtal. Detta gällde alla inom byrån och gränsen mot de som finns utanför organisationen tydliggjordes på så sätt. En tydlig gränsdragning gjordes också mellan redovisningen och revisionen vid kombi-uppdrag, däremot var revisorns tillgång på materialet från redovisningen utan inskränkning till skillnad från hur det kunde se ut då uppdragen inte var inom samma byrå.

7.2. Vilken information byts mellan olika personer på en revisions- eller redovisningsbyrå?

Relevant information som har med arbetet att göra flödar relativt fritt på byråerna, men ofta sker diskussionerna i mer övergripande ordalag för att inte nämna några namn i onödan. Därigenom kan de undvika att känslig information förs vidare till obehöriga. Överlag så verkar de anställda på byråerna inte diskutera klienter så mycket på raster och i andra sociala situationer. Vid hanteringen av börsnoterade bolag är informationsutbytet mycket begränsat inom byråerna, mellan de som arbetar inom själva uppdraget och övriga anställda. I kombiuppdrag är informationsutbytet mellan de som gör redovisningen och de som utför revisionen också väldigt begränsat.

7.3. Finns det information som inte kommer fram på grund av skillnaden i reglerna?

Respondenterna verkade överens om att det normalt sätt inte var någon information som undanhölls från revisorn. Det fanns dock undantag, en respondent kunde underlåta att berätta om kostnader som klienter med små företag ogiltigt hade yrkat avdrag för. En av revisorerna berättade också att den var mer kritisk till redovisningskonsulter utanför deras egen byrå, då det var vanligare att de hade valt klientens sida i det gränsöverskridande arbetet. Det kan vara så att fler av respondenterna vet om eller misstänker att information undanhålls men att de inte vill berätta det för oss, av rädsla för att det ska offentliggöras.

Om det var något som redovisningskonsulten inte kände sig bekväm med att förmedla till revisorn så kunde den be om tillåtelse av klienten att få delge revisorn den informationen. Om revisorn hittade några oklarheter som redovisningskonsulten inte ville svara på så kunde den be revisorn ta upp det själva med klienten.

En revisor var heller inte speciellt orolig för att information undanhölls. En annan revisor var mer kritisk till externa redovisningskonsulter och det indikerar att informationsutbytet inte är speciellt påverkat av asymmetrin i tystnadspliktsreglerna. Om det hade varit på grund av tystnadspliktsreglerna som de undanhöll information så skulle alla redovisningskonsulter undanhålla mer eller mindre samma information.

7.4. Om detta inte orsakar något problem för revisionsbyråerna, vad kan detta bero på?

Reglerna för redovisningskonsulterna är möjliga att förhandla bort och upplevs lätt lite överflödiga. Då redovisningskonsulten eller byrån kan styra hur dessa regler ser ut så blir det svårt att avgöra hur det hade sett ut om alla redovisningskonsulter följde regler som är i linje med Reko. Respondenterna hade inte så bra koll på att det faktiskt fanns en skillnad. En trolig förklaring till det är att de sätter sina regler utifrån uppdragsbeskrivningen och att dessa överensstämmer ganska bra med hur regelverken redan ser ut.

Om redovisningskonsulten och klienten undanhåller information för revisorn och revisorn är medveten om detta, så kan revisorn inte lämna en ren revisionsberättelse. Det innebär att revisorn kan välja att avsäga sitt uppdrag om han eller hon skulle anse att det finns ett problem kring detta. Om revisorn däremot inte är medveten om att redovisningskonsulten undanhåller information så kvarstår dock problemet. Men om så är fallet så tyder det på att informationen är oväsentlig.

7.5. Hur påverkas informationsutbytet mellan revisorer och redovisningskonsulter av skillnaderna i tystnadsplikt

De intervjuade var inte speciellt medvetna om att det fanns en skillnad även om det fanns undantag. Därmed hade de heller inte funderat särskilt mycket över att detta kunde skapa problem. Av de svar som vi har fått så har vi ändå kunnat urskilja vissa tendenser.

När en redovisningskonsult behöver få information angående hur exempelvis oklarheter i bokföringen ska behandlas, så verkade det inte som att respondenterna tvekade till att be revisorn eller annan sakkunnig om hjälp, även om de har en mycket långtgående tystnadsplikt. Undantaget var främst vid kombiuppdrag där begränsningar fanns.

Informationsutbytet från redovisningskonsult till revisor kan vara påverkat på så sätt att revisorn kanske inte får all information som skulle kunna önskas för att ge en ökad tillförlitlighet i rapporterna. Ett större ansvar för redovisningskonsulten att delge information genom en inskränkning i tystnadsplikten hade kanske kunnat avhjälpa detta problem även om vi inte tydligt kunnat påvisa detta.

Informationsutbytet ser alltså ut att kunna vara något påverkat av skillnaderna i regler. De finansiella rapporterna håller dock troligtvis samma tillförlitlighet, eftersom att revisionen endast avser att fånga upp väsentliga poster. I annat fall resulterar revisionen i en rapport med oren revisionsberättelse. Potentiellt skulle de finansiella rapporterna kunna ge en mer rättvisande bild av företaget vid ökad symmetri av reglerna kring tystnadsplikten.

7.6. Förslag till vidare forskning

I detta arbete har det trots tvetydiga svar, framkommit att reglerna kring tystnadsplikt för revisorer och redovisningskonsulter borde ses över. Ett förslag till vidare forskning skulle därför kunna vara att göra en kvantitativ studie för att undersöka om detta är någon som gäller generellt för yrkeskåren och skulle i så fall kunna utgöra en grund för normgivare att se över frågan.

Det skulle även kunna vara intressant att undersöka om en signifikant ökad tillförlitlighet skulle kunna uppnås i de finansiella rapporterna genom en inskränkning i redovisningskonsulternas tystnadsplikt, till följd av en större likhet med revisorns regler. I relation till detta är det också relevant att titta på hur detta potentiellt skulle kunna skada relationen mellan redovisningskonsult och företagsledning och kanske resultera undanhållande av information och i slutändan finansiella rapporter av sämre kvalitet. Det optimala förhållandet av förtroende mellan redovisningskonsult och företagsledning och graden av tystnadsplikt är dock troligtvis en mycket svår empirisk fråga att besvara.

Vi vill även tillägga att när vi letade passande teorier till vår studie stötte vi på en teori som vi ansåg kunde vara intressant att studera i relation till frågeställningen, men som vi inte ansåg passa inom ramen för vårt arbete. Det skulle kunna vara intressant att studera vidare på orsakerna till att redovisningskonsulterna och revisorerna ibland inte anser att det finns ett stort problem kring tystnadspliktsasymmetrin. Enligt teorin "Market for Corporate Takeovers" kommer byråer som inte sköter tystnadsplikten riskera att få lägga ner sin verksamhet eller bli uppköpta av konkurrenter som kan ändra om i verksamheten (Deegan & Unerman, 2009). När företag presterar dåligt minskar dess värde vilket gör att risken finns att andra företag kan få kontroll över dem till en låg kostnad. Marknaden för uppköp minskar alltså problem med företagsledningen och fungerar som ett incitament för denna att agera mer effektivt (Scharfstein, 1988). Om revisionsbyråer bryter mot tystnadsplikten och på så vis skadar sina kunder regelbundet så bör dessa kunder se sig om efter andra revisionsbyråer förutsatt att de handlar rationellt. Värdet på revisionsbyrån minskar när de får färre kunder, detta leder i sin tur till att de lättare blir offer för uppköp av sina konkurrenter. Men det lämnar vi för vidare forskning att undersöka.

8. KÄLLHÄNVISNING

- Adams, J. (1976). The Structure and Dynamics of Behavior in Organizational Boundary Roles in M.D. Dunnette, (Rand McNally), *Handbook of Industrial and Organizational Psychology*, Chicago: Sage Publications, Inc, ss.1175-1199
- Aldrich, H. & Herker, D. (1977). Boundary Spanning roles and Organization Structure. *Academy of Management Review*, vol. 2, nr. 2, ss.217-230
- Alvesson, M., (2003). Beyond Neopositivists, Romantics, and Localists: A Reflexive Approach to Interviews in Organizational Research. *Academy of Management Review*, vol. 28, nr. 1 ss.13-33
- Anand, V., & C. Rosen, C., (2008) The Ethics of Organizational Secrets, *Journal of Management Inquiry*, vol. 17, nr. 2, ss.97-101
- Andersson, S., Johansson, S., & Skog. R., (2007) Aktiebolagslagen -En kommentar -Del 1-10. Stockholm: Norstedts Juridik AB.
- Bartunek, M. J. & Reynolds, C. (1983). Boundary Spanning and Public Accountant Role Stress, *The Journal of Social Psychology*, vol.121, nr. 1, ss.65-72
- Bryman, A., & Bell, E. (2013) Företagsekonomiska forskningsmetoder. Stockholm: Liber AB.
- Costas, J., & Grey, C., (2014). Bringing secrecy into the open: Towards a Theorization of the Social Process of Organizational Secrecy, *Organization Studies*, vol. 35, nr. 10, ss.1423-1477
- Currall, C. S. & Judge, T, A. (1995). Measuring Trust between Organizational Boundary Role Persons, *Organizational Behavior & Human Decision Processes*, vol. 64, nr. 2, ss.151-170
- Deegan, C., & Unerman, J. (2011) Financial Accounting Theory. Berkshire: McGraw-Hill Higher Education.
- Delerue, H., & Lejeune, A., (2010) Managerial Secrecy and Intellectual Asset Protection in SMEs: the Role of Institutional Environment, *Journal of International Management*, vol. 17, ss.130-142
- E-conomic. (u.å). Revision - Vad är Revision? Tillgänglig online:
<https://www.e-conomic.se/bokforingsprogram/ordlista/revision/> [Hämtad 2015-01-11]
- Engerstedt, U., (2013). Replik: Statsmakterna har inte branschkunskapen. Tillgänglig online:
<http://www.tidningenbalans.se/debatt/replik-statsmakterna-har-inte-branschkunskapen/> [Hämtad 2014-11-13]
- Engerstedt, U., (2013). Samma sekretessregler bör gälla för alla medlemmar Tillgänglig online:
<http://www.tidningenbalans.se/debatt/samma-sekretessregler-bor-galla-for-alla-far-medlemmar/> [Hämtad 2014-11-08]
- FAR. (u.å.). Praktisk samverkan mellan intern- och externrevisor. Tillgänglig online:
<http://www.far.se/PageFiles/3718/SAMVERKANINTERNOCHEXTERNREV.PDF> [Hämtad 2014-11-08]
- FAR. (u.å.). Du i din yrkesroll - Redovisningskonsult. Tillgänglig online:
<http://www.far.se/Du-i-din-yrkesroll/Redovisningskonsult/> [Hämtad 2014-11-08 samt 2015-01-09]
- FAR. (2006). Revision: En praktisk beskrivning. Stockholm: FAR förlag.
- FAR SRS (2008). Standard för redovisningskonsulter -REKO Stockholm: FAR SRS Förlag AB.

- Friedman, A. R. & Podolny, J. (1992). Differentiation of Boundary Spanning Roles: Labor Negotiations and Implications for Role Conflict, *Administrative Science Quarterly*, vol. 37, nr. 1, ss.28-47
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H., (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, *Journal of Financial Economics*, vol. 3, ss.305-360
- Johnson, J. D. och Chang, H-J. (2000). Internal and External Communication, Boundary Spanning, and Innovation Adoption: An Over-Time Comparison of Three Explanations of Internal and External Innovation Communication in a New Organizational Form. *Journal of Business Communication*, vol. 37, nr. 3, ss.238-263
- Magne Holme, I., & Krohn Solvang, B., (1997). *Forskningsmetodik*. Lund: Studentlitteratur
- Moberg, K., (2003). *Bolagsrevisorn*. Stockholm: Norstedts Juridik AB.
- Nydén, F., & Orback, S., (2013).
 Urholkad tystnadsplikt kan bli konkurrensnackdel. Tillgänglig online: <http://www.tidningenbalans.se/debatt/urholkad-tystnadsplikt-kan-bli-konkurrensnackdel/> [Hämtad 2014-11-09]
- Roulston, K., (2010). Considering quality in qualitative interviewing. *Qualitative Reserch*. vol. 10, nr. 2 ss.199-220
- Scharfstein, D., (1988). The Disciplinary Role of Takeovers, *The Review of Economic Studies*, vol. 55, nr. 2, ss, 185-199
- Schein, E. H., (1990) Organizational Culture, *American Psychologist*, vol. 45, nr. 2, ss.109-119
- SRF. U.å. Reko. Tillgänglig online: <http://www.srfkonsult.se/auktorisering/reko/> [Hämtad 2014-11-15]
- SRF. U.å. Om den Auktoriserade Redovisningskonsulten. Tillgänglig online: <http://www.srfkonsult.se/auktorisering/auktoriserad-redovisningskonsult/> [Hämtad 2014-11-15]

8.1. Intervjuer

Frithiof, Pernilla; Redovisningskonsult på KPMG i Malmö, Intervjun ägde rum den 18 december 2014 mellan klockan 9.00–10.00.

Gustafsson, Matrin; Revisor på Mazars SET i Lund, Intervjun ägde rum den 10 december 2014 mellan klockan 17.30–20.00.

Thorstensen, Martin; Redovisningskonsult på MT Accounting i Lund, Intervjun ägde rum 12 december 2014 mellan klockan 09.15–10.30 i Lund.

Roupé, Christina; Redovisningskonsult på Matrisen i Lund, Intervjun ägde rum den 17 december 2014 mellan klockan 16.00–17.00.

Hansson, Erling; Veberöds Redovisningsbyrå i Veberöd/Lund, Intervjun ägde rum den 16 december 2014 mellan klockan 13.30–15.00.

Sparrman, Oskar; Redovisningskonsult på Sparrman redovisning i Stockholm, Intervjun skedde över telefon och ägde rum den 17 december 2014 mellan klockan 11.00–11.30.

Hultén, Christoffer; Revisor på Grant Thornton i Malmö, Intervjun skedde den 8 januari 2015 mellan klockan 10.00–10.30.

9. BILAGA A - INTERVJUGUIDE

Namn:

Företag:

Datum:

9.1. Inledande frågor

- Är det okej om vi spelar in intervjun?
- Får vi nämna företagets namn?
- Får vi nämna ditt namn?

9.2. Frågor om vår studie

- Är du insatt i att det finns en skillnad mellan redovisningskonsultens och revisorns regler kring tystnadsplikt?
- Vilken part anser eller tror du har strängast tystnadsplikt i praktiken?
- Pratar era anställda om information från olika klienter?
- Har ni regler om hur information bör hanteras, både generellt och känslig?
- Berätta om en gång då du satt på känslig information och hur du hanterade detta?
- Hur hanteras känslig information?
- Hur sker kommunikationen mellan revisor och redovisningskonsult?
- Finns det tillfällen då en redovisningskonsult håller inne på information som en revisor skulle haft nytta av?
- Hur förhåller du dig till redovisningskonsult-kollegorna eller revisorskollegorna?

- Är revisorn någonsin kritisk till att redovisningskonsulter inte lämnar all information?
- Hur begränsar ni informationen så att den inte når ut till “fel” personer inom er byrå?
- Vad är den största utmaningen med denna typen av problem?
- Spelar det någon roll om klienten är ett stort eller litet bolag?
- Hur tycker ni att reglerna kring tystnadsplikten borde se ut för redovisningskonsulterna och revisorerna, borde de vara mer lika?
- Har du något mer att tillägga?

9.3. Avslutande frågor

- Får vi lov att kontakta er igen om vi har ytterligare frågor?
- Vill ni att vi skickar ut uppsatsen för påseende innan vi lämnar in den för bedömning?
- Vill ni ha en kopia av uppsatsen när den är färdig?