

Masteruppsats i offentlig förvaltning [VT 2017]

Förvaltningshögskolan, Göteborgs universitet

Jenny Berg och Felicia Caous

Handledare: Rolf Solli och Emma Ek

Examinator: Gustaf Kastberg

Tillit hos förtroendeingivande

- En studie om förtroendevalda revisorernas förtroende
till sina sakkunniga biträden

Förord

Först vill vi tacka båda våra handledare för hjälp och stöd. Rolf Solli för den tidiga hjälpen som startade upp oss och organiserade våra tankar. Emma Ek för hjälpen med att strukturera oss och pusha oss framåt. Utan dessa två hade denna uppsats aldrig blivit den text den är nu.

Vi vill även tacka de revisorer som ställt upp på intervjuer och delat med sig av sina erfarenheter och tankar inom detta ämne. De var otroligt hjälpsamma, informativa och gav oss den tid vi behövde för att kunna få ihop materialet till denna studie.

Sist men inte minst vill vi tacka alla våra korrekturläsare som tagit tid från sina liv för att läsa vår uppsats om och om igen. Era kommentarer och kritik har bidragit till att våra båda skrivstilar blivit förståeliga och enhetligt. Utan er hade denna uppsats språkligheten inte sett ut som den gör.

Tack!

Jenny och Felicia

Innehållsförteckning

1.0	Introduktion	4
1.1	<i>Problemformulering</i>	4
1.2	<i>Syfte</i>	6
2.0	Tidigare forskning och referensram	7
2.1	<i>Finns det någon skillnad mellan tillit och förtroende?</i>	7
2.2	<i>Vad är förtroende</i>	8
2.3	<i>Vad är system- och individ förtroende</i>	9
2.4	<i>Revision tre grundstenarna</i>	9
2.4.1	<i>Grundsten - Legitimitet</i>	9
2.4.2	<i>Grundsten - Oberoende</i>	10
2.4.3	<i>Grundsten - Förtroende</i>	10
2.5	<i>Konflikter med revisionens grundstenar</i>	11
2.5.1	<i>Konflikt legitimitet</i>	11
2.5.2	<i>Konflikt Oberoende</i>	11
2.5.3	<i>Konflikt Förtroende</i>	11
2.6	<i>Förväntningsgap - ett förtroendeproblem</i>	12
2.7	<i>Kontroll och relationen mellan förtroende och kontroll</i>	13
2.8	<i>Skillnaden mellan de två kontroll förtroende synsätten</i>	14
3.0	Forskningsfrågor	15
4.0	Metod	16
4.1	<i>Det vetenskapliga förhållningssättet</i>	16
4.2	<i>Teorins relation till empirin</i>	17
4.3	<i>Tidigare forskning och forskningsfrågor</i>	17
4.4	<i>Intervjuer</i>	17
4.5	<i>Förfrågningsunderlag</i>	19
4.6	<i>Analysmodell</i>	19
5.0	Empirin	20
5.1	<i>Förberedelser och upphandling</i>	20
5.2	<i>Samarbete och relation</i>	22
5.3	<i>Granskningar</i>	24
5.4	<i>Exempel på tillit och brist på tillit</i>	26
6.0	Slutdiskussion	28
6.1	<i>Diskussion om förtroendet</i>	28
6.1.1	<i>Den första grundstenen är legitimitet:</i>	29
6.1.2	<i>Den andra grundstenen oberoende:</i>	29
6.1.3	<i>Den tredje grundstenen förtroende:</i>	30
6.2	<i>Diskussion om hur förtroende skapas</i>	31
6.3	<i>Svar på forskningsfrågorna</i>	34
6.4	<i>Förslag till vidare forskning</i>	35
7.	Referenser	37
8.	Bilagor	41
	<i>Bilaga 1: Enronskandalen</i>	41
	<i>Bilaga 2: Lagar och Principer</i>	42
	<i>Bilaga 3: Intervjufrågor</i>	43

1.0 Introduktion

1.1 Problemformulering

"Förtroende och tillit är så grundläggande beståndsdelar i våra liv att vi endast lägger märke till dem när systemfel inträffar" (Klang, 2006:196). Brist på förtroende finns överallt och leder till ökat kontrollerande (Bergmash & Strid 2006:173). Ett av dessa kontrollorgan är revision vars huvudsyfte är att ge förtroende för redovisningen gentemot offentligheten och övriga intressenter (FAR.se). Under de senaste 20 åren har området drabbats av brist på förtroende både inom den offentliga och privata sektorn. Det är främst stora offentliga skandaler som försämrat ryktet och förtroendet för revision (Rezaee, 2004; Power, 1996). Även inom den kommunala revisionen förekommer problem med förtroende men här ligger fokus på oberoendet (Lundin, 2007).

Kärnan till diskussionen om kommunala revisorers oberoende finns i kommunallagen kapitel 9 §1, "den kommunala verksamheten skall granskas av revisorer som väljs av kommunfullmäktige under en mandatperiod" (SFS, 1991:900). De kommunala revisorerna är därigenom förtroendevalda och granskar på uppdrag av fullmäktige, och indirekt också för medborgarna (skl.se). Förtroendevalda revisorer har inga krav på meriterande utbildning utan väljs oftast av andra kriterier, såsom erfarenhet av politiska uppdrag. Enligt Sveriges Kommuner och Landsting, SKL, har de kommunala revisorerna oftast haft uppdrag i fullmäktige, styrelser och nämnder (Sveriges Kommuner och Landsting, 2012:6). Det är partierna i kommunen som nominerar revisorer till fullmäktige och en ordförande för revisorerna väljs oftast från minoritetspartierna. Det bör dock nämnas att även om revisorerna nomineras av sina partier ska de inte ha partipolitiska åsikter eller andra politiska uppdrag. Däremot gäller att "Varje enskild revisor kan föra fram sin egen åsikt och revisionsberättelse till fullmäktige" (Sveriges Kommuner och Landsting, 2012:11). Ur detta ljus kan revisionen påverkas av de privata åsikter, värderingar som revisorerna som individer har samt av den yttre påverkan som media och reklam har. Det ska således inte göra någon åtskillnad mellan privat och yrkespersoner.

"Förtroendevalda revisorer bidrar till bra diskussioner och granskningar eftersom de förstår logiken inom politik och verksamhet" - Erik Langby, ordförande i Nacka kommuns kommunstyrelse SKL, 2012:31

Det är dock inte alla som håller med Langby utan menar att den offentliga revisionen framför allt har problem med förtroende. Cassel (1996) ser på revisorsrollen som en serie krav som inte är konstanta och omöjliga för den enskilda revisorn att efterleva. Ett av dessa krav är just förtroende som han menar är rubbat (1996:205) och kopplar detta till att bland annat oberoendet är för svagt och behöver stärkas för att förtroendet ska återupprättas. Vidare säger Cassel (1996:205) snarare att de kommunala revisorernas kompetens är otillräcklig med hänvisning till hur revisorer utnämns och den erfarenhet de har av ämbetet. Det är alltså legitimiteten och oberoendet som attackeras. Huruvida den kommunala revisionen är legitim eller inte har i flera år varit på tapeten i Sverige (Cassel, 1996; Svensson, 2012). Flera forskare menar att kommunal redovisning och revision hämmas av de starka influenser som styr den privata sektorn, vilken är normgivare inom revision (Macintosh, 2006; Falkman och Tagesson, 2008; Tagesson och Eriksson, 2011). Dessa influenser kan förstärkas av att många kommuner upphandlar hela eller delar av sin revision.

Att upphandla är inte unikt för revision. Den svenska offentliga sektorn köper årligen varor och tjänster för cirka 600 miljarder kronor genom upphandling (regeringen.se). Dessa pengar går direkt till de externa leverantörerna. Därför är det viktigt att inköpen sköts på rätt sätt, detta är anledningen till att lagen om offentlig upphandling LOU, infördes år 1994 (Furusten, 2015:10). Vidare menar Furusten att det är viktigare än någonsin att upphandlingen av dessa varor och tjänster utförs korrekt. Molander (2009:13) kritiserar LOU och hävdar att regelverket angående upphandling är komplicerat och försvårar hanteringen av uppköpen i den offentliga sektorn. Anbudsgivarsidan har kritiska synpunkter gällande tillämpningen samt anklagelser om godtyckligt val av leverantörer. Konkurrensverket å sin sida hävdar att uppföljningen är svag och har argumenterat för skärpningar (Molander, 2009:14).

Revisionen vars syfte är att skapa förtroende möter den offentliga sektorn dagligen. De förtroendevalda revisorerna arbetar som sagt sida vid sida med sina sakkunniga biträden. Förhållandet mellan de kommunala revisorerna och de sakkunniga biträdena grundas i ett kontraktsförhållande. Genom upphandling av sakkunniga biträden ska de förtroendevalda revisorerna få den bästa hjälpen för den lägsta kostnaden. Tillsammans ska de skapa förtroende för kommunen och dess verksamhet. För att kunna skapa förtroende måste de två revision sidorna ha förtroende för varandra (Luhmann, 2005).

Det saknas forskning om relationen mellan de förtroendevalda revisorerna och de sakkunniga biträdena. Denna uppsats ämnar därför diskutera denna relation – förtroendet de kommunala revisorerna har för sina sakkunniga biträden och hur detta förtroende i så fall kan ha skapats.

1.2 Syfte

Syftet med denna studie är öka kunskapen kring förtroendet och tilliten som de förtroendevalda revisorerna har till sina upphandlade sakkunniga biträden. Studien ämnar även att öka kunskapen kring relationen mellan förtroende och kontroll. Ämnet ansågs intressant av författarna då revisorernas uppgift är att granska och skapa ett förtroende för kommunens verksamhet. Revisorerna kan inte göra detta själv utan behöver hjälp i form av en stab eller konsulter som bistår dem. Vad händer om det inte finns tillit till de konsulter eller biträden som hjälper till, eller till deras organisationer.

2.0 Tidigare forskning och referensram

2.1 Finns det någon skillnad mellan tillit och förtroende?

Tillit betyder enligt (*Svenska akademiens ordlista över svenska språket*, 1998:922) förtroende eller förtrösta. Trots att det olika orden i grunden betyder samma sak på svenska och är så tätt sammankopplade att de oftast nämns tillsammans, har Allén et.al, (1988:306;1022) skiljt på ordens betydelse genom att förklara förtroende som en övertygelse om att man kan lita på någon eller något, medan tillit snarare förklaras som är en övertygelse om någons goda avsikt eller trovärdighet. Även på engelska skiljer man på betydelsen orden där *confidence*¹ förklaras som tilltro till någons sanningsenlighet medans *trust*² betyder viljan att tro på någons godhet eller kunskap (Hornby, A.S. 1989: 1373: 244). Så även om betydelserna skiljer sig något, är skillnaden mellan orden otydlig och vag. Detta märks även i den litteratur som gått igenom där författare inte verkar vara eniga om en förklaring. Till exempel definierar Luhmann (1988:98) tillit som att göra ett val framför ett annat även om detta skulle visa sig vara fel. En annan definition av tillit i litteraturen är att göra sig sårbar gentemot någon annan individ och ha en positiv förhoppning på den andres agerande (Mayer et al.,1995). Medan förtroende oftast knyts samman med begreppet förväntan som ett sätt att skilja på orden där förtroende snarare beskrivs som en förklaring till ett sätt att definiera vad förtroende är samt för att förklara varför någon inte erhåller eller förlorar sitt förtroende. Bergmash och Strid (2006) menar att det ställs upp en rad förväntningar som dessa personer eller myndigheter förväntas uppfylla. Samband mellan förväntningar och förtroende fungerar ungefär så här, för att individer ska ha förtroende till andra individer myndigheter m.m. ställer det upp en rad förväntningar som dessa personer eller myndigheter förväntas uppfylla. Om dessa uppfylls stärks förtroendet annars minskar det. Sambandet är dubbelriktad det vill säga saknas förtroende, saknas också förväntningar och tvärtom. För att svara på frågan i rubriken kan sägas att det finns en skillnad mellan orden men då denna är vag och otydlig kommer det båda orden att användas som det passar i texten. Utan inbördes betydelse.

1 trust in what someones Capacity or in what is said or reported (Hornby, A.S. 1989 s 244)

2 willingness to believe that one can rely on someone else ability (Hornby, A.S. 1989 s 1373)

2.2 Vad är förtroende

Begreppet förtroende har trots ovanstående förklaring en mer komplicerad och mångfacetterad förklaring. För att få förståelse och greppa begreppet förtroende behövs en redogörelse för vad tiden har för påverkan på förtroendet. Luhmann menar att den som visar förtroende för någon eller något tar ut framtiden i förskott. Personen som visar förtroende handlar som om denne vore säker på framtiden. Detta påstående har innebörden att om man tror på att det kommer gå bra, så kommer man att agera utefter den tron och inställningen (2005:19). I vår forskning skulle detta kunna innebära att de kommunala revisorerna agerar utefter att de vill ha förtroende för de sakkunniga biträdena.

För att tydliggöra Luhmanns argument om tid och förtroende, behövs en förklaring av hur han ser på tid. Luhmann (2005) beskriver tid som något förborgat. Han ger en bild av tid som ett par 'inten' eller om det beskrivs i motsatta former beskriv det som motsättningar mellan något som är stillastående och något flytande samtidigt som det är en process. Han menar att tid är en serie händelser som ordnas i en systematisk följd som därigenom och skapar ett flöde. Det som får oss människor att få en tidsupplevelse är att tiden är varaktig, trots upplevelser av växlande upplevelser. Men tid är som tidigare nämns motsägelsefull, den består av en serie händelse som ständigt förändras, men även som ett tillstånd som är oföränderligt genom tiden.

Vad förtroende och tillit anbelangar kan det enbart fås och behållas i nuet. Framtiden och det förflutna kan inte väcka förtroende. Framtiden är oviss och det som har varit, kan inte säkra möjligheten att inte ett annat förflutet upptäcks i framtiden. Förtroendeproblem har en tydlig anknytning till ovissheten av vår framtid. Framtiden rymmer många flera möjligheter än vad nuet gör. Problemet som uppstår, är att all möjlig framtid inte kan bli nutid och följaktligen inte kan bli det förflutna. Framtiden är för komplext för människan är ta in och därför behöver hon ta sina beslut i nuet (Luhmann, 2005:24f). Förtroende är alltså riktad mot framtiden, men skapas i nuet och tar det förflutna som garanti. Med detta menar Luhmann (2005) att det inte går att hysa förtroende, om det inte finns någon som helst hållpunkt eller tidigare erfarenheter att skapa dem från. vad som är viktigast att ha i åtanke är att tillit inte grundas på slutsatser dragna från det förflutna. Snarare använder individer den information som vi får från det förflutna och utnyttjar den för att bestämma framtiden. När en person hyser förtroende så agerar denna som om det bara finns några givna möjligheter i framtiden (Luhmann, 2005:37).

Vi tar vårt beslut där och då utan all fakta och därför menar Luhmann att förtroende problemet kan ses som ett riskinvesterings problem (2005:43)

2.3 Vad är system- och individ förtroende

För att ytterligare förtydliga hur förtroende och tillit fungerar går det att enligt Luhmann (2005) dela upp förtroende i två kategorier, individ förtroende och systemförtroende. Individ förtroendet är det förtroende någon har till en annan individs personliga egenskaper. Systemförtroende bygger på att individer har förtroende för myndigheter eller specialister. Luhmann menar att detta ömsesidiga förtroende måste finnas för att myndigheter och specialisten ska kunna verka i vardagen (Luhmann, 2005). Bachmann menar att individ förtroende och systemförtroende ofta integrerar. Personerna som verkar i exempelvis myndigheter agerar på ett sådant sätt att de som möter dem bildar en uppfattning om deras personlighet och karaktärsdrag. Individen som har kontakt med dessa personer bildar därför utöver ett systemförtroende även ett individ förtroende för de anställda. Det är på detta sätt som individ förtroende och systemförtroende möts (Bachmann, 2005).

2.4 Revision tre grundstenarna

Den offentliga bilden av revision är grundligt etablerad i litteraturen både i Sverige och utomlands. American Institute of Certified Public Accountants, AICPA, är en organisation i USA vars uppgift är att sätta etiska standarder för revisorer i USA, det vill säga att det är deras uppgift att ta fram god redovisningssed i landet. AICPAs hederskodex säger följande: "Members should accept the obligation to act in a way that will serve the public interest, honor the public trust, and demonstrate commitment to professionalism" (AICPA, 2002a). För att klara av denna uppgift och agera inom vad som i litteraturen kallas god redovisningssed nämns i litteraturen tre grundstenar: oberoende, legitimitet och förtroende. Utan dessa tre värden blir revisionen inte användbar (Carrington, 2014; Power, 1996; Furusten, 2015; Rezaee, 2004). Dessa är så sammankopplade att om någon saknas eller är ifrågasätts kommer hela revisionen att misstros. Därför kommer en kort genomgång av dessa grundstenar presenteras utifrån deras relation till uppsatsen.

2.4.1 Grundsten - Legitimitet

Begreppet att vara legitim innebär att något är berättigat eller att man har laglig befogenhet (Allén S at. el., 1988:554). Inom revisions litteraturen handlar legitimitet snarare om regler

och att yrkeskåren accepterar och följer dessa regler och ritualer som blivit fastställda (Carrington, 2014:15; Power 1997:98). Inom den privata sektorn har detta anammats genom att de använder certifiering för att skapa legitimitet. Vidare beskriver litteraturen legitimitet som "att vara i samklang med normer och etiska koder i samhället" (Carrington, 2014:30), eller med andra ord, ett sätt att göra granskningen godkänd. Med det menas att om något kontroversiellt nämns i rapporteringen och tas upp i granskningen blir det legitimt och revisionen godkänner det (Carrington, 2014:29-30, Power, 1996).

Kommunal revision har enligt Power (1996) ytterligare ett sätt att skapa legitimitet till sina rapporter, detta genom att använda sig av experter som råder revisorerna. I Sverige anammats detta flitigt, särskilt på den offentliga arenan, då som tidigare nämnts, kommunala förtroendevalda revisioner inte nödvändigtvis själva har kunskap om revision (skl.se). Experterna i denna studie är de upphandlade revisorerna från revisionsfirmor som agerar sakkunniga biträden.

2.4.2 Grundsten - Oberoende

Oberoende beskrivs enligt Lundin (2007) som ett slags vakuum, där bindningar och kopplingar till omvärlden saknas. Men det är samtidigt oberoendet som ger revisionen dess värde (Lundin, 2007). Det är en grundbult i den västerländska rättsstaten, detta är den bidragande orsaken till att det offentliga agerar korrekt utifrån gällande normer och att förtroendet för samhället bibehålls och stärks. Lundin (2007) Oberoende skapas på olika sätt, ett av dessa sätt är att revisorn är en så kallad tillfällig gäst hos den organisation revisorn har i uppdrag att granska. Det är viktigt att revision inte stör eller ändrar på organisationen, utan bara granska den (Carinton?). Huvudsyftet är att lämna förslag och att vara värdeskapande (Power, 1996). Enligt Ek och Solli (2015) tolkar de kommunala revisorerna själva avståndstagande som avstånd från deras politiska parti. I deras fall handlar det om politiskt avståndstagande.

2.4.3 Grundsten - Förtroende

Denna text huvudfokus handlar om förtroende så en närmare genomgång av denna grundsten kommer inte göras.

2.5 Konflikter med revisionens grundstenar

2.5.1 Konflikt legitimitet

Ett av revisionssystemets syften är att skapa legitimitet åt revisionen dock kan det motsatta också inträffa enligt (Thomasson, 2004). Nedan kommer ett av dessa legitimitets konflikter tas upp. Den första handlar om att revisionens legitimitet skadas av att kommunfullmäktige yrkar på ansvarsfrihet även om biträdena och de kommunala revisorerna rekommenderar att så inte ska ske. Medan frågan om ansvarsfrihet för den granskade instansen, i det enstaka fallet kan ha med andra intern politiska orsaker att göra, än om hur legitimt revisorn eller deras biträden kan anses vara. Som exempel om partiet eller partigrupperingen som har mandat av någon orsak förändras kan oppositionen neka till ansvarsfrihet (Donatella, 2016:142).

2.5.2 Konflikt Oberoende

Ek och Solli (2015) nämner att det kommunala revisorerna anser att oberoende syftar till politisk oberoende. Lundin (2007) Tolkar oberoende som idealtillståndet att sträva efter, den är dock i princip omöjlig att uppnå. Vidare menar han att en oberoende revision inte existerar och att det i det svenska systemet inte finns några garanterat politiska oberoende revisorer. +Det går nämligen inte att garantera i ett land med 80 procent valdeltagande att just den revisorn man väljer inte sympatiserar med något parti. Dock kan detta faktum suddas ut, då den enskilde revisorn har för denne individ specifika sympatier, åsikter och beroenden. Med detta menar han att även om en revisor tvingas granska en organisation som han står nära så kan de andra revisorerna suddas ut den beroende ställningen genom att inte ha samma intressen. Gometz (2006:102ff) bidrar med en tredje oberoende konflikt när han menar att det inte är oberoendet i sig som skapar förtroendeproblemen utan att revisorn i sin verksamhet inte uppmärksammar och beaktar de etiska grunderna. Han anser att detta faktum måste återställas.

2.5.3 Konflikt Förtroende

Stycket om revisionen som grundsten avsågs som tidigare skrivits överflödigt av författarna då hela arbetet handlar om förtroende. Desto viktigare ansågs det att redogöra för hur tillits konflikter kan uppstå. Brist på förtroende kan bland annat uppkomma om någon av

grundstenarna för revision visar sig vara otillräcklig. En annan orsak kan vara följden av skandaler som påverkat intressenters förtroende för revision och redovisning. När en skandal sker och om den är tillräckligt stor skadas revisionsbyrån vilket medför att dennes övriga uppdrag ifrågasätts även det kommunala eller politiska. Det finns många exempel på händelser som skadat revisionens förtroende men det mest talande är Enronskandalen (se Bilaga 1). I samband med Enronskandalen var det flera tidningar till exempel Svenska Dagbladet som förutspådde att nästa revision skandal skulle kunna vara statlig (svd.se).

2.6 Förväntningsgap - ett förtroendeproblem

De stora skandalerna som nämndes i förra stycket har lett till ett så kallat trust gap, på svenska förväntningsgap. Men det menas att det finns en diskrepans mellan vad allmänheten förväntar sig att revisorer gör och vad revisorer förväntar sig att de själva ska göra (Rezaee 2004, Carrington 2014:243). Detta gap fanns redan innan skandalerna under 2000-talet men det har ändrat karaktär och kallas idag för expectation gap standards, standards förväntningsgap (Rezaee, 2014). Precis som Furusten menar Rezaee att konsulter/revisorer är beroende av hur klienten och allmänheten uppfattar dem. Rezaee fokuserar på hur effektiva vi uppfattar dem och skrev i sin artikel (2004) att det kommer krävas insatser från revisorer och branschorganisationer för att reparera förtroendet. För att minska förtroendegapet menar Rezaee att följande måste göras: Branschorganisationer, såsom FAR och SKYREV, måste vara mer aktiva i debatten gällande förtroendegapet. Att inte göra detta kommer leda till ett större gap menar författaren (Rezaee, 2014).

- Alla revisionsbyråer, stora som små bolag, måste arbeta mer aggressivt med att involvera näringslivet, öka pressmeddelanden, delta i radio och TV, publicera artiklar i facktidningar och arbeta med att reparera revisionens rykte så väl som närvara vid högskolor och universitet (ibid).
- Revisorer måste öka sitt utbildningsutbud för sina klienter, som exempel utbildning i integritet i årsrapporter, anti-bedrägeri träning för ledningar med mera (ibid).
- Revisorerna måste vara skeptiska, alerta, professionella, nyfikna och förstå allmänhetens förtroende för deras yrke (ibid).

Allmänhetens förtroende för revisorer har påverkats negativt sedan 2000-talets början (Rezaee, 2014). Denna syn har påverkat kommunal revision på två sätt. Det första är att de förtroendevalda revisorerna i kommunen i grund och botten är personer med egna åsikter och därmed kan även deras privata åsikter om revision påverka deras professionella åsikt (Lundin 2007). Det andra är kommunala revisorers beroende av sina upphandlade biträden som undantagslöst är från stora revisionsbyråer och alltså avhängigt av dennes allmänna förtroende. Detta leder oss till studiens första forskningsfråga:

Forskningsfråga 1: Har de kommunala revisorerna förtroende för de sakkunniga biträdena och i så fall varför?

2.7 Kontroll och relationen mellan förtroende och kontroll

Förtroende är en av byggstenarna i det sociala livet och kan definieras som tilltro till de egna förväntningarna. Vi människor väljer om vi ska ha förtroende eller ej till någon eller någonting (Luhmann, 1979:4; Luhmann, 2005:9). Luhmann menar dessutom att en människa som saknar förtroende skulle inte kunna stiga upp på morgonen. På grund av det saknade förtroende drabbas människan av ångest och paralyserande skräck. Eftersom förtroende saknas kommer inte heller människan kunna uttrycka misstro då detta skulle innebära att personen ifråga skulle behöva hysa förtroende i andra avseenden (Luhmann, 1979:4; Luhmann 2005:9). Bergmash och Strid, (2006) beskrev i förra kapitlet att kontroll är följden av bristande förtroende är ökade kontroller. Enligt Allén et. al. är kontroll att övervaka och behärska ett skeende eller en apparat (Allén et. al. 1988:506).

Det råder en enighet i litteraturen om att det finns ett samband mellan förtroende och kontroll. Båda begreppen är fundamentala när det gäller att undanröja osäkerhet och risk (Bergmash & Strid, 2006; Dekker, 2004; Emsley & Kidon, 2007; Tomkins, 2001). Luhmann beskriver kontroll som strategier som gör ett effektivt beteende möjligt eftersom de minskar komplexiteten (1979:4) det gäller även tillit. Vad som oftast diskuteras är hur detta samband i realiteten ser ut. Trots att Luhmann ser förtroende och kontroll som metoder att nå samma resultat anses begreppen oftast som två separata enheter som både kompletterar eller ersätter varandra (Dekker, 2004). Inom litteraturen finns de två dominerande sidor med de förespråkare som hävdar att kontroll är produkten av bristande förtroende och därmed ersätter det bristande förtroendet med kontroll (Bergmash & Strid, 2006). Mot dessa står de

förespråkare som menar att kontroll kompletterar förtroendet och det ena kan inte existera utan det andra (Tomkins, 2001).

Inom det offentliga kompliceras förståelsen av sambandet mellan kontroll och förtroende med att det inte är ovanligt med tre eller fler parts relationer. Situationer uppstår där följderna av förtroende kan betraktas som positiva för två av de inblandade organisationerna medan en tredje part kan uppleva samma relation som negativa. Resultatet kan pressa fram övervakning i form av den formaliserade kontrollen (Kastberg, 2016).

2.8 Skillnaden mellan kontroll vs förtroende

I det tidigare kapitlet nämns lite hastigt att det finns ett samband mellan kontroll och förtroende. Här kommer en mer utförlig beskrivning av detta. En viktig förutsättning för att både kontroll och tillit fungerar menar Luhmann, är att det ligger i människans natur att hysa förtroende. Förtroende är en nödvändig grund för att säkert kunna följa reglerna som krävs för ett riktigt beteende. Om vi förutsätter att kaos och förlamande ångest är det enda alternativet till förtroende bör människan följa sin natur och hysa förtroende för att nå etiska och naturrättsliga levnadsregler (Luhmann, 2005: 9-10). Någonstans måste människan ha tillit för någon, hur kan denne annars veta att den som kontrolleras eller den som gör kontrollen är att lita på.

- Synsätt 1 - Kontroll är en förutsättning för tillit. Dekker (2004) menar att kontroll skapar ett ömsesidigt förtroende hos de inblandade parterna. Emsley och Kidon (2007) utvecklar relationen mellan förtroende och kontroll och drar slutsatsen att vilken kontroll som behövs för att skapa förtroende varierar och är beroende av var i organisationer förtroendetagaren är i förhållande till förtroendegivaren. Som ett förtydligande kan två på olika hierarkiska nivåer ha starkt förtroende för varann om deras uppgifter tvingar dem att samarbeta medan två andra på en och samma hierarkiska nivå kan ha mindre förtroende för varandra om det inte behöver samarbeta eller om det har starkare lojaliteter till tredje part. Det är snarare så att det är information och kontroll exempelvis tredje parts kontroll som styr som avgör hur tilliten ser ut. Vidare har de kommit fram till att det krävs mycket lite brister i kontrollen för att förtroendet ska förstöras (Emsley & Kidon, 2007). Enligt Vosselman och van der Meer-Kooistra (2009) är kontroll och förtroende två verktyg som

samarbeta för att öka ens positiva förväntningar på framtiden. De menar alltså att kontroll måste utövas och förtroende måste byggas för att nå en gemensam positiv förväntan om framtiden. För att bygga förtroende måste de involverade parterna agera frivilligt i lokala beslut. Det är via dessa beslut som de visar att de har kooperativt beteende och att det är kompetenta, välvilliga och ärliga. De menar dock att för mycket kontroll kan leda till minskat förtroende.

- Synsätt 2 - Bristande tillit och förtroende leder till mer kontroll. Denna relation är den som Bergmash och Strid (2006) konstaterat i tidigare kapitel. Kontroll är alltså sprunget ur misstro och Lindberg (2000) ser misstro som legitimt när det finns misstankar om att aktörens självintresse strider mot det upprättade avtalet. Även Carrington och Catasús (2007) beskriver följderna av bristande förtroende i samhället och att denna skapar ett behov av komfort. Att skapa komfort följer samma principer som att skapa kontroll och görs oftast med kommunikation mellan de olika intressenterna. Ett relevant exempel är förhållandet mellan revisorerna och deras aktörer.

Forskningsfråga 2: Hur skapades de förtroendevalda revisorernas förtroende för de sakkunniga biträdena?

3.0 Forskningsfrågor

Utifrån den tidigare forskningen kommer dessa två forskningsfrågor:

Forskningsfråga 1: Har de kommunala revisorerna förtroende och tillit för de sakkunniga biträdena och i så fall varför?

Forskningsfråga 2: Hur skapades de förtroendevalda revisorernas förtroende för de sakkunniga biträdena?

4.0 Metod

Studien vars syfte är att ge en fördjupad syn i hur fenomenet förtroende kan arta sig och framförallt hur detta kan se ut hos de förtroendevalda revisorerna i kommuner. För att kunna studera detta krävs en metod som kan hjälpa oss att svara på forskningens frågor.

4.1 Det vetenskapliga förhållningssättet

Vår studie avser att förklara och illustrera om förtroendet för de sakkunniga biträdena som finns hos de förtroendevalda revisorerna och hur detta förtroendet kom att bli som det blev. Studiens utgångspunkt blir därför hermeneutiskt då vi försöker svara på ett mänskligt fenomen. Författarna Patel och Davidson (2011:29) menar att en hermeneutisk studie syftar till att ge förståelse för andra människors och våra egna livssituationer, detta gör man genom att tolka hur människors liv och existens uttrycks i skrift, tal och handlingar. Forskarna av en hermeneutisk studie ska studera sitt objekt subjektivt utifrån sina egna förståelser. För dessa forskare är inte de tidigare tankarna och kunskaperna något hinder utan en tillgång. Detta skiljer sig från ett positivistiskt tänkesätt där tidigare tankar och kunskaper kan ses som ett hinder. En annan skillnad är att forskarna kan se på sitt forskningsobjekt i helhet i stället för bit för bit som positivistiska forskare gör (Patel och Davidson, 2011:29). Studien blir en form av deskriptiv undersökning då det redan finns kunskap kring området förtroende och studien ämnar utöka detta med inriktning på förtroendevalda revisorer och sakkunniga biträden. Studien anses också vara av kvalitativ inriktning på grund av insamlingen av intervjuernas natur och hur dessa sedan analyserats. Patel och Davidson förklarar kvalitativ forskning som forskning gjord på "mjuk" data (2011:14) såsom kvalitativa intervjuer och tolkande analyser. Vår förhoppning var att kunna hitta tydliga samband mellan förtroende och vad som skapade förtroendet hos de förtroendevalda revisorerna.

I det tidigare skedet av studien ämnade vi göra en hypotesprövande undersökning. Undersökningsmetoden passar sig bäst när det finns omfattande kunskap inom området (Patel och Davidson, 2011:13) vilket vi ansåg fanns, men hypoteser ströks då studien blev för omfattande inom den tidsram som fanns. Tidigare forskning och referensram är ihopsatta och forskningsfrågorna presenteras i den löpande texten. Detta ligger kvar från när studien fortfarande var hypotesprövande och vi valde att inte ändra detta då vi ansåg att det blev lättare för läsaren att tydligt se var frågorna härstammar ifrån.

4.2 Teorins relation till empirin

Studiens teori började samlas in när studien fortfarande var hypotesprövande och fortsatte att samlas in under studiens gång. Forskningen började som deduktiv det vill säga att från allmänna principer och befintliga teorier skulle vi dra slutsatser om förtroende (Patel och Davidson, 2011:23) men detta ändrades då vi lämnade hypotesprövning och valde att göra forskningsfrågor. Ett induktivt arbetssätt förklarar Patel och Davidson som “upptäckandets väg”. Forskaren studerar forskningsobjektet, förtroendevalda revisorernas förtroende för sakkunniga biträden, utan att först förankra undersökningen i en tidigare vedertagen teori (2011:23). Ett annat arbetssätt är abduktivt och kännetecknas av Patel och Davidson som ett arbetssätt som är både induktiv och deduktiv. Forskarna börjar induktivt med att man skapar ett hypotetiskt mönster utefter ett forskningsobjekt. Sedan prövas denna hypotes på ett nytt fall och efter det utvecklas och utvidgas teorin för att bli mer generell (2011:24). Denna studie utvecklades till att bli abduktiv. Först skapades första sättet av forskningsfrågor med tillhörande teori och efter tid ändrades forskningsfråga 2 och därmed också teorin. Teorin prövades på de två slutgiltiga forskningsfrågorna och ändrades sedan efter hand innan teorin fastställdes.

4.3 Tidigare forskning och forskningsfrågor

Den tidigare forskningen har ett tvådelat syfte. Den första och viktigaste utgångspunkten var att ge förståelse för läsaren om det grundläggande problemet. Det andra syftet var att ge en insikt i hur forskningsfrågorna har utarbetats. Forskningsfråga 1 syftade till att se hur det förtroendevalda revisorerna anser att deras förtroende är gentemot deras sakkunniga biträden. Forskningsfråga 2 syftade till att se hur de förtroendevalda revisorernas förtroende växt fram. Dessa två forskningsfrågor ansågs ha en tydlig koppling då den ena svarar på om det finns ett förtroende och den andra svarar på hur detta förtroende i så fall vuxit fram.

4.4 Intervjuer

Insamlandet av det empiriska materialet har i huvudsak skett genom intervjuer. Valet stod mellan intervjuer och enkäter. För att minska risken för missförstånd kom valet att falla på intervjuer då vi kunde ha en dialog med respondenterna istället för att de skulle skriva sina svar eller fylla i skalor i en enkät. Detta gjorde det även möjligt för respondenterna att ställa frågor om det var något de inte förstod vilket de inte hade kunnat göra ifall vi skickat ut

enkäter (Czarniwska, 2014:47ff). Dessa intervjuer skedde med kommunala revisorer i 4 olika kommuner i Västra Götalands län – Lerum, Partille, Stenungsund och Öckerö. Valet av kommuner gjordes utifrån ett antal punkter. Först och främst behövde kommunerna upphandla sina sakkunniga biträden. Detta gjorde att exempelvis Göteborgs kommun inte intervjuades. En geografisk avgränsning gjordes också främst med avseende på tid, det fick inte ta mer än 1 timma att åka till och från kommunerna. Detta leder självklart till att stort antal kommuner i Västra Götalandsregionen inte intervjuades. Sammanlagt blev det 10 kommuner som tillfrågades – Ale, Alingsås, Härryda, Kungälv, Lerum, Mölndal, Partille, Stenungsund, Trollhättan samt Öckerö. Samtliga revisorsgrupper fick förfrågan om en intervju via mail. På grund av att det geografiska läget gjorde att många kommuner försvann togs ingen hänsyn till vilken byrå de olika revisorerna hade. Detta gjorde också att det framförallt blev de kommuner som anlitat EY och KPMG intervjuades.

Syftet med intervjuerna var att få respondenternas syn på och berättelser om tillit inom den kommunala redovisningen. Fokus var på hur tillit och förtroende verkligen ser ut, utifrån respondentens ord. Främst kom diskussioner kring deras samarbete med sina biträden att diskuteras. Själva intervjun kom att genomföras med löst formulerade frågor och spelas in. Valet att ha mer öppna frågor gjorde då vi var ute efter att få respondenterna att berätta vad de kände och tyckte. Alltså att få fram en berättelse från dem (Czarniawska, 2014:55). Intervjufrågorna var uppdelade i övergripande ämnen, inledande information om revisorn/revisorerna, upphandling av biträden, samarbetet och kommunikationen, avrapportering av granskningar. Yin (1989:23) betonar att fallstudie undersöker en realistisk miljö eller en kontext där gränserna mellan verklighet och praxis inte är givna. Intervjufrågorna ska vara konstruerade så att de till viss del tar hänsyn till detta. Intervjuerna kom att vara mellan 30 minuter till 1 timma beroende på hur om det var gruppintervju och hur mycket revisorerna hade att säga. Intervjuerna kom att delvis transkriberas.

Vid alla utom en intervju åkte vi ut till kommunerna för att genomföra dessa. Vid alla utom en intervjuades bara en av kommunernas förtroendevalda revisorer. Detta gör att arbetets data för varje kommun främst består av en persons åsikter. Detta har därför självklart påverkat resultatet. Vi menar dock att om samtliga intervjuer skett i grupp med alla kommunens revisorer hade vi fått ett kollektivt svar. Att göra en enskild intervju med varje revisor fanns tyvärr inte tid till. Vi gjorde därför avvägningen att det var bättre att få intervjuva flera kommuner än flera revisorer på en eller två kommuner.

Revisorerna som intervjuades fick även uppsatsens empiri skickad till sig för att de skulle få en chans till att ge sina åsikter. Syftet med detta var främst för att undvika missförstånd. Detta ledde till förtydliganden i texten men inga större ändringar.

4.5 Förfrågningsunderlag

Vid intervjuerna kom frågor gällande förfrågningsunderlag att ställas. Detta var för att kunna se om revisorerna redan i det skedet ställde krav som kunde ses som medel för framtida kontroll. För att se om det som sades i intervjuerna stämde överens med det som faktiskt stod i underlagen så samlade även samtliga kommunernas förfrågningsunderlag för deras senaste upphandling in. Detta ansåg vi var bästa sätt att få en bild över vad för tecken på styrning och kontroll som fanns tidigt i relationen mellan revisorerna och biträdena.

4.6 Analysmodell

I denna studie kom den insamlade datan att delas upp i 3 huvuddelar - upphandling, samarbete och granskningar. För att kunna knyta an till forskningsfrågorna valde vi att analysera och diskutera materialet efter teorierna om förtroende och tillit för att sedan diskutera teorierna om hur förtroende kan skapas. Eftersom det fanns många forskare som hade olika eller snarlika teorier om dessa ämnen valde vi att inte bara applicera en teori på de två valda forskningsfrågorna utan flera. Diskussionen om skapandet av förtroende och tillit var framför allt den forskningsfråga som hade forskare vars teorier var helt skilda och även en teori där vi själva behövde skapa en kategorisering. Vosselman och van der Meer-Kooistra (2009) menar att förtroende växer fram när parterna i ett samarbete är med och frivilligt tar lokala beslut. I denna studie är de båda parterna förtroendevalda revisorer och sakkunniga revisorer och besluten som fattas görs enligt respondenterna som intervjuades oftast vid uppstartsmöten och under samarbetet i form av kontakten de har med varandra under och mellan granskningar. Därför valdes det att kategorisera uppstartsmöten som möten där de "frivilligt tar lokala beslut".

5.0 Empirin

5.1 Förberedelser och upphandling

När det kommer till utformning av förfrågningsunderlaget är det i huvudsak revisorerna själva som genomför huvuddelen av arbetet, det finns dock ett undantag. Öckerö kommun gjorde alla upphandlingens steg själva. Dock kommer de inte göra detta framöver på grund av att upphandlingen var tidskrävande och arbetsinsatsen var för stor.

Det var till exempel revisorerna själva som bestämde vilka krav som skulle styra upphandlingen. En revisionsgrupp fick även hjälp från upphandlingschefen med valet av kriterier. Respondenten uttryckte det så som att chefen var ett bollplank som gjorde arbetet lättare. Vid frågan om respondenten någonsin känt ifall upphandlingschefen inte lyssnat till deras önskemål menade revisorn att han alltid känt att de fick tillföra till diskussionen. För respondenterna var det viktigt att det är de som är revisorer som sätter kriterier och säger vad de tycker är viktigt. Respondenterna var inte helt överens om hur mycket utomstående influenser fick påverka eller hur mycket de använde en upphandlingsenhet som bollplank. Två av de intervjuade menade att influenser utifrån inte var uppskattat. Gemensamt hos de tre revisorsgrupper som fått hjälp med upphandlingen var att de mestadels fått juridisk hjälp.

Hos samtliga revisorsgrupper betygssätts anbuden som nått alla satta kriterierna. Dessa kriterier kan exempelvis vara krav på företagets ekonomi så som registrering hos bolagsverket och kompetens på revisorerna. Hos samtliga intervjuade var det främst de stora revisionsbyråerna som lämnat anbud och som nådde upp till kriterierna. Detta ansågs hos flera intervjuade vara bra då de menade att små företag inte har kunskapen eller resurserna för att utföra arbetet. Partille kommun menade dock att de mycket väl skulle kunna tänka sig arbeta med flera mindre byråer.

Betygsättningarna såg olika ut i samtliga kommuner men alla använde poäng som betygssystem. I Stenungsund gavs till exempel poäng för pris (max 8 poäng) och kvalitet (max 12 poäng). Kvalitet i detta underlag ansågs vara kompetens och erfarenhet, genomförande och referenser. Dessa delmoment kunde ge 4 poäng där maxpoängen blev 12 för kvalitet. Sammanlagt kunde ett anbud få 20 poäng (Stenungsunds kommun 2017). I Partille gav de

istället poäng för presentation (max 35 poäng) och referenser (max 15). I denna kommun kunde anbuderna få en maxpoäng på 50 istället för 20 poäng som Stenungssund hade. I presentationen var syftet att ge anbudsgivaren en chans att redogöra för sin risk- och väsentlighetsanalys och i referenser bedömdes den kompetens och kvalitet som anbudsgivaren erbjöd. Här sattes till exempel krav på att anbudsgivaren under de senaste 3 åren utfört minst 3 likvärdiga uppdrag (Partille kommun 2016). Hos samtliga intervjuade revisorer var kvalitet och pris stora faktorer i upphandlingen. Även erfarenhet hos biträdena fanns med i samtliga förfrågningsunderlag.

Även efter att förfrågan sänts och anbuderna kommit in var det revisorerna själva som skötte referenser, intervjuerna och all kontakt med de blivande biträdena. Det var sedan revisorerna som genom alla stegen i anbudet valde vilken anbudsgivare de ville samarbeta med, det vill säga den byrån som fick högst poäng. En majoritet av respondenterna sa att revisionsgruppen var överens om vilket bolag de ville samarbeta med. I en av de intervjuade kommunerna var revisorerna inte överens om valet av de sakkunniga biträdena. Respondenten poängterade att beslutet var ett majoritetsbeslut men att han själv och en kollega velat behålla sina gamla biträden men fått påtryckningar politiskt att byta när kontraktet för de gamla kom till sitt slut. Huruvida de kunde förlänga kontraktet eller inte svarade inte respondenten på. Anledningen till att respondenten velat behålla de gamla biträdena var för att denne menade att de visat stort intresse för kommunen och alltid givit 110 procent vid granskningar. Det ska tilläggas att revisorerna haft de gamla biträdena i åtta år innan de bytte till den nuvarande byrån. Det var dock inte bara denna kommunrevisor som menade att det kunde vara jobbigt att byta biträden efter flera års samarbete. Respondenter menade att det fanns både för- och nackdelar med byte av biträden. Fördelarna var att biträdena inte kunde ”släpa fötterna efter sig” då de aldrig var helt säkra på sin post. Om de inte sköter sig så förlänger inte revisorerna kontraktet. En annan fördel ansåg en respondent var att om man hade problem med den nuvarande firman kunde man alltid byta. Nackdelarna var dock att det kunde vara svårt att lära känna de nya biträdena och att man inte alltid visste vad man fick.

”... vill inte byta när man har en så fin upphandling eller en sån fin relation.

Kemin stämde mellan oss.” – Revisor Öckerö

Vidare kom då frågan upp om en revisorsstab i kommunen istället för sakkunniga biträden från de stora företagen. Samtliga respondenter menade dock att de var nöjda med det

nuvarande systemet. Två av de fem intervjuade revisorerna menade att en stab hade mycket väl kunnat fungera men de hade velat att denna stab då inte satt i kommunen. Att de sakkunniga kommer utifrån menade de alla var bra då de ansågs vara mer oberoende än om de var stationerade i kommunen de granskade. Det fanns även en del farhågor om hur samarbetet skulle kunna fungera med en stab. Partille menade dock att de inte ville ha en stab överhuvudtaget då de själva skulle förlora delar av sin roll. Inte heller var atmosfären i en stab något de såg positivt på. De menade att staberna fungerade som en elit och att de förtroendevalda revisorerna hade svårt att få den informationen de behövde för att kunna genomföra sitt arbete.

”Har vi en stab blir vi inte i frontlinjen som nyckelspelare.” - Revisor 1

Partille

”Jag har besökt Göteborg och det blir en speciell atmosfär, nästan elitistiskt. Revisorerna får nästan kämpa med näbbar och klor för att få information.” - Revisor 2 Partille

”Jag uppfattar att atmosfären i staber blivit ett problem för att de inte har varit överens, också har det blivit en egen falang.” – Revisor Stenungsund

5.2 Samarbete och relation

Kommunikation är en nerv i revisorernas och biträdets samarbete, så till den milda grad att alla revisorerna likställer tillit med kommunikation. De revisorer som visade ett högt förtroende för sina biträden förklarade det med att kommunikationen fungerar samt att deras kontaktperson är lätt att nå och förstå. En revisorsgrupp hade sedan cirka sex månader tillbaka bytt kontaktperson och respondenten ansåg att denne snabbt fått kontakt med den nya. Detta var något som respondenten menade var viktigt för dennes arbete. En annan revisorsgrupp ansåg dock att det var viktigt att det inte blev för mycket kontakt då de ansåg det vara viktigt att kunna vara självständiga. En kommun hade tidigare haft med sina biträden på revisorernas möten och där hade även biträdena fört protokoll. Detta verkade dock inte längre vara fallet. Vidare så uppskattade revisorerna om problem och motgångar kommunicerades till dem. Att vara ärlig med att problem kunde uppstå var viktigt då det var en del av förtroendet till varandra.

”Det är viktigt med öppenhet.” – Revisor Lerum

En annan respondent menade att samarbetet fungerar bättre om revisorerna och biträdena har en gemensam värdegrund. Med detta menar respondenten att parterna ska ha liknande kulturell och religiös bakgrund.

“.. det är viktigt att vi har en gemensam värdegrund” – Revisor Öckerö

I det aktiva arbetet är det kommunikation som revisorerna fokuserar på. De kommunala förtroendevalda revisorerna behöver inte nödvändigtvis ha ekonomisk kunskap eller erfarenhet. De behöver inte heller ha någon insikt om vad en revisor gör. Samtliga respondenternas revisionsgrupp har någon eller några som har erfaren av ekonomi och revision sedan innan. Det upphandlade biträdenas huvuduppgift är att biträda och i linje med detta ordnar de utbildningsdagar. Dessa dagar var inte alla respondenter positiva till. Två respondenter var skeptiska till dessa då de känner att kurserna är ett tillfälle för biträdena att göra reklam för byrån och därför föredrar de SKL:s kurser. Revisorn från Öckerö ansåg att SKL:s kurser var ett ypperligt tillfälle att få vidareutbildning i sin roll som kommunal revisor. Denna respondent hade även en mer positiv syn på biträdenas utbildningsdagar. Respondenten såg att det fanns reklam under biträdenas utbildningsdagar men uppskattade även den informationen man fick om exempelvis kommande lagändringar. Respondenten föreslog även att alla förtroendevalda revisorer borde gå en obligatorisk utbildning innan man fick ta på sig rollen som revisor. Detta då det finns så många lagar och förordningar som påverkar dem i deras roll.

”...det inte är fel att ha någon form av utbildning av revisorerna. Utbildning i lagar och förordningar men också i att vara oberoende och hur man ska vara oberoende.” – Revisor Öckerö

Förutom utbildningsdagar och granskningar förekom det att revisorerna från de intervjuade kommunerna kunde i samband med en granskning ha julbord med sina biträden. En intervjuad tryckte tungt på att detta var ett sätt att umgås och att man definitivt inte hade julbordet som en form av muta. Detta sätt att umgås påverkade inte de kommunala eller de sakkunniga revisorernas oberoende förklarade respondenten vidare.

"Det viktigaste för en kommunal revisor är att de är rättfärdiga och oberoende, för samhället idag håller på att lösas upp." – Revisor Öckerö

Majoriteten av respondenterna kände att deras biträden hade förtroende för dem.

5.3 Granskningar

"Vi gör en projektplan, så här har vi tänkt att det ska se ut. Sen läser vi igenom den och fyller på den och kanske diskuterar priset på den också. Sen kommer de och jobbar och gör sin granskning och när granskningen är klar så redovisas det naturligtvis inför revision med diskussion. Sen så för att jag är ordförande så drar jag den inför fullmäktige." - Revisor Stenungsund

Samtliga respondenter sa att vid starten av en granskning träffas de och biträdena för att starta upp arbetet. Detta möte är framförallt till för att skapa en gemensam bild av vad som ska granskas och hur granskningen ska genomföras. Samtliga respondenter menar att det är viktigt att det är revisorerna själva som väljer granskningsämne. För majoriteten av respondenter var det ytterst viktigt att biträdena inte influerade kommande val av granskningar. Det fanns dock de respondenter som menade att biträdena gärna kunde inflika med idéer - de kunde alltså fungera som ett bollplank. Under granskningens gång har respondenterna olika mängder kontakt med sina biträden. Samtliga revisorsgrupper verkade ha ett uppstartsmöte och ett avrapporteringsmöte och där emellan ha telefon och mailkontakt. Respondenterna menade också att det var viktigt att biträdena hörde av sig ifall det uppstod problem under granskningarna (se Samarbete och relation).

Vid avrapportering hade samtliga revisorsgrupper fysiska möten med biträdena där rapporterna redovisades. Det var viktigt att rapporten var formulerad på ett sådant sätt att de kommunala revisorerna kunde förstå vad som menades. Två av de intervjuade revisorerna menade att vid dessa möten kunde det uppstå diskussion om språkval. Framförallt menade revisorerna att de ibland ville vara hårdare i språket än vad biträdena ville vara. Det går inte urskilja ur det insamlade materialet om de andra revisorsgrupperna ville göra språket hårdare eller mildare. Från de två respondenterna som menade att de ville göra språket hårdare verkade diskussionerna dock aldrig lett till någon konflikt mellan revisorerna och biträdena. Det var bara Lerums kommuns revisor som öppet berättade att det inte alltid var så uppskattat

att varje rapport innehöll kritik. Under intervjun menade respondenten dock att en bra revision bör komma fram till förbättringsområden och att det inte var något negativt. Granskningarna är till för att förbättra och effektivisera verksamheten menade respondenten.

"Det är alltid någon kritik i rapporten och det är inte alltid populärt (i kommunen)." –Revisor
Lerum

*"Den här revisionsgruppen vill inte fälla utan vara ett verktyg för att göra det
bättre i kommunen"* – Revisor Stenungsund

Som respondenten från Stenungsunds kommun sade är inte revisionens uppgift att fälla någon utan arbeta för förbättring. Revisionen är till för att skapa legitimitet genom att synliggöra hur kommunens verksamhet fungerar (Sveriges Kommuner och Landsting, 2012). Samtliga respondenter verkade tycka att detta också var deras uppgift; Förbättra kommunens verksamhet med hjälp av de resultat de kom fram till i sina granskningar.

Ingen av respondenterna menade att det hade uppstått någon situation där biträdena hade missuppfattat dem och granskat eller formulerat rapporten på fel sätt. Respondenterna menade att uppstartsmötet fungerade och hindrade dessa typer av situationer. En revisor gillade inte när biträdena redovisade sin rapport i korthet, en så kallad ”Populärrevision”. Denna gav ett oproffsig intryck och dessutom lämnade det en ofärdig bild av granskningen och var svår att förstå. Framförallt då detta gjorde det svårt för revisorerna att komma med egna åsikter under redovisningen då de inte visste vilken sida av rapporten biträdena diskuterade.

Efter avrapporteringsmötet så gjorde samtliga revisorsgrupper oftast själva en avrapportering till kommunfullmäktige, kommunchef/direktör med mera. Det var endast en respondent som uttryckte att han gärna ville ha med biträdena vid avrapportering och det var även denna respondent som verkade ha bäst förhållande till sina biträden. En annan respondent menade istället att biträdena helst inte skulle delta då han ansåg att de inte skulle tillföra något.

Huruvida biträdena verkligen lägger den tid de säger att de gör på granskningar hade respondenterna olika åsikter om. Två kommuners revisorer trodde att de sakkunniga inte gjorde det. Ena kommunen hade bett om att få någon form av tidrapport från sina biträden

men detta var något som denne fortfarande inte fått. De två andra kommunernas respondenter menade dock att biträdena måste lägga ner mer tid än vad de säger att de gör.

5.4 Exempel på tillit och brist på tillit

För ett år sedan avgick två revisorer i Lerums kommun.

"Kommunfullmäktiges förste och andre ordförande for ut i fullmäktige mot revisionen och det grundade sig i en kritik mot EY, men revisorerna ställde alla upp för de sakkunniga och två revisorer avgick för att det inte kände att fullmäktiges presidium hade förtroende för dem." -

Revisor Lerum

Vad Lerums respondent syftar till är följderna av en granskning av fullmäktiges beredning som gjordes av revisorerna ihop med deras biträden. Rapporten innehöll kritik gällande hur få av de beredningsrapporter som integrerats i verksamheten – rapporter som kostar invånarna i Lerum mellan 3 till 4 miljoner årligen (Anger 2016; Göteborgs-Posten 2016:16). Enligt revisorerna i Lerum väckte denna granskningen stor irritation både i kommunstyrelsen och i kommunfullmäktiges presidium. Presidiet ska gjort något "helt unikt" och gjort ett eget yttrande över granskningsrapporten inför behandlingen i kommunfullmäktige. I det svar som presidium skickade riktades det anmärkning mot revisionen som framfördes som kritik mot de förtroendevalda samt de sakkunniga. I yttrandet togs det upp att revisionen skulle bland annat felaktigt ha haft synpunkter på styrning av beredningens uppdrag och granskat kommunfullmäktige, något de inte får göra. Revisorerna menade att de inte granskat styrningen och besluten utan granskat kommunstyrelsens ansvar i frågan. När 1:e vice ordförande i kommunfullmäktige styrkte inlägget var det ingen ledamot i kommunfullmäktige som försökte försvara eller se revisorernas sida i det hela (Jodal och Sävinger 2016, Kommunfullmäktigegruppen och styrelsen för liberalerna, 2016). Vår respondent från Lerum förklarade dock situationen som om att det var en person från presidiet som for ut i fullmäktige och att resten inte hoppade på revisorerna men att i situationen som uppstod upplevde revisorerna att det var hela presidiet som hoppade på dem. Jodal och Sävinger avslutar sitt inlägg i Lerums tidning med "Vi ser vårt oberoende som viktigare än att vara till lags åt våra uppdragsgivare".

"Det fanns absolut inte någon spricka någonstans eller misstro att EY inte hade gjort det de skulle göra" - Revisor Lerum

6.0 Slutdiskussion

Innan diskussionen börjar behövs en påminnelse om systemförtroende och individ förtroende. Bachmann (2005) menar att systemförtroende är det förtroende medborgare/individer har för exempelvis en myndighet eller specialist. I vårt arbete kan man byta ut medborgare till revisorer, specialister kan bytas ut mot sakkunniga biträden som är experter inom revision.

6.1 Diskussion om förtroendet

Huruvida de förtroendevalda revisorerna har förtroende för sina sakkunniga biträden är en del av studiens första forskningsfråga: Har de kommunala revisorerna förtroende och tillit för de sakkunniga revisorerna och i så fall varför?

Inledningsvis är förtroendet för systemet "revision" viktigt det vill säga att revisorerna har förtroende för revision. Systemförtroende är en av byggstenarna i förtroende tillsammans med individförtroende (Bachmann, 2005). Vi menar att våra respondenter har systemförtroende då de alla såg positivt på revision och ansåg att det var viktigt. Vi menar dock att det går att gå djupare i diskussionen gällande förtroende och dela upp detta i systemen "revision", "kommunal revision", "sakkunniga biträden" och "upphandling". Vad vi kunde se då var att samtliga respondenter hade förtroende för revision och kommunal revision då de såg positivt på detta. Respondenterna visade även positivitet till systemet med sakkunniga biträden. De ansåg att det var viktigt med upphandling och att de gärna använde sig av upphandlade biträden. Orsaken som tydligast framkom var den möjlighet som upphandlingen gav, i form av möjligheten att kunna byta vilka biträden de samarbetade med. För övrigt uppfattades biträden som upphandlas mer oberoende då det inte har en dräkt koppling till kommunen. Dessutom anses systemet med upphandlingar vara ett bra sätt för det förtroendevalda revisorerna att skaffa sig den expertisen de saknar. Detta var något som alla respondenterna trodde på. Det var bara Öckerös respondent som tydligt visade på att det just var systemförtroendet han upplevde, då det inte spelade någon roll om det var deras biträden som strulade till det eller om det var någon annan på företaget som gjorde det.

6.1.1 Den första grundstenen är legitimitet

Vad som anses vara god redovisningssed bygger på tre grundstenar, legitimitet, förtroende och oberoende (Carrington, 2014; Power, 1996; Furusten, 2015; Rezaee, 2004). Dessa kräver en mer ingående diskussion än vad givits tidigare.

Vi har redan konstaterat att de förtroendevalda revisorerna inte nödvändigtvis behöver ha ekonomisk kunskap eller erfarenhet inom revision för uppdraget. Detta kan skapa legitimitetsproblem och ett av bitrådets roll är att suddas ut kunskapsbristen. I ett försök att öka kunskapsnivå ordnar både SKL och bitrådets företag utbildningsdagar. Utbildningarna är ett sätt för biträdena och revisorerna att träffas och bygga upp tillit till varandra. De respondenter som visade mindre tillit till sina biträden var också inte odelat positiva till dessa dagar, särskilt de som anordnas av bitrådets bolag. En respondent menade att dessa dagar bara är ett sätt för biträden att göra reklam. Samtidigt uppger alla respondenterna att de får den hjälp och det stöd de behöver. Förtroendet fungerar då förhållanden mellan de förtroendevalda revisorerna och de sakkunniga revisorerna bygger på både system och individ förtroende (Bachmann, 2005). Här märker vi att tilliten och samarbetet blir lidande om någon sida fallerar. De respondenter som inte uppger att de har förtroende är också de som interagerar mindre med sina biträden. Detta är i linje med vad Emsley och Kidon (2007) beskriver när de pratar om att individer som interagerar mycket trots att de befinner sig på olika hierarkiska nivåer har lättare att få tillit till varandra. Samtidigt som Power (1996) tar upp att ett sätt för revisionen att skapa legitimitet är att användas sig av externa experter. Detta är något som anammats inom kommunal revision där man försöker skapa legitimitet bland annat genom att använda sig av externa experter, detta kolliderar dock med en annan grundsten, nämligen oberoende.

6.1.2 Den andra grundstenen oberoende:

Det är oberoendet som ger revisionen dess värde och värdeskapande (Carrington, 2014; Power, 1996; Furusten, 2015; Rezaee, 2004) och inom den kommunala revisionen anser revisorerna själva att oberoende är avståndstagande, i detta fall avstånd från deras politiska parti (Ek och Solli 2015). Det är också så respondenterna ser på det, i deras fall handlar det om det om politiskt avståndstagande men det geografiska och emotionella avståndstagandet som upphandlingen ger ansågs också positivt även hos de respondenter som visade lite tillit till sina biträden.

Det andra typerna av beroende då? I den kommunala revisionen kan revisorerna ta avstånd från sina politiska partier men knappast från de värderingar som gjorde dem till politiker från början (Lundin, 2007). Så även om intentionen är att vara oberoende har revisorerna individuella åsikter som styr dem. En respondent menade att det är viktigt att man har en gemensam värdegrund, detta är ett tecken på beroende. Att ha något gemensamt även om det bara är ens världsbild och värderingar, då är man inte helt oberoende (Lundin, 2007), men det är grunden till såväl samarbete och tillit. En annan typ av beroende är beroendet av andra, till exempel externa företag. Det är svårt eller till och med omöjligt, att säkerställa att deras agenda är densamma som revisorns. Samtidigt är revisorerna beroende av andra för att få legitimitet för revisionen. Ett sätt att komma runt agendan hos externa leverantörer och ändå kunna sköta jobbet kan för de förtroendevalda revisorerna vara att använda sig av staber som jobbar direkt under revisorerna. Inga respondenter gillade den idén med staber. Dock var det bara två som var helt emot idén dessa två var också de som visade minst tillit till biträden och som kände att staber skulle minska deras makt. De övriga ansåg snarare att en stab mycket väl kan fungera men bara då om denna inte var lokaliserad i kommunen, för att öka oberoendet.

6.1.3 Den tredje grundstenen förtroende:

Luhmann (2005) pratar om tid och förtroende och att det krävs tid och erfarenhet, för att skapa förtroende. Detta märks tydligt då revisorernas upphandling ska betygsättas. Hur denna betygssättning går till kommer beskrivas mer i delen om hur förtroende skapas, men relevant för diskussionen om förtroende är betygssättningen av de mjuka faktorerna som kvalitet. Diskussionen om kvalitet går utöver detta arbete och kommer inte gås igenom nu. Däremot kan just kvalitet användas som en vågmästare punkt i betygssättningen av upphandlingar, dels för att den är en mjuk, subjektiv faktor men även för att den är olika hos olika revisorer. Här kan revisorerna påverka poängen. Är de nöjda med sina biträden, ville de gärna ha samma igen, alltså är de mer benägna att ge dessa bolag högre poäng. De revisorer som är nöjda och som rent ut önskar fortsatt samarbete med samma biträden gör så med hjälp av att använda det förflutnas goda samarbete som garanti för att försäkra sig om framtiden (Luhmann 2005). De förväntar sig att tilliten ska vara samma även i framtiden och eftersom de trivs som det är har det ingen önskan att ändra på något. För de revisorer som är mindre nöjda kan ett liknande resonemang föras men omvänt. De är mindre benägna att ge höga poäng till den tidigare leverantören för att deras tillit inför framtiden är taget ur de förgångna och det önskar göra en förändring.

Men hur viktigt är det för samarbetet med tillit? Alla de tillfrågade respondenterna utom den från Öckerö menade att även om förtroendet för biträdets organisationer minskar så skulle tilliten till just deras kontaktpersoner kvarstå. Gometz (2006) pratar om övertygelse och just övertygelsen att man kan lita på någon eller någonting och Luhmann (2005) om att om man förväntar sig att något ska gå så tar man ut det i förväg. Båda deras resonemang ser man tydligt här. Det är tilliten till och vetskapen om att just de biträden som de har kontakt med sköter sig som överskuggar de eventuella fel som andra i kontaktpersonens organisation gör och det gör dessa fel oväsentliga för respondenterna. Det motsatta gäller också om man som i respondenten från Öckerös fall inte vill byta biträde, tycker de att det man har inte kan bli bättre, sänks övertygelsen om att man kan lita på någon och förväntar sig snarare att samarbetet inte kommer gå så bra. Skulle biträdets organisations image ifrågasättas kan hela samarbetet fallera. För att svara på frågan i början av stycket: Om revisorerna förväntar sig att det kommer ha ett gott samarbete med mycket tillit kommer de att agera så och också troligen få det. Dock är förtroendet riktat åt båda hållen så biträdena måste också ha förtroende för revisorerna för att samarbetet ska fungera (Luhmann, 2005). De sakkunnigas förtroende går dock utanför studiens ramar och kommer därför inte diskuteras mera. Vi menar därför att tillit är ett måste för att samarbetet ska fungera. För att visa detta återkopplar vi till vad respondenterna sa vid diskussionen angående avrapportering. De revisorer som haft bäst kontakt (tillit) med biträden var också de som var mer öppna till att ha med biträdena vid avrapportering till kommunfullmäktige medan de med lägre tillit inte ville ha biträdena närvarande.

6.2 Diskussion om hur förtroende skapas

Varför anser respondenterna att det har förtroende för biträdena? Detta leder oss in till studiens andra forskningsfråga: Hur skapades de förtroendevalda revisorernas förtroende för de sakkunniga biträdena?

Samtliga respondenter ansåg att nyckeln till tillit är kommunikation, öppenhet och ärlighet. Den respondent som tyckte det var lätt att få kontakt med sin kontaktperson hade troligen också bra kontakt med den tidigare och förflyttade tilliten till nästa. Eller hade denne fått tillit bara för att det gick lätt att få kontakt? I realiteten är det snarare så att om man förväntar sig att något kommer gå bra har man större benägenhet att agera så (Luhmann, 2005). Samtidigt

har det gått att urskilja att samma respondent inte hade fullständig tillit då denne önskade få en tidrapport ihop med faktura vilket enligt respondenten inte var angett i förfrågningsunderlaget. Brist på tillit och/eller förtroende leder till osäkerhet med ökad övervakning som följd (Bergmash & Strid, 2006). Balansen mellan tillit och kontroll är svår. I förfrågningsunderlaget ställs en mängd krav, sedan försöker man skapa tillit samtidigt som man inte släpper på kontrollen, eller är det så enkelt? De förfrågningsunderlagen vi studerade visade att de flesta av kraven (och därmed en del av kontrollen) som de förtroendevalda revisorerna ställer på sina sakkunniga biträden inte är krav de kan släppa på efter att individförtroende vuxit fram mellan dem. Vilken mängd erfarenhet som krävs inom yrket är exempel på ett krav som inte kan tas bort. De valda sakkunniga revisorerna har redan uppnått kravet och därmed en del av kontrollen.

Forskaren Dekker (2004) diskuterar sambandet mellan förtroende och kontroll och menar att kontroll är en förutsättning för att uppnå förtroende. Han menar att kontroll skapar ett ömsesidigt förtroende hos alla inblandade parter (ibid). Detta betyder alltså att utan kontrollen som revisorerna har på sina biträden kan varken revisorerna eller deras biträden känna något förtroende för varandra. Om vi återgår till respondenten som ville ha tidrapporter ihop med fakturan kan vi se att det är en form av kontroll som revisorerna inte kan ändra avtalet efter att de skrivit på avtalet. Det är först när de upphandlar tjänsten på nytt som exempelvis erfarenhetskravet kan sänkas men då uppstår den situation som Luhmann (2005) menar inte går att lita på - ta ut förtroende i förtid. Revisorerna i kommunerna runt om i Sverige kan inte veta att deras nästa biträden kommer vara lika kompetenta som de tidigare och därför ge dem samma förtroende med det samma. Om de förtroendevalda revisorerna vill säkerställa att de nya biträdena är lika kompetenta skulle Luhmann mena att de behöver lika hårda krav som förfrågningsunderlaget upphandlingen innan eftersom de inte kan förutsätta att det kommer gå lika bra som tidigare. Vi måste därför inse att en del av kontrollen som revisorerna utövar över sina biträden inte går att minska efter att individförtroendet vuxit fram. Detta får diskussionen att leda vidare till vad som respondenten ville utöva och enligt Dekkers teori skulle kunna leda till mer förtroende - kontroll genom tidrapporter. Detta skulle därför betyda att de kommunala revisorernas förtroende för sina sakkunniga biträden skapats med hjälp av kontroll och inte kommunikation som de själva menar är den största faktorn.

Tittar vi istället på Vosselman och van der Meer-Kooistras (2009) teori är kontroll och förtroende två verktyg för att öka ens positiva förväntningar. De menar att kontroll måste

utövas och förtroende måste byggas tillsammans för att parterna i samarbetet ska nå positiva förväntningar om framtiden. För att bygga förtroende måste de involverade parterna vara med och ta frivilliga lokala beslut. I denna studie skulle de "lokala besluten" till exempel kunna vara beslut om hur en granskning ska genomföras. Det är alltså via dessa beslut som våra revisorer och deras sakkunniga visar att de kompetenta, välvilliga och ärliga. När revisorerna och deras biträden börjar en granskning sa samtliga respondenter att de hade uppstartsmöten där de tydligt gick igenom vad som skulle granskas och hur detta skulle granskas. Tillsammans kom de överens om bästa metod för granskningen. Med denna teori skulle kommunikation vara det som skapar förtroendet och därmed är det inte långsökt att revisorerna själva ser kommunikationen som den största faktorn till varför de har tillit till sina sakkunniga biträden. Vi menar att Vosselman och van der Meer-Kooistras teori svarar på hur individ förtroendet skapas men INTE hur systemförtroendet skapas det vill säga förtroendet de kommunala revisorerna till systemet revision och valet att använda sakkunniga biträden.

Vad som också är relevant i sammanhanget är att bara för att revisorerna själva vill släppa på kontrollen, då de har förtroende sina biträden, så kanske det inte är möjligt. Kastberg (2016) diskuterar treparts relationen som finns i offentliga organisationer något som går att diskutera när det kommer till revision. De förtroendevalda revisorerna och deras biträden påverkas av exempelvis kommunfullmäktige och kommunstyrelsen, något som gick att läsa om i Lerums kommun (se kapitel 5.4 Exempel på tillit och brist på tillit). Bara för att två enheter som samarbetar mycket tillsammans har förtroende till varandra kan den tredje parten ha en önskan om en mer formaliserad kontroll eller att det vill ha insyn eller påverkansmöjlighet (Kastberg, 2016). Detta resonemang är i linje med Emsley och Kidon (2007) resonemang att tillit och därigenom även kontroll kan se olika ut beroende på vilka som har förtroendet och vilka som kräver kontrollen. Så även om revisorerna har förtroende och tillit till sina biträden och vill släppa på kontrollen kan kommunfullmäktige ändå kräva att den är kvar eller till och med ännu mer kontroll. Kontroll eller ökad kontroll över de sakkunniga biträdena betyder därför inte att de förtroendevalda revisorerna måste ha brist på tillit så som forskarna Bergmash och Strid (2006), Lindberg (2000) och Carrington och Catasús (2007) teorier beskriver. Det kan dock betyda att den tredje parten vill ha mer insyn eller påverkan på samarbetet men det kan också betyda att denne inte har förtroende och därför vill kontrollera de andra två parternas samarbete. Om fullmäktige i Lerum eller en annan kommun vill öka kontrollen av de sakkunniga biträdena på grund av att de inte har förtroende för dem skulle man kunna säga att Bergmash och Strid (2006), Lindberg (2000) och Carrington och Catasús

(2007) teorier stämmer - brist på förtroende ökar kontroll. Frågan är bara hur mycket kontroll kommunfullmäktige har över de sakkunniga biträdena. De flesta respondenterna menade att de mer eller mindre själva bestämmer kraven i sina förfrågningsunderlag och när en granskning ska göras sitter inte kommunfullmäktige med och väljer hur den valda granskningen ska genomföras. Enligt Dekker (2004) och Vosselman och van der Meer-Kooistra (2009) skapas därför inget förtroende mellan fullmäktige och de sakkunniga biträdena och därmed kan en situation som i Lerum uppstå - förtroendevalda revisorerna visar starkt förtroende till sina sakkunniga biträden medan kommunfullmäktige och kommunstyrelsen inte verkar göra det.

6.3 Svar på forskningsfrågorna

På grund av att vårt urval bestod av revisorer från fyra kommuner (sammanlagt 5 revisorer intervjuades) kan vi inte dra några generella slutsatser. De slutsatser vi kan dra bygger på de intervjuade revisorerna.

Forskningsfråga 1: Har de kommunala revisorerna förtroende och tillit för de sakkunniga revisorerna och i så fall varför?

Ja, vi anser att de revisorer vi intervjuat har systemförtroende för de sakkunniga biträdena. Deras förtroende bygger mycket i deras egna åsikter om att revision är viktigt, 'förtroende till systemet', samt tilltron till att biträdena har expertiskunskap. När det kommer till revisorernas individförtroende till sina sakkunniga biträden anser vi att revisorerna i stor utsträckning har tillit till dem. Förtroendet verkar vara grundad i kommunikation, för 4 av 5 intervjuade revisorer skulle tilliten till de sakkunniga biträdena vara oförändrad även om förtroendet för biträdets företag skulle minska. De respondenter som hade minst tillit till sina biträden visade sig också ha sämre kommunikation eller starkare tillit till sina tidigare biträden.

Vad vi också kunde urskilja av intervjuerna var att samtliga hade EY eller KPMG som sakkunniga biträden. Revisorerna med EY verkar generellt ha högre tillit till sina biträden än de med KPMG. Detta kan bero på att kommunikationen mellan revisorerna och EY är bättre än för de revisorerna med KPMG. Tid verkar också vara en faktor för de revisorer med KPMG som biträden har inte haft dessa mer än en mandatperiod, medans kommunerna med EY i större utsträckning haft dessa mer än en mandatperiod.

Forskningsfråga 2: Hur skapades de förtroendevalda revisorernas förtroende för de sakkunniga biträdena?

Kort och koncist skulle vi kunna svara att denna forskningen tyder på att de förtroendevalda revisorernas förtroende skapas genom kommunikationen och deras samarbete med de sakkunniga biträdena. Det längre svaret är blir dock något annorlunda.

Vad vi kunde konstatera i svaret till forskningsfråga 1 var att de förtroendevalda revisorerna har ett förtroende för sina sakkunniga biträden frågan som återstår är hur detta förtroende skapades. Respondenterna själva formulerade sig så att förtroendet de hade kom från relationen till sina biträden. Med relation menade respondenterna den sociala interaktionen mellan dem något som verkade stämma ihop med Vosselman och van der Meer-Kooistra (2009) teori om kontroll och förtroende. Förtroende skapas när de alla involverade parter tar beslut tillsammans och därmed visar att de är kompetenta, välvilliga och ärliga. Vad vi även kunde avläsa grundande sig delar av förtroendet i deras befintliga förtroende för systemet.

Forskare så som Dekker (2004) och Emsley och Kidon (2007) menar att förtroende kompletteras av kontroll och att den ena inte kan existera utan den andra. Hos våra respondenter kunde vi se både förtroende och kontroll. Moment i deras upphandlingar visade på styrning som kunde ses som en kontroll. Hur mycket en revisor arbetat med offentlig revision var exempelvis en vanlig form av kontroll som användes för att kontrollera vem eller vilka som kunde lämna anbud. Samtliga respondenter hade någon form av kontroll och social interaktion mellan sig och sina biträden och vi kan därför inte utesluta att delar av förtroendet kan komma från kontroll. Vad vi kunde se var det de kommunala revisorerna med bäst kommunikation med sina biträden som hade högst förtroende och därmed stämmer Vosselman och van der Meer-Kooistra (2009) teori mer in på vårt fall. Lokala beslut (uppstartsmöten, möten under granskningar och så vidare) är det som har skapat de kommunala revisorernas individ förtroende för sina sakkunniga biträden.

6.4 Förslag till vidare forskning

Under studiens gång såg vi samband som föll utanför studiens ramar, men ur ett akademiskt och forskningsperspektiv skulle dessa vara intressanta att titta närmare på. Det är vår intention

att här nämna några av dessa. Det första av forskningsförslagen kommer ur den del av intervjun där respondenterna förklarar hur upphandlingen går till, hur mycket av den de är involverade i med mera. Det var en del kommentarer om att de antingen vill byta biträden eller ha dem kvar som gav denna idén till vidare forskning. Det huvudsakliga forskningsämnet skulle handla om hur mycket kan de små upphandlings enheter som revisionen 'styra', så att det får samarbeta med just de företag de på förhand önskar. Om det faktiskt är så att just de företag som revisorerna på förhand önskar samarbeta med som oftast vinner upphandlingen. Är det då förfrågningsunderlagets krav och upplägg som gör det eller är det andra faktorer.

Nästa forskningsförslag vi vill ta upp är en naturlig följd av studiens första forskningsfråga. I denna studie tittas det bara på tillit mellan revisor och biträden ur revisorernas ögon. Dock är tillit och förtroende tudelat så för att förtroendesystemet ska fungera behöver förtroende både ges och fås (Gometz, 2006; Luhmann 2005). Sett på detta sätt och med våran första forskningsfråga i baktanke skulle vidare forskning handla om hur företagen ser på förtroende och tillit till revisorerna. Hur ser denna ut och skiljer sig förtroendet och tilliten mellan olika företag och gentemot olika revisorer.

För att få en tydligare bild över hur tillit inom revisorskåren faktiskt ser ut uppkom ytterligare ett intressant forskningsområde under empirinsamlingen. Det var när diskussionen om staber kom på tal. Respondenterna var alla på något sätt negativa till staber även om alla inte var det av samma orsak. Den fortsatta forskningen som uppkom skulle handla om det finns och vad är skillnaden mellan förtroende och tillits hos revisorerna som har upphandlade biträden och de som har dessa i staber.

7. Referenser

- Allén S, Berg, S Engdahl B, Malmgren SG. och Sjögren C. (1988). Förtroende. *Norstedts Svenska ordbok upplaga 2*
- Allén S, Berg, S Engdahl B, Malmgren SG. och Sjögren C. (1988). Legitimitet. *Norstedts Svenska ordbok upplaga 2*
- Allén S, Berg, S Engdahl B, Malmgren SG. och Sjögren C. (1988). Tillit. *Norstedts Svenska ordbok upplaga 2*
- Anger P, (2016) Två revisorer går efter konflikt med fullmäktige. *Lerums Tidning*. (Hämtad 2017-05-18).
- Bachmann, R., (2001). "Trust, power and control in trans-organizational relations". *Organization studies*, Vol. 22, pp. 337–365.
- Bergmash, M. Strid, M. (2006) Förväntningars betydelse i den förtroendeskapande processen. I I.-L. Johansson, S. Jönsson, & R. Solli, eds. *Värdet av förtroende*. Studentlitteratur AB.
- Cassel, F. (1996). *Den reviderade revisionsrollen: en oren berättelse*. Stockholm: Nerenius&Santéus.
- Carrington, T. (2014) *Revision 2:a upplagan*. Stockholm: Liber
- Carrington, T., & Catusus, B. (2007). Auditing stories about discomfort: Becoming comfortable with comfort theory. *European Accounting review*, Vol. 16. Nr 1. , 35-58.
- Czarniawska, B. (2014). *Ute på fältet, inne vid skrivbordet*. 1. uppl. Lund: Studentlitteratur.
- Dekker, H.C. (2004), "Control of interorganizational relationships. Evidence of appropriation concerns and coordination requirements", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 29, pp.27 – 49.
- Donatella, P. (2016) *Artificiell styrning av resultat - Om ekonomi, politik och tjänstemän*. 2016. Göteborgs universitet: Förvaltningshögskolan
- Ek, E. Solli, R. (2016) *Den kommunala revisionens nytta och roll - Svaret är 64*. 2016. Kommunforskning i Västsverige.
- Falkman, P. and Tagesson, T. (2008). Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting. *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 24 No. 3, pp. 271-283.
- FAR (uÅ) Revisionstjänster

Tillgänglig: <https://www.far.se/yrkesroller/revisor/revisonstjanster/> (Hämtad 2017-05-19)

Furusten S (2015) *Dåliga kunder gör bra affärer!: Ett dilemma i offentlig upphandling*. Stockholm: Liber.

Förtroende. (1998). *Svenska akademiens ordlista över svenska språket* upplaga 12

Gometz U. (2006) Med uppdrag att skapa förtroende.

Göteborgs-Posten. (2016) Revisorer avgår efter konflikt med politiker. *Göteborgs-Posten*. (Hämtad 2017-05-19)

Hornby, Albert Sydney (1989). *Oxford advanced learner's dictionary of current English*. 4. ed. Oxford: Oxford Univ. Press

Jodal, E. Sävinger O (2016) Vi låter oss inte styras av fullmäktige. *Lerums tidning*. (Hämtad 2017-05-19)

Johansson, I., Jönsson, Sten A., & Solli, R (red.). (2006). *Värdet av förtroende*. 1. uppl. Lund: Studentlitteratur.

Kastberg, G. (2016). Trust and Control in Network Relations: A Study of a Public Sector Setting, *Financial Accountability & Management*, Vol. 32 No. 1, pp. 33-55

Klang M. (2006) Med uppdrag att skapa förtroende.

Kommunfullmäktigegruppen och styrelsen för liberalerna Lerum. (2016) Revisionernas oberoende – en grundbult för demokratin. *Lerums Tidning*. (Hämtad 2017-06-01)

Legitimitet. (1998). *Svenska akademiens ordlista över svenska språket* upplaga 12

Lundin, O. (2007) Oberoende i kommunal revision – en studie av den kommunala revisionens oberoende

Luhmann, N., Backelin, E. (2005) *Förtroende: en mekanism för reduktion av social komplexitet*. Göteborg. Daidalos.

Luhmann, N. (1979) *Trust and Power. Two works*. Chichester: J. Wiley.

Luhmann, N. (1988), 'Familiarity, Confidence, Trust: Problems and Alternatives, i Gambetta, D (red.), *Trust: Making and Breaking Cooperative Relations*. New York. Basil Blackwell

Macintosh, N. (2006) *Accounting - Truth, Lies, or The Bullshit*?" *AphilosophicalInvestigation*. Accounting and the Public Interest Vol. 16 No. 1, pp. 22-36

Mayer, R.C., J.H. Davis and F.D. Schoorman (1995), 'An Integrative Model of Organizational Trust'. *The Academy of Management Review*, Vol. 20 No. 3, pp. 709–34

Molander, P. & Sverige. Finansdepartementet. (2009). *Regelverk och praxis i offentlig upphandling*, Finansdepartementet, Regeringskansliet, Stockholm.

Nilsson, J., Bergman, M., Pyddoke, R., & Studieförbundet Näringsliv och samhälle. (2005). *Den svåra beställarrollen – Om konkurrensutsättning och upphandling*. Stockholm: SNS Förlag.

Patel, R., Davidson, B. (2011) *Forskningsmetodikens grunder*. Lund: Studentlitteratur AB.

Partille kommun (2016). *Förfrågningsunderlag: Revisionstjänster* (KS 2016:196)

Power, M. (1994). *The audit explosion*. London: Demos.

Power, M. (1997) *The Audit Society*. New York: Oxford University Press inc.

Power, M. (1996). Making Things Auditable. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21 No.2, pp. 289-315.

Regering (2016) *Sociala villkor vid offentlig upphandling*
<http://www.regeringen.se/regeringens-politik/offentlig-upphandling/> (Hämtad: 2017-02-16)

Rezaee Z (2004) “Restoring public trust in the accounting profession by developing anti-fraud education, program and auditing”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, No. 1 pp.134-148.

SKYREV (u.å) Branschorganisationen för kommunala yrkesrevisorer
 Tillgänglig: <https://www.skyrev.se> (Hämtad 2017-01-31)

Stenungsunds kommun (2017) *Upphandlingsunderlag: Revisionstjänst* (Dnr 0270/17)

Svensson, R. (2012). *Dags att utveckla kommunal revision*
 Tillgänglig: <http://www.offentligaaffarer.se/2012/04/25/qdags-att-utveckla-kommunal-revision/> (Hämtad: 2017-01-31)

Sveriges kommuner och landsting (2012) *Förtroendevald revisor i kommuner, landsting och regioner*
 Tillgänglig: <http://webbutik.skl.se/bilder/artiklar/pdf/7164-808-2.pdf> (Hämtad 2017-02-16)

Sveriges kommuner och landsting (2017) *Revision*
 Tillgänglig: <https://skl.se/demokratiledningstyrning/revision.383.html> (Hämtad 2017-01-31)

Tagesson, T. Eriksson, O. (2011). What Do Auditors do? Obviously they do not scrutinize the accounting and reporting. *Financial accountability & management*, Vol. 27 No. 3, pp. 272-285.

Thomasson A (2016) *Kommunrevisionen en ”kritisk vän” eller ett nödvändigt ont – en studie av revisionens roll och funktion nu och i framtiden*. Lunds universitet: Ekonomisk forskning

Upphandlingsmyndigheten (2017) *Arbeta strategiskt med inköp*
 Tillgänglig: <http://www.upphandlingsmyndigheten.se/organisera/inkop-som-styrmedel/> (Hämtad 2017-03-04)

Tomkins, C. (2001). Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26 pp.161–191.

Vosselman, E. van der Meer-Kooistra, J. (2009) Accounting for control and trust building in interfirm transactional relationships. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34 pp. 267–283

Yin, R. (1989). *Case study research: design and methods*. Rev. ed. Newbury Park, Calif.: Sage Publications

Intervjuer

Kommunal revisor,

Lerum Kommunal revisor,

Partille Kommunal revisor,

Partille Kommunal revisor,

Stenungsund Kommunal revisor,

Öckerö Kommunal revisor,

8. Bilagor

Bilaga 1: Enronskandalen

En av de skandaler som skakat finans- och revisorsvärlden mest skedde i början av 2001, när den så kallade Enronskandalen hände. Skandalen skadade hela revisorsbranschen då de förlorade stora delar av sin legitimitet som till följd gjorde att många förlorade sitt förtroende för revisorerna (om man ska tro media) (affärsvärlden.se, dn.se). Enron var ett av USAs största bolag och även ett av de högst värderade bolagen på Wall Street. De nio första månaderna 2001 hade bolaget en omsättning på 140 miljarder dollar. Detta är vid tiden för kollapsen cirka 1400 miljarder svenska kronor enligt Dagens industri. Bolaget bildades 1985 och fanns i cirka fyrtiotal länder, Sverige var ett av dessa länder. Det var den 16 oktober 2001 när bolaget chockade hela aktiemarknaden när det skedde en nedskrivning på 1,2 miljarder dollar. Det var tack vare kreativ redovisning som gjorde att dotterbolagens nedskärningar inte togs upp i balansräkningen. Följderna av 11 september, terrorattacken på World Trade Center, hade också påverkat företaget och ihop med uppdagandet av revisionsmissbruket ledde det till att bolaget 2001 gick i konkurs_(di.se). I svenska media diskuterades inte bara de privata företagens revision. I Svenska dagbladet stod det på ledarsidan på hemsidan den 27 juni 2002 om nästa stora revisions skandal skulle komma från den offentliga sektorn. Enligt artikel kände sig många revisorer motarbetade av verkställande ledning (svd.se).

Referenser

(2002) Blir nästa revisionsskandal statlig?.*Svenska dagbladet*. 27 juni

Tillgänglig: <https://www.svd.se/blir-nasta-revisionsskandal-statlig> (Hämtat 2017-03-14)

(2002) Har du hängt med i Enronskandalen?.*Dagensindustri*. 28 januari.

Tillgänglig: <http://www.di.se/artiklar/2002/1/28/har-du-hangt-med-i-enronskandalen/>(Hämtat 2017-03-14)

Edlin, L (2002) Enron-skandalen pressar svenska revisorer. *Affärsvärlden*. 4 februari.

Tillgänglig: <http://www.affarsvarlden.se/bors-ekonominyheter/enron-skandalen-pressar-svenska-revisorer-6732761>(Hämtat 2017-03-14)

Bilaga 2: Lagar och Principer

2007 antogs i Sverige lagen om kommunal upphandling (SFS 2007:1091 LOU) och även om denna lag upphävdes så sent som 1 januari 2017 (www.notisum.se och www.lagboken.se), och ersattes av flera andra lagar som Lagen om upphandling av koncessioner (SFS 2016:1147 LUK), Lagen om offentlig upphandling (SFS 2016:1146 LoU) och Lagen om upphandling inom försörjningssektorerna (SFS 2016:1146 LoF) har detta föga betydelse för denna studie. Det fall av upphandlingar av revision som studeras här är i många fall äldre än 2017 så den lag som kommer i fokus är den ursprungliga från 2007. Inom lagen om kommunal upphandling (SFS 2007:1091 LOU) förekommer fem principer, varav två är relevanta för denna studie de två som fokuseras på är: Proportionalitetsprincipen och Principen om ömsesidigt erkännande.

Proportionalitetsprincipen handlar om att kraven och villkoren i upphandlingen ska stå i rimlig proportion till det som upphandlas. Alltså gäller att de åtgärder som den upphandlande myndigheten genomför får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att den aktuella upphandlingens uppgifter utförs (konkurrensverket.se).

Referenser

Konkurrensverket (2017) *Grundläggande principer för offentlig upphandling*

Tillgänglig: <http://www.konkurrensverket.se/upphandling/om-upphandlingsreglerna/om-lagstiftningen/upphandlingsprinciperna/> (Hämtad 2017-04-03)

SFS 2016:1147 *Lagen om upphandling av koncessioner*

SFS 2016:1146 *Lagen om offentlig upphandling*

SFS 2016:1146 *Lagen om upphandling inom försörjningssektorerna*

Bilaga 3: Intervjufrågor

Hur länge har du/ni arbetat som kommunal revisor?

Har ni tidigare arbetat med andra politiska uppdrag?

Har ni tidigare arbetat med revision?

Upphandling av sakkunniga biträden

Hur ser det ut vid en upphandling av sakkunniga biträden?

Är det ni vid revisionen som sköter det eller anlitar ni extern hjälp?

Hur mycket av upphandlingens anbudskrav är du/ni involverade i?

Kontraktsuppföljning

Hur sker uppföljning av de krav som finns i kontrakten?

Granskningarna

Känner du/ni att resultatet biträdena kommer med vid en granskning är relevanta?

Hur fungerar det med uppföljningar under en granskning?

Samarbeten med sakkunniga biträden och relationen till dem

Anser ni att ni känner revisorerna från byrån/byråerna?

- *Vet ni vilka ni ska vända er till vid problem osv.*
- *Får ni den hjälp ni behöver,*
- *Känner ni att de lägger den tid ni vill på undersökningar m.m,*

Hur sker kommunikationen er emellan?

- *Gå ni på utbildningsdagar, äter ni luncher tillsammans osv.*

Avrapportering

Hur ser det ut när ni avrapporterar en rapport?

- *Är biträdena med?*
- *Får de yttra sig?*
- *Skiljer det sig vad ni och biträdena säger?*

Hur ser du på förtroende och vad anser du är förtroende?

