

GÖTEBORGS UNIVERSITET  
PSYKOLOGISKA INSTITUTIONEN

**Tillit är grunden för allt: Relationen mellan tillit och intern  
styrning och kontroll i organisationer**

Katarina Falk

Självständigt arbete 15 poäng  
Kandidatuppsats  
PX1500  
Hösttermin 2017

Handledare: Lena Låstad

# Tillit är grunden för allt: Relationen mellan tillit och intern styrning och kontroll i organisationer

Katarina Falk

**Sammanfattning.** Tillits påverkan på och av intern styrning och kontroll är aktuella frågor i samhället. I studien har åtta internrevisorer från tre olika bolag intervjuats om sin syn på relationen tillit och intern styrning och kontroll inom organisationer. Resultaten från de semistrukturerade intervjuerna bearbetades via tematisk analys. Internrevisorer är rådgivare och utvärderare av den interna styrningen och kontrollen, och de framhöll att intern styrning och kontroll skapar tillit, trygghet och tydlighet i en organisation. Tillit sammanfattade internrevisorerna byggs genom att man lever som man lär. Grunden för allt är tillit. Ett system för intern styrning och kontroll kan skapa tillit i en organisation och öka måluppfyllelsen, om systemet byggs utifrån kunskap om hur kontroll och övervakning påverkar tilliten.

Göteborgs Stad erhöll det mindre smickrande namnet Muteborg efter TV-programmet Uppdrag granskning avslöjande och rapportering om den så kallade muthärvan 2010. Under hösten 2017 har Stadsrevisionen upptäckt nya brister i den interna styrningen och kontrollen inom Göteborgs Stad (Larsson, 2017). Därför ska nu ytterligare kontroller införas för att stärka den interna styrningen och kontrollen (Kruse, 2017). Vad händer med tilliten i en organisation när brister i den interna styrningen och kontrollen upptäcks och mer kontroller införas? Hur reagerar medarbetare på kontroll, skapar kontroll mer tillit eller kan det motverka tillit?

Under många år var jag verksam som internrevisor i stora organisationer. Under dessa år upplevde jag det som att kraven på god intern styrning och kontroll ökade i kölvattnet av bland annat Enron- och WorldComskandalerna i USA och senare den så kallade muthärvan i Göteborg. De ökande kraven tog form av mer riskanalyser, policyer, regler, behörighetskontroller, uppföljningar med mera. Inom Göteborgs Stad togs en handlingsplan fram för att stärka den interna styrningen och kontrollen. Det genomfördes bland annat utbildningar inom intern styrning och kontroll, vilket i sig är en form av kontroll. Syftet var att öka medvetenheten om och förståelsen för vad intern styrning och kontroll är, och vad det syftar till att uppnå. Det tillsattes både en oberoende granskare och en granskningskommission. Den oberoende granskarens resultat presenterades i granskningsrapporten ”Från utskälld till föredömlig?” (Wikland, 2012), där han utvärderade Göteborgs Stads handlingsplan för att stärka öppenheten och den interna styrningen och kontrollen i Göteborgs Stad. Granskningskommissionens slutbetänkande fick namnet ”Tillitens gränser” (Amnå, Czarniawska & Marcusson, 2013). I slutbetänkandet presenterades granskningskommissionens arbete vilket avslutades med tio rekommendationer för att bland annat återskapa förtroendet för det demokratiska systemet och minska risken för korrupktion. Även på statlig nivå finns det intresse av att undersöka tillit kopplat till styrning. Under 2016 tillsatte regeringen en statlig utredning vid namn Tillitsdelegationen, som fick uppdraget att utreda hur den offentliga förvaltningens styrning ska kunna baseras på tillit i högre utsträckning. I oktober 2017 utkom en rapport ”Tillitsbaserad styrning och ledning - ett ramverk” som är en del i en

rapportserie till Tillitsdelegationen (Bringselius, 2017). I rapporten presenteras modeller, definitioner och principer för tillitsbaserad styrning och ledning för offentlig förvaltning, men begreppet intern styrning och kontroll omnämns inte i rapporten. Jag blev mer och mer intresserad av att förstå spänningsfältet mellan tillit och intern styrning och kontroll i organisationer då jag har upplevt att ett ökat antal kontroller inte alltid gav önskad effekt på den interna styrningen och kontrollen. Än mer intressant blev det då jag inte fann någon tidigare forskning inom området tillit i relation till begreppet intern styrning och kontroll, trots att det i det offentliga rummet pratades mer och mer om tillit och intern styrning och kontroll.

Tillit är ett komplext och subjektivt begrepp som kan betyda olika för olika människor, och det finns ingen gemensamt accepterad vetenskaplig definition av begreppet (Rousseau, Sitkin, Burt & Camerer, 1998). Interpersonell tillit har dock visat sig vara en viktig faktor för effektiviteten i organisationer, då organisationer utgörs av sociala relationer där medarbetare behöver samarbeta för att effektivt uppnå mål (McAllister, 1995). Till studien valde jag därför den frekvent citerade definitionen av McAllister som beskriver att interpersonell tillit är ”i vilken utsträckning en person är trygg i och villig att agera utifrån ord, handlingar och beslut av en annan individ” (s. 25). Jag bedömde att en definition som beskriver interpersonell tillit var lämplig i en studie som rörde intern styrning och kontroll i organisationer då effektivitet är ett av målen med intern styrning och kontroll.

I regeringsformen 1 kapitlet 6 § framgår att Regeringen ansvarar inför Riksdagen för hur Regeringen styr landet, och här kan intern styrning och kontroll sägas ta sin början (Ekonomistyrningsverket, 2012). Kommunallagen fastställer i 6 kapitlet 7 § att det är en nämnds ansvar att tillse att den interna kontrollen är tillräcklig. När det gäller börsbolag i Sverige regleras bolagsstyrning och internkontroll av svensk kod för bolagsstyrning enligt Kollegiet för svensk bolagsstyrning (2015). Enligt Ekonomistyrningsverket (2012) är COSO-ramverket, som är framtaget av Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), det allmänt vedertagna ramverket för intern styrning och kontroll i Sverige och internationellt. I den svenska översättningen av sammanfattningen av COSO-ramverket gjord av Internrevisorerna (2013) definierades intern styrning och kontroll på följande sätt ”Intern styrning och kontroll är en process utförd av en organisations styrelse, ledning och annan personal, utformad för att ge en rimlig försäkran om uppnåendet av mål som rör verksamheten, rapporteringen och följsamhet gentemot lagar och regler” (s. 8). Ramverket definierar 5 komponenter och 17 principer som ska vara etablerade i en organisation för att ett uttalande ska kunna göras om att det föreligger en rimlig grad av intern styrning och kontroll.

Syftet med studien var att undersöka relationen mellan tillit och intern styrning och kontroll i organisationer utifrån internrevisorers perspektiv. Då det internationellt liksom nationellt är COSO-ramverket som är det allmänt vedertagna och använda ramverket i organisationer för att definiera intern styrning och kontroll var det naturligt för mig att använda denna definition i studien.

Uppsatsens frågeställning var: Hur påverkas och påverkar tilliten den interna styrningen och kontrollen i organisationer?

## Metod

Att undersöka det komplexa begreppet tillit med utgångspunkt i ett bolags interna styrning och kontroll, det vill säga att sätta tillit i ett specifikt sammanhang, gjorde att jag valde en kvalitativ ansats med intervju som datainsamlingsmetod. Metoden med semistrukturerad intervju bedömdes vara passande för att erhålla fördjupad insyn i hur experter inom området intern styrning och kontroll reflekterade kring hur tilliten påverkas av och påverkar den interna styrningen och kontrollen. Enligt Langemar (2008) är en kvalitativ ansats lämplig att använda när olika saker påverkar varandra ömsesidigt och det rör sig om komplexa fenomen. En induktiv ansats valdes då resultaten från den tematiska analysen var utgångspunkt för studierna av tidigare forskning. Föreliggande studie avhandlar relationen tillit och intern styrning och kontroll i organisationer, vilket gjorde att jag valde att fokusera på interpersonell tillit inom organisationer då det finns mycket forskat på begreppet tillit. För att finna relevanta artiklar till studien, då begreppet tillit i relation till begreppet intern styrning och kontroll visade sig vara ett utforskat område, undersöktes tillit i relation till begrepp som ryms inom det vidare begreppet intern styrning och kontroll, exempelvis styrning, kontroll, övervakning och risk.

## Deltagare

Valet att undersöka internrevisorers perspektiv på tillits påverkan på och av intern styrning och kontroll gjordes utifrån antagandet att internrevisorer, som är rådgivare och utvärderare av den interna styrningen och kontrollen i organisationer utifrån COSO-ramverket, är de medarbetare i en organisation som rimligen har mest erfarenhet av och kunskap om intern styrning och kontroll. En internrevisor har dessutom en unik inblick i ett bolags interna styrning och kontroll utifrån den strategiska position internrevisorn har genom att rapportera direkt till styrelse och verkställande ledning i respektive organisation (The Institute of Internal Auditors, 2011). Till studien har sju internrevisorer intervjuats. Även intervjun med en internrevisor som gjordes för pilotstudien inom samma ämne, tillit och intern styrning och kontroll, ingick i analysen. Det innebär att det var totalt åtta deltagare i studien. För att få ett bredare, mer organisationsoberoende perspektiv beslutade jag att bjuda in internrevisorer från tre olika bolag att medverka. Då internrevisorer utvärderar den interna styrningen och kontrollen innebär det att de dels är en del av kontrollsystemet och dels är medarbetare som påverkas av kontrollsystemet. Genom valet av internrevisorer som deltagare bedömde jag att det kunde föreligga en gemensam begrepps bild mellan de intervjuade avseende begreppet intern styrning och kontroll, och att fokus därmed kunde läggas på vad tillit är och hur tillit påverkar den interna styrningen och kontrollen och tvärtom. Jag har själv varit verksam som externrevisor och internrevisor i 18 år vilket gjorde att jag hade en förståelse för begrepp etc. som deltagarna använde sig av och situationer de varit i.

Internrevisorernas förening är en svensk branschorganisation för yrkesverksamma internrevisorer i Sverige. Internrevisorerna i Västra Sverige är ett nätverk inom föreningen. Till studien har deltagare rekryterats från detta nätverk. Deltagarna var fyra kvinnor och fyra män. En man och en kvinna från varje bolag intervjuades, samt ytterligare en deltagare från två av bolagen. Deltagarnas genomsnittliga ålder var 51 år. Sex av deltagarna var innan tiden som internrevisorer verksamma som externrevisorer och de andra två har drygt 15-åriga karriärer inom respektive bolag innan de blev

internrevisorer. Genomsnittlig revisionserfarenhet var 20 år, varav erfarenhet inom internrevision drygt 12 år.

## **Instrument**

Med utgångspunkt från frågeställningen utarbetades en semistrukturerad intervjuguide (Bilaga 1). Intervjuguiden omfattade 13 frågor. För att skapa en trygg intervjumiljö placerades frågor om intern styrning och kontroll först, då det är en internrevisors kompetensområde och hemmaarena. För att fånga deltagarnas syn på intern styrning och kontroll var första frågan ”Hur ser du på begreppet intern styrning och kontroll?”. Först efter deras beskrivning presenterades i uppsatsen använd definition av intern styrning och kontroll. Frågor om tillit kom därefter, såsom ”Hur ser du att du bidrar till att skapa tillit?”. Efter att deltagarna reflekterat kring sin syn på begreppet beskrevs den i uppsatsen använda definitionen av tillit. Intervjuerna spelades in med en ljudupptagningsutrustning vid namn Zoom H2. Som extra säkerhet användes parallellt inspelningsfunktionen på en Iphone SE.

## **Tillvägagångssätt**

Deltagarna kontaktades via telefon och mejl och fick frågan om att delta i en intervju för en kommande uppsats avseende tillit och intern styrning och kontroll utifrån en internrevisors perspektiv. Alla tillfrågade valde att delta. De intervjuade hade alla träffat mig innan i min tidigare roll som externrevisor eller internrevisor. Plats för intervjuerna valdes i samförstånd. Sju av de åtta intervjuerna genomfördes på deltagarnas arbetsplats i enskilt rum. Intervjun som genomfördes för pilotstudien genomfördes i mitt hem.

Intervjuerna inleddes med att syftet med intervjun och uppsatsen, inklusive frågeställningen, presenterades. Deltagarna informerades om innebörden av den etikdeklaration som min handledare och jag undertecknat. De fick också veta att deras deltagande och svar skulle bli anonymiserat, och att de hade möjlighet att avbryta sitt deltagande närhelst de ville. Information gavs om att intervjun skulle spelas in för att därefter transkriberas. Alla deltagare gav sitt samtycke till att fortsätta intervjun. Deltagarna informerades om att de skulle få möjlighet att kvalitetssäkra i uppsatsen använda citat samt texten i resultatavsnittet. Bakgrundsinformation om deltagarna, såsom ålder, utbildning, tid på bolaget, tid som revisor varav internrevisor, inhämtades i början av intervjuerna. Inledningsvis tydliggjordes att det var deltagarnas egna upplevelser som var av intresse, inte vad de trodde andra inom sin organisation ansåg eller ett abstrakt reflekterande över frågorna. Intervjuerna utgick från intervjuguiden men med en följsamhet till vad deltagarna diskuterade. Det innebar att frågor i vissa fall ställdes i annan ordning. Dessutom tillkom ibland följdfrågor för att fördjupa eller förtydliga deltagarnas svar och också för att verifiera att jag uppfattat informationen korrekt. Efter att alla frågor i intervjuguiden var ställda erbjöds alla deltagare att kommentera om det var någon ytterligare fråga som de ansåg jag borde ha ställt. De gavs också möjligheten att lägga till ytterligare information som var väsentlig för att ge en rättvisande bild av deras syn på tillit och intern styrning och kontroll. Intervjuerna varade mellan 39 och 58 minuter med en genomsnittlig tid om 45 minuter. Inspelningarna var av god kvalitet och

alla ljud fångades. Direkt efter respektive intervju transkriberades materialet inklusive meningsbärande inskjutna ljud mellan orden. I de fall bolagsnamn eller dylikt framkom under intervjun har dessa anonymiserats i transkriberingen. Vid transkriberingen har deltagarna benämnts D1-8, vilket citaten i resultatkapitlet är refererade till.

Tematisk analys användes för att analysera intervjuerna, vilken gick ut på att undersöka all data med avsikt att finna återkommande meningsbärande mönster (Braun & Clark, 2006). Koder och teman var inte bestämda i förväg, utan en induktiv ansats tillämpades då koder och teman utarbetades utifrån transkriberingarna (Langemar, 2008). Vid tematiseringen var angreppssättet en blandning av semantisk och latent, då jag både utgick från det internrevisorerna berättat ordagrant, och också gick bakom orden och bildade mig en djupare förståelse och bild av vad de sagt. Processen skedde i sex steg i enlighet med Braun och Clarkes tillvägagångssätt för en tematisk analys. Första steget var att jag gjorde mig familjär med materialet, vilket påbörjats redan under intervjuerna och fortsatt vid genomlysningarna och transkriberingarna av intervjuerna. Transkriberingarna lästes om och om igen i sin helhet, och de första noteringarna gjordes. Steg två var att koda allt material utifrån intressanta uttalanden som på något sätt berörde uppsatsens frågeställning. Detta gjordes genom att anteckna sammanfattande ord och meningar i marginalen på transkriberingarna. Koderna skrevs in i en tabell i ett Worddokument, och jag började se återkommande mönster bland koderna.

Nästa steg var att jag grupperade koderna, jämförde de olika grupperingarna och satte en rubrik på grupperingarna. Dessa blev ett första utkast till underteman, elva till antalet. Jag gick igenom dessa underteman och de underliggande koderna flera gånger. En överblick erhöles och två teman skapades, som senare blev tema 1 och tema 2, med underteman. Det fjärde steget var att analysera framtagna teman. Jag hade nu fått en överblick av allt materialet, och insåg efter ytterligare läsning av transkriberingar, koder och underteman att merparten av underteman relaterade till varandra på ett tydligt sätt. De underteman som inte riktigt berörde de två ursprungliga huvudteman insåg jag hade alla med olika perspektiv på tillit och intern styrning och kontroll att göra. Det medförde att tre teman skapades men utan underteman. Det femte steget var att beskriva respektive tema, tydligt identifiera vad som ingick i varje tema och se att temat utgjorde en meningsfull enhet till uppsatsen. Sista steget var att skriva resultatavsnittet utifrån identifierade teman och inkludera relevanta citat som illustrerade berättelserna som låg till grund för den tematiska analysen. Under arbetet med den tematiska analysen återkom jag till råmaterialet hela tiden för att säkerställa att det var de intervjuades upplevelser som jag presenterade. Detta för att inte min egen förkunskap om frågeställningen ska ha påverkat det jag skrivit i resultatdelen. Samtidigt läste jag råmaterialet från en övergripande nivå och inte bara bokstavligt, då jag velat fånga interrevisorerna syn generellt och inte kopplat till deras specifika bolag.

## Resultat

Uppsatsens frågeställning var: Hur påverkas och påverkar tilliten den interna styrningen och kontrollen i organisationer? Från internrevisorernas berättelser identifierade jag tre teman som från olika perspektiv beskrev frågeställningen. De benämndes (1) handling, inte ord, (2) tydlighet och trygghet och (3) ömsesidig påverkan. Tema 1 beskriver internrevisorernas uppfattning om vad tillit är och hur de upplever tillit eller brist på tillit i sitt arbete och organisation. Nästa tema speglar internrevisorernas bild

av vad intern styrning och kontroll bidrar med i deras organisationer. I det tredje temat framkommer internrevisorernas resonemang om hur de ser på tillit i förhållande till intern styrning och kontroll.

## **Handling, inte ord**

Från internrevisorernas berättelser framkom en samstämmig bild av att tillit kan beskrivas som att det som betyder något är vad som görs och inte vad som sägs. Detta avspeglades när flera av internrevisorerna berättade om att de känner tillit till en annan medarbetare om de känner att personen är att lita på genom sättet medarbetaren agerar på. Flera av internrevisorerna använde ordet förtroende synonymt med tillit. Tillit ansågs av några av de intervjuade vara något man förtjänar, inget man har per automatik.

*”Tillit för mig betyder att man har en förväntan på hur en människa ska agera och att den människan agerar enligt dessa förväntningar. Om jag säger att jag ska göra nånting så gör jag det och säger någon annan att de ska göra nånting, så känner jag mig trygg i att de kommer att göra det de säger.” D6*

*”Tillit är något man förtjänar, genom att visa att man är att lita på.” D5*

Internrevisorerna använde i sina berättelser ett antal olika men återkommande ord när de talade om tillit. Det var ord som respekt, ärlighet, integritet och objektivitet.

*”Han eftersträvar att vara rättvis och han är ärlig i det han säger, ja det vill jag säga, jag litar på honom helt enkelt.” D1*

Flera av internrevisorerna lyfte fram att de i sitt arbete skapar förtroende genom att de ger personer de intervjuat möjlighet att granska och kommentera det internrevisorerna funnit i sina granskningar innan revisionsrapporterna avges. Flera av de intervjuade påtalade att de bygger tillit genom att de visar att de är öppna och lyhörda för problem som medarbetare i bolagen påtalar. Några av internrevisorerna tryckte på vikten av att återkoppla till medarbetarna vad som blev resultatet av det som medarbetarna lyft fram som brist eller problem.

*”Det är viktigt att lyssna och det skapar tillit, och sen att man i efterhand visar att du tagit med dig och försökt göra någonting, att ge en återkoppling.” D1*

Det alla intervjuade angav som grunden till att få medarbetare att känna förtroende till internrevisorerna, men också till ledning och andra medarbetare, var att medarbetarna måste vara trygga i att det inte fick några negativa effekter av att de påtalade problem eller förbättringsområden. Ett par av internrevisorerna berättade om fall där ledningen uttalat vid inledningen av revisionen att organisationen hade en öppenhet och transparens inför att lyfta problem. Det visade sig dock under granskningen att så inte var fallet. Vid intervjuerna framkom också händelser där medarbetare lyft problem till internrevisorerna, problem de inte vågat lyfta till ledningen i sin organisation av rädsla för repressalier.

*”Vi sa till den personen att allt du säger stannar hos oss /.../ så vågade personen berätta saker som personen inte tyckte funkade och det har med tillit att göra.” D7*

*”Att man vågar föra fram saker och ting som är problem utan att bli utsatt för repressalier /.../ har med tillit att göra /---/ att man i organisationen lever som man lär.” D4*

Tydlighet och öppenhet med att fel kan göras, att man vågar stå för sina misstag och att lära sig av misstag som gjorts, påtalades av internrevisorerna som avgörande för att skapa tillit i en organisation. Flera intervjuade berättade att det handlar om att ledningen i handling måste visa att medarbetare som påtalat problemet inte utsätts för kritik eller att det medför annan negativ påverkan för medarbetaren.

*”En öppen kultur där det är okej att misslyckas för att lära sig att bli bättre då är tilliten hög /.../ om man inte vågar misslyckas, då finns det ingen tillit, för då skyddar man sig själv hela tiden /.../ utveckling blir lidande.” D8*

*”Det kräver ledarskap som visar att det är okej att göra fel att det är högt i tak och inga bestraffningar.” D8*

Det som alla intervjuade lyfte fram som det absolut viktigaste var att ledningen, framför allt högsta ledningen, i handling visar vad som gäller. Den ton ledningen sätter genom sitt agerande signalerar vad som gäller och det är det som får effekt på medarbetarnas beteende ansåg de intervjuade.

*”Man kan inte kommunicera en sak, att det här sättet är vårt sätt att styra bolaget och så gör man på något annat sätt /.../ då känns det lite grann varför ska jag bry mig, ja varför ska jag göra mitt bästa när det är tydligt att någon annan inte heller gör det.” D6*

## **Tydlighet och trygghet**

Internrevisorerna använde olika ord för att beskriva vad intern styrning och kontroll var för dem, men gemensamt var att intern styrning och kontroll är något som skapar ordning och reda. De uttryckte att det ger en struktur för arbetet i bolaget och tydliggör vad som förväntas avseende vad som behöver finnas på plats för att bolaget ska ha en rimlig grad av intern styrning och kontroll. Flera av de intervjuade framhöll att det är ett omfattande begrepp, allt från hur bolaget styrs, hur beslut fattas och kommuniceras ut, till hur uppföljning görs. I samband med att internrevisorerna berättade om intern styrning och kontroll var det flera som kom in på bolagets värderingar och den uppförandekod bolaget har. De sa att det är en policy vari bolaget tydliggör sina grundläggande värderingar och hur bolaget ser på sitt ansvar mot olika intressenter. En av de intervjuade påtalade att det var en vägledning för organisationen om hur man ska agera i etiska frågor. En annan att den var den enskilt viktigaste policyn och att den påverkar bolaget i stor utsträckning.



*”Ett sätt att få ordning och reda /.../ det är många beståndsdelar allt från olika skrivna regler och policyer, om att gör si inte så till hur folk uppträder och inte uppträder” D7*

*”Vi har som alla andra företag gått mot en allt tuffare tillämpning av vår uppförandekod, det är den spiken som vi hänger upp allt annat på /.../ sätter de yttre ramarna för vad vi kan röra oss inom.” D5*

Internrevisorerna talade nästan alla om att en bra kultur och styr- och kontrollmiljö motiverar medarbetare att göra det som är bra för bolaget och att inte sätta sitt egenintresse före bolagets. De nämnde att intern styrning och kontroll handlar om att bolagens mål ska nås på ett effektivt sätt. Det sades från flera av internrevisorerna att när medarbetare vet på vilket sätt de bidrar för att nå organisationens mål, och får veta att det de bidrar med är värdefullt, leder det till att effektiviteten i organisationen ökar. Ett par av de intervjuade sa att systemet för intern styrning och kontroll ger en tydlighet i styrning, ledning och uppföljning, och att det ger bolagen en möjlighet att få varning om det föreligger avvikelser som kan äventyra måluppfyllelsen.

*”En väl implementerad intern styrning och kontroll på alla nivåer i bolaget skapar tillit hos varje medarbetare /.../ varje medarbetare måste först förstå varför är jag här, syftet med att bolaget finns och vad min roll är. Och att det här sättet som ledningen valt att styra bolaget det tror jag på, att kunna förstå min lilla roll i den stora bilden.” D6*

*”Det [systemet för intern styrning och kontroll] är för att styra verksamheten mot de mål som du är satt att göra.” D2*

Andra påtalade att systemet för intern styrning och kontroll ska vara till hjälp för att skydda bolagets tillgångar och medarbetare. En intervjuad nämnde att just bedrägerier oftast begicks för att lösa privata problem. Flera lyfte fram att systemet även är till för att skydda enskilda medarbetare, men att det inte är något man talar om i bolagen

*”Egentligen så är intern styrning också till för att skydda den enskilda medarbetaren, att man vet att det finns ett system som egentligen ska slå till om det händer någonting. Men jag tror inte man tänker på det utan man mer tänker på att det är jobbigt med intern styrning och kontroll.” D2*

Under intervjuerna återkom internrevisorerna flera gånger till att systemet för intern styrning och kontroll medför en trygghet genom att de själva vet vad som gäller. Internrevisorerna upplevde att systemet var ett stöd för dem i deras eget arbete då de vet vad de ska utvärdera sin organisation gentemot. De upplevde det även som en trygghet för att de vet vad som förväntas av dem som medarbetare. Bolagens policyer och regler, som till exempel auktorisationsregler, angavs som viktiga för att medarbetare i bolagen ska veta vad man har att förhålla sig till och hur ansvaret är fördelat. Det fördes också fram av några av de intervjuade att de i granskningar hört medarbetare säga, att så länge de gjorde vad de ansåg vara det bästa för bolaget var det inte så noga att regler och riktlinjer alltid följdes.

*”För mig blir det en trygghet för då kan jag se om jag gör mitt jobb rätt /.../ skött mig i min roll, i mitt yrke och arbetsuppgifter.” D8*

*”Varje individ har ju ändå sin egen tolkning av intern styrning och kontroll och tycker att när jag gör någonting för bolagets bästa då behöver jag kanske inte alltid följa de regler som finns.” D6*

Flera av internrevisorerna nämnde att införandet av systemet för intern styrning och kontroll från början gjordes på grund av externa krav, den så kallade Sarbanes Oxley Act. Sarbanes Oxley Act är en amerikansk lagstiftning som tillkom, efter bland annat skandalerna i Enron och WorldCom, med syfte att stärka den interna styrningen och kontrollen avseende den finansiella rapporteringen. Vissa av de intervjuade sa att systemet mer och mer har kommit att upplevas som ett stöd för verksamheten från att tidigare av ledning och medarbetare enbart upplevts som ett krav. Några andra av internrevisorerna lyfte fram att de fortfarande arbetade på att skapa förståelse hos högsta ledningen för vad intern styrning och kontroll tillför för nytta i bolagen.

*”Det sågs till en början som en extern pålaga, idag är det ett arbetsverktyg ett i princip helt accepterat och av många väldigt uppskattat verktyg att jobba med sina processer.” D5*

*”Den stora utmaningen tycker jag är att få top management att förstå vikten av intern styrning och kontroll. Vi som jobbar med dessa frågor dagligdags vi ser på ett enklare sätt tror jag koppling vad god intern styrning och kontroll leder till, att det faktiskt är det som bygger upp en effektivitet i bolaget. Jobbar man strukturerat och effektivt så blir det ju ofta ett bra resultat i slutändan.” D3*

Det var först på en följdfråga om det var något specifikt ramverk som internrevisorerna och bolagen använde i arbetet med intern styrning och kontroll som alla de intervjuade svarade att det var COSO-ramverket de använde i sina organisationer. Några av internrevisorerna uttryckte att COSO-ramverket ligger som en bas för systemet för intern styrning och kontroll som bolagen har implementerat, men att de dagligdags inte pratade om och använde själva ramverket.

*”Inom mitt område så följer vi ramverket som kallas COSO /.../ ligger bakom och styr hur vi hanterar det hela /.../ är den mest accepterade standarden.” D5*

*”Vi använder COSO-ramverket men inget jag känner att vi använder dagligen eller stundligen.” D7*

## **Ömsesidig påverkan**

Internrevisorerna berättade att de gjorde riskbedömningar som en del i deras arbete med intern styrning och kontroll, för att identifiera vilka organisationer och processer som skulle granskas under året. De pratade också om att de inför och under enskilda granskningar gjorde riskbedömningar för att bedöma var de skulle lägga sina resurser. Det framkom under intervjuerna att risktänkandet även fanns med under tiden granskning pågick, inför och i rapportering. När internrevisorerna beskrev hur de tänkte kring arbetet med riskbedömningar, resonerade de om att den tillit de kände till medarbetare, ledning och själva systemet för intern styrning och kontroll påverkade deras syn på risk. Det

avgjorde valet av vilka organisationer och / eller processer de skulle granska inom bolaget.

*"Tilliten till den interna styrningen och kontrollen i ett bolag föranleder ofta att vi har mer attention på bolaget, om vi känner att vi har brist på tillit till individer eller organisationen /.../ blir det ofta en utökad granskning." D4*

*"Det är nånting som är fel i organisationen om tilliten är låg, då har det förmodligen hänt saker tidigare som påverkat tilliten och det /.../ innebär ökade risker." D4*

Interrevisorernas uppfattning var att intern styrning och kontroll är värdefullt, och de flesta ansåg inte att det råder ett motsatsförhållande till tillit. Däremot lyfte de flesta fram att uppfattningen de mötts av från medarbetare i bolagen är att det saknas tillit om det finns många regler och kontroller som talar om vad som ska göras eller inte får göras. En av de intervjuade gav som ett exempel att införandet av nytt globalt IT-system kommer att medföra ökad detaljreglering, vilket personen trodde skulle medföra att de lokala organisationernas medarbetare skulle uppleva det som att tilliten till dem minskat från centralt håll.

*"Genom att man har intern styrning och kontroll så har man inte tillit till sina medarbetare så tror jag många tänker." D2*

Vissa av internrevisorerna menade att hela systemet med intern styrning och kontroll var uppbyggt på tillit till medarbetarna, att medarbetarna gör det som förväntas av dem. Som exempel på detta angav en av internrevisorerna att det i många fall är medarbetare lokalt som utformar och utför det praktiska kontrollarbetet, och för att göra det behövs vilja och kompetens hos medarbetarna. En annan internrevisor menade att då många av granskningarna bygger på intervjuer, och att det som sägs inte alltid kan verifieras, får de lägga ett pussel av vad olika personer de intervjuat berättat, och då kommer tilliten in som avgörande del när slutsatserna ska dras. När bedrägerier upptäckts beror det alltid på att det varit en brist i den interna styrningen och kontrollen, uppgav ytterligare en annan av internrevisorerna. Internrevisorn var tydlig med att det inte går att kontrollera bort bedrägerier, och ur den synvinkeln bygger systemet för intern styrning och kontroll på tillit.

*"Vi är så globala och vi sitter på så många ställen så det går inte att bedriva detaljkontroll utan det bygger på att folk faktiskt gör det som folk förväntas göra, så jag skulle vilja säga att hela koncernens struktur är uppbyggd på tillit." D5*

*"Man kan inte sätta upp en tillräckligt stark kontrollmiljö för att helt förhindra bedrägerier, det är helt omöjligt." D8*

## Diskussion

Syftet med studien är att undersöka relationen mellan tillit och intern styrning och kontroll i organisationer utifrån internrevisorers perspektiv. Temana avspeglar internrevisorernas bild av att tillit är grunden. Utan tillit kan inte en rimlig grad av intern styrning och kontroll nås. Det är vad som görs, inte vad som sägs eller skrivs, som visar om det finns tillit i en organisation eller inte. Internrevisorerna menar att ett system för intern styrning och kontroll, genom att skapa tydlighet och trygghet om vad som förväntas i en organisation, bidrar till att skapa tillit. Tillit och intern styrning och kontroll är inte oberoende av varandra enligt bilden som växer fram i berättelserna, utan har en ömsesidig påverkan.

Vad som skrivs eller sägs betyder lite för tilliten i en organisation om det inte omsätts i ett agerande som är i överensstämmelse med det skrivna och sagda. I berättelserna från internrevisorerna framkommer detta när de dels pratar om egenskaper de upplever hos andra som medför att de känner tillit till personen ifråga, och dels resonerar om hur tillit påverkas av olika ageranden. Genomgående i berättelserna är att tillit skapas via handling, att man lever som man lär. Enligt internrevisorerna är tonen som sätts från toppen mycket viktig, att högsta ledningen agerar i enlighet med det de säger och beslutar, till exempel avseende efterlevnad av bolagets uppförandekod. Det är viktigt för att även medarbetarna ska göra som det sägs och skrivs i olika policyer, regler och riktlinjer med mera. Internrevisorernas erfarenhet av vikten av högsta ledningens agerande för en god intern styrning och kontroll stöds av forskning. Styrelsens och högsta ledningens etiska roll är viktig. Den ton de sätter via handling är central för ett bolags miljö. Handlingar som visar ett gott etiskt beteende leder till bästa långsiktiga resultat för bolaget (Schwartz, Dunfee & Kline, 2005). De framhåller att skandalerna, som till exempel de i Enron och Worldcom, visade på att det inte räckte med att ha en styrelse och ledning som strävade efter att maximera organisationens resultat. För att säkerställa en långsiktig framgång krävs det att styrelse och ledning även beaktar etiska skyldigheter. Även Goebel och Weissenberger (2015) finner i sin forskning att det är viktigt vilka etiska värderingar företagsledningen förmedlar, till exempel via bolagets uppförandekod, och att i handling visa att detta gäller i bolaget.

Det har skrivits mycket om tillit i forskningslitteraturen, och fram växer bilden av ett mångdimensionellt begrepp med många olika definitioner (Das & Teng, 2004). Flera av internrevisorerna använder genomgående ordet förtroende som synonymt med tillit. Forskning visar att tillit är ett begrepp som kan ha olika innebörd för olika människor, och trots att tillit är ett betydelsefullt begrepp är problemet hur tillit ska definieras i huvudsak fortfarande olöst (Das & Teng, 2001; Rousseau m.fl., 1998). En ofta citerad definition på tillit, och den jag utgick från vid intervjuerna, är att interpersonell tillit är ”i vilken utsträckning en person är trygg i och villig att agera utifrån ord, handlingar och beslut av en annan individ” (McAllister, 1995, s.25). Den definitionen stämmer med hur internrevisorerna överlag resonerar kring tillit, även om de trycker på handling som avgörande, att det är i handling det visas om det skrivna och sagda tillämpas.

Das och Teng (2001) delar upp tillit i två delar: tillit baserad på kompetens, respektive tillit baserad på goodwill. Med tillit baserad på goodwill menar Das och Teng att man har tillit till en individs integritet, goda intentioner och förtroende. Den kompetensbaserade tilliten är kopplad till förmågan att utföra en given uppgift (Das & Teng). Dessa två perspektiv på tillit belyser väl hur internrevisorerna ser på vad som skapar tillit till en medarbetare. Vilken tillit internrevisorerna har till medarbetare och

därmed till själva systemet för intern styrning och kontroll påverkar internrevisorerna i deras bedömning av risker. Internrevisorerna ser det som att graden av tillit påverkar deras syn på risknivån i en organisation, vilket ligger till grund för vilka revisioner som utförs. Det är ett annat perspektiv på tillit och risk än det som förs fram av Rousseau m.fl. (1998), vilka säger att risk är en av beståndsdelarna för att tillit ska kunna uppstå. Tillit hade inte behövts om det inte hade förelegat osäkerhet om hur en annan individ kommer att agera. Den andra beståndsdel som Rousseau m.fl. presenterar som nödvändig för att tillit ska uppstå är att det föreligger ett ömsesidigt beroende. Rousseau m.fl. sammanfattar att tillit inte är ett beteende, det vill säga samarbete. Det är inte heller ett val, det vill säga att man tar en risk. Istället är det ett psykologiskt tillstånd som kan uppstå eller orsakas av att man samarbetar eller tar risker.

I en organisation samarbetar man och tar risker i arbetet med att nå organisationens mål. Det är inte bara internrevisorerna som gör riskbedömningar, utan hela systemet för intern styrning och kontroll baseras på att riskbedömningar görs för att identifiera och analysera risker för att organisationens mål ej nås (COSO, 2013). Riskbedömningarna ligger till grund för beslut hur riskerna ska hanteras, vilket kan vara att man accepterar riskerna eller väljer olika sätt att kontrollera dem. Kontroller upplevs skapa förtroende för att målen i en organisation ska komma att uppfyllas (Das & Teng, 1998), vilket är själva syftet med ett system för intern styrning och kontroll. Das och Teng (2001) skriver att kontroll är ett mer aktivt och uppenbart sätt att hantera risk, medan tillit mer har en inneboende egenskap att reducera uppfattningen av risk. Det stämmer med hur internrevisorerna resonerar kring tillit och risk även om de inte resonerar i termer som Das och Teng (2001), att kontroll och tillit är två olika vägar för att reducera risk.

I sitt arbete möter internrevisorerna medarbetare som inte vågar påtala problem och brister i den interna styrningen och kontrollen inom organisationen, av rädsla för repressalier. Rädsla för att uttrycka sin åsikt kan ses som tecken på att det föreligger bristande tillit inom organisationen. Denna reflektion stöds av Lewicki, Tomlinson och Gillspie (2006) som kommit fram till att det får en negativ påverkan på tilliten när det saknas trygghet i en organisation. När trygghet saknas leder det till att medarbetare inte vågar visa sig sårbara genom att uttrycka och lyfta problem de identifierar i sitt arbete. Annan forskning visar att när medarbetare utan rädsla för bestraffning eller andra negativa konsekvenser för sin karriär eller självbild vågar uttrycka sina åsikter föreligger det en psykologisk trygghet (Edmondson, 1999; Kahn, 1990). I en studie av Triplett och Loh (2017) visas att tillit mellan medarbetare är mycket värdefullt för att öka den psykologiska tryggheten. Att skapa en trygg organisation där det är högt i tak och där medarbetare vågar berätta om problem, stå för sina misstag och se misstag som ett lärande ses av internrevisorerna som väsentligt för att skapa tillit i en organisation. När en medarbetare upplever psykologisk trygghet kan det leda till ett aktivt lärande, som i sin tur kan leda till positiva effekter på arbetsprestationer (Edmondson, 1999). I ett system för intern styrning och kontroll är lärande en väsentlig del för att förbättra verksamheten och öka måluppfyllelsen (COSO, 2013). I berättelserna framkommer att medarbetare i vissa fall kan känna tillit till internrevisorerna men bristande tillit till medarbetarens egen organisation, vilket gör att problem först lyfts vid en eventuell revision. Det leder till att förbättringsåtgärder och lärande ej kommer till stånd, eller kommer till stånd senare än vad som kunde varit fallet. Det kan medföra att den bristande tilliten påverkar den interna styrningen och kontrollen negativt och därmed graden av måluppfyllelse. Återigen är det viktigt att ledningen sätter tonen i organisationen genom att visa att det är tryggt att lyfta problem och lära av misstag som görs. Ahrenfelt (2007) skriver att den stora skillnaden

mellan vad han kallar stora ledare och de ledare som säger ”kom med lösningar, inte problem”, vilket istället passiviserar medarbetarna, är att de stora ledarna skapar en miljö där medarbetaren är trygg i att hissa den röda flaggan och framföra sin åsikt.

Intern styrning och kontroll är för internrevisorerna mycket mer än kontroller. De har en klar bild av vad systemet med intern styrning och kontroll bidrar till i sin organisation, nämligen att hantera osäkerheten med att nå organisationens mål, samtidigt som externa krav som till exempel lagar efterlevs. Det framkommer att deras bild, att intern styrning och kontroll är av mervärde för organisationen och skapar tillit, inte delas av alla medarbetare i organisationen, och inte heller alltid av ledningen. Det kan bero på att internrevisorerna har en helhetsbild av vad intern styrning och kontroll innebär och syftar till, vilket bidrar till deras förståelse för att regler med mera behövs för att skapa en samsyn för att målen ska kunna nås. Medarbetare längre ner i organisationen har kanske inte helheten, och påverkas av regler, riktlinjer och andra former av kontroller på ett sätt som gör att de mer upplever kontroller som något som står i vägen för att de ska kunna arbeta effektivt. Formella kontroller kan bidra till att det skapas en känsla hos medarbetarna av att ledningen ej litar på dem (Das & Teng, 2001). Att alla medarbetare i en organisation inte har samma syn på mervärdet av struktur och regler, kan också bero på vilken typ av människa medarbetaren är. Moxne (2017) beskriver två människotyper, de med psykopersonlighet och de med sociopersonlighet. Individer med psykopersonlighet uppskattar inte strukturerade organisationer, regler och rutiner då det upplevs inskränka deras frihet. Internrevisorer, generellt sett, har förmodligen en dragning åt en sociopersonlighet. Individer med denna personlighet uppskattar struktur och förutsägbarhet, vilket bidrar till att de känner en trygghet (Moxne). Det är som en av de intervjuade uttryckte det förmodligen ingen slump vilka det är som arbetar som internrevisorer, då de har en större tendens att följa och uppskatta regelverk som ett bra sätt att strukturera och organisera saker på.

För internrevisorerna är ett system för intern styrning och kontroll ett redskap som skapar struktur, trygghet, tydlighet och förutsägbarhet avseende vad som gäller i organisationen. Deras beskrivning av vad ett system för intern styrning och kontroll bidrar till överensstämmer väl med McAllisters (1995) beskrivning av tillit som att vara trygg i att agera utifrån ord, handlingar och beslut av en annan individ. Men det råder ingen entydig bild inom forskningen om kontroll bidrar till tillit eller om kontroll minskar tilliten. Enligt Mayer, Davis och Schoorman (1995) kan tillit i en organisation påverkas negativt av för stark kontroll, vilket är det internrevisorerna upplever att medarbetare i organisationerna anser kontroller signalerar, att det saknas tillit till dem som medarbetare. Internrevisorernas bild av att intern styrning och kontroll skapar tillit stöds i en studie av Audi, Loughran och McDonald (2015) där de kom fram till att tydliga kontrakt och kontroller skapade tillit. En annan syn på interaktionen mellan tillit och kontroll står Edelenbos och Eshuis (2012) för. De kom i sin forskning fram till att komplexa organisationsprocesser styrs bäst av att välja en utvecklande och föränderlig kombination av tillit och kontroll. Möllering (2005) fann å andra sidan i sin forskning att kontroll producerar tillit och att tillit producerar kontroll, vilket är i överensstämmelse med internrevisorernas syn på intern styrning och kontroll. Das och Teng (2001) nyanserar bilden av vad kontroll kan vara då de delar upp kontroll i formell kontroll, som kan underminera tillit, och social kontroll, som kan ha positiv påverkan på tillit. Formell kontroll är enligt Das och Teng kontroller av beteende, via policyer, regler och produktionsprestanda. Sociala kontroller är byggande av gemensamma mål och normer som bidrar till ömsesidig förståelse, vilket är tillitsskapande. COSO-ramverket för intern

styrning och kontroll omfattar både det Das och Teng benämner som formella och sociala kontroller. I en studie av Hoff Bernstrøm och Svare (2017) framkommer att etablerandet av övervakningssystem kan medföra att anställda upplever övervakningen som brist på tillit. Övervakande aktiviteter, som är den femte komponenten i COSO-ramverket, är en viktig del i ett system för intern styrning och kontroll, bland annat för att försäkra sig om att implementerade kontroller och övriga delar i systemet fortsätter att fungera som avsett (COSO, 2013). Forskningen om vad som påverkar tillit, i form av kontroller och andra övervakande aktiviteter, kan ge en förståelse för att ett system som internrevisorerna ser skapar tillit av andra kan uppfattas undergräva tillit. Allt handlar om vilket perspektiv man har och hur man är, vilket kan bero på vilken typ av människa man är.

Till syvende och sist handlar allt om tillit. Som det första temat beskriver är det vad som görs och inte det som sägs eller skrivs som är det avgörande. Det är i handling man visar om tillit finns eller inte. Då systemet för intern styrning och kontroll, enligt definitionen i COSO-ramverket, är en process utförd av en organisations styrelse, ledning och annan personal, kan aldrig systemet för intern styrning och kontroll bli bättre än de som medverkar i processen, det vill säga organisationens alla medarbetare, och den tillit de har till varandra och systemet. Det andra och tredje temat visar att internrevisorerna bedömer att ett system för intern styrning och kontroll uppbyggt enligt COSO-ramverket är tillitsskapande. Det som senare framkommer i studien är att hur systemet implementeras och används, och vad det omfattar i form av styrning och kontroller, kommer att avgöra om det bidrar till att skapa tillit eller tvärtom. Att veta att övervakning liksom vissa former av kontroll kan leda till negativ påverkan på tillit och arbetsprestationer (Hoff Bernstrøm & Svare, 2017) är viktigt att beakta vid utformandet av ett system för intern styrning och kontroll. För att skapa en positiv spiral av tillit är det väsentligt att aktivt involvera medarbetare för att skapa en förståelse för vad systemet ger för positiva konsekvenser i form av bland annat bättre måluppfyllelse. Det är, som några internrevisorer uttrycker det, när medarbetare får veta hur och att de är viktiga för organisationens måluppfyllelse som det blir en effektiv organisation. Det behöver också skapas en medvetenhet om att systemet för intern styrning och kontroll är ett skydd för både medarbetare och organisation, vilket enligt internrevisorerna få medarbetare är medvetna om. Det är människorna som, med kunskap om att olika typer av kontroller kan påverka tillit både positivt och negativt, behöver bygga sitt system för intern styrning och kontroll med tillit för ögonen. För utan tillit, framkommer det i denna studie, hjälper inget system för intern styrning och kontroll för att tillse att en organisations mål nås. För att uppnå optimal prestation i en organisation bör åtgärder vidtas för att utveckla tilliten på arbetsplatsen, framför allt när samarbete mellan medarbetare är viktigt för att nå organisationens mål, visar forskning av Triplett och Loh (2017). För att utveckla tilliten är det A och O att den högsta ledningen, inklusive styrelsen, förstår på vilket sätt ett system för intern styrning och kontroll kan vara till hjälp och att de i handling visar det.

Valet att intervjua internrevisorer för att utforska tillits påverkan på och av intern styrning och kontroll såg jag som en styrka då fokus snabbare kunde läggas på relationen mellan begreppen och därmed kärnfrågan för studien. Ur den aspekten var urvalet representativt, då man i en kvalitativ studie vill få belyst innebörden i olika begrepp (Langemar, 2008). Den förförståelse jag har som tidigare verksam internrevisor och känd av de intervjuade kan ha haft positiva effekter på olika sätt. För det första genom att internrevisorerna visade mig tillit, via sin öppenhet och villighet att dela med sig av sina berättelser. För det andra hjälpte min kunskap om COSO-ramverket mig att se beröringspunkterna mellan tillit och ramverkets inneboende styrka för att bygga tillit i en

organisation. Samtidigt kan min förförståelse ha medfört en snedvriden förståelse av internrevisorernas svar, speciellt avseende intern styrning och kontroll. En intervjuare utan förförståelse hade kunnat få ett annat resultat genom till exempel fördjupade följdfrågor på svar som jag fann tillräckliga och förstod utifrån min begreppsvärld. Jag var under intervjuerna medveten om risken med att min förförståelse kunde påverka det jag hörde berättas, vilket gjorde att jag ställde följdfrågor för att verifiera och säkerställa att det var den intervjuades bild jag fick. För att ej påverka de intervjuade, iklädde jag mig medvetet rollen som forskare och inte internrevisor under intervjun. Före och under intervjun delgav jag inte de intervjuade min syn på tillit och intern styrning och kontroll. Vid intervjuerna hade jag hjälp av att jag under åren som revisor genomfört en stor mängd intervjuer. Till stor del uppnåddes mättnad vid intervjuerna, dels då det gavs tid i intervjuerna till att svara på alla frågor inklusive följdfrågor, dels då liknande svar erhöles från de olika internrevisorerna. Jag valde också att inkludera pilotstudiens intervju i studien. Den intervjun stödjer att det till stor del uppnåtts mättnad i svaren, då bilden internrevisorn i pilotstudien förmedlar är i stor överensstämmelse med övriga intervjuades. Internrevisorerna har alla fått ta del av sina respektive citat, resultatavsnittet, inledningen samt metodavsnittet, för att kvalitetssäkra innehållet. Alla intervjuade har återkommit och ingen har framfört några synpunkter avseende resultatet.

Att internrevisorerna först på en direkt följdfråga svarade att det är COSO-ramverket som de utgår från i arbetet med intern styrning och kontroll kan tolkas på olika sätt. Det kan tolkas som att ramverket inte är så levande för dem, utan att det är bolagets system, som visserligen bygger på COSO-ramverket, som de utgår från i sitt arbete. En annan tolkning är att det är så självklart för dem att det är COSO-ramverket som definierar intern styrning och kontroll och att det är det de använder, och kanske framför allt då de berättar om sin verklighet för en före detta internrevisor, att de inte ens ser det som nödvändigt att förtydliga det. Oavsett tolkning är det tydligt att COSO-ramverket är det som ligger till grund för det system för intern styrning och kontroll bolagen har, vilket gör att definitionen som jag använder i uppsatsen är tillämpbar. Det är även rimligt att använda sig av denna definition då det enligt bland annat Ekonomistyrningsverket är COSO-ramverket som är det allmänt vedertagna ramverket, nationellt och internationellt, avseende intern styrning och kontroll.

Internrevisorerens vara eller icke vara i en organisation bygger på behovet av att ha utvärderare av den interna styrningen och kontrollen i en organisation, och deras anställningstrygghet är kopplad till detta behov hos bolagen. Omedvetet kan aspekten om anställningstrygghet ha påverkat internrevisorernas syn positivt på hur värdefullt och tillitsskapande ett system för intern styrning och kontroll är för en organisation. Internrevisorer är, sett ur organisationens totala medarbetarskara, icke representativa då de dels har en unik kunskap om intern styrning och kontroll och dels har en oberoende ställning till ledning och styrelse. Internrevisorerna har förutom det perspektiv som alla medarbetare har, att vara en del i systemet för intern styrning och kontroll, perspektivet som utvärderare av systemet. Att internrevisorerna inte är representativa för medarbetare i bolagen gör att deras perspektiv på relationen mellan tillit och intern styrning och kontroll inte kan generaliseras till att gälla alla medarbetare i en organisation. Det gör det intressant att i en framtida studie undersöka andra rollers syn på relationen tillit och intern styrning och kontroll. Även aspekten att olika människotyper kan tänkas ha olika syn på relationen gör det intressant för framtida forskning. Det föreligger dock en kvalitativ generaliserbarhet i studien utifrån att syftet var att undersöka internrevisorerens syn på relationen tillit och intern styrning och kontroll. Min bedömning är att internrevisorerna



i studien är representativa för populationen internrevisorer, och att studerade begrepp i studien är aktuella för organisationer där externa krav finns på att tillse en rimlig grad av intern styrning och kontroll (Langemar, 2008).

Perspektivet för studien var smalt ur aspekten att det var internrevisorerers perspektiv som studerades, men ur aspekten tillits påverkan på intern styrning och kontroll var perspektivet mycket brett. Den forskning som refereras till i studien som avhandlar tillit och kontroll har alla ett smalare perspektiv, då ingen av funna vetenskapliga studier omfattar alla delar som ett system för intern styrning och kontroll består av enligt COSO-ramverket. Att forska om tillit och dess påverkan på och av intern styrning och kontroll i organisationer med utgångspunkt från COSO-ramverkets definition är intressant eftersom det är det ramverk som används både nationellt och internationellt. Även offentlig förvaltning i Sverige, de myndigheter som enligt "Förordningen om intern styrning och kontroll" är skyldiga att följa internrevisionsförordningen (Ekonomistyrningsverket, 2012), använder sig av COSO-ramverkets beskrivning av intern styrning och kontroll (Ekonomistyrningsverket, 2017).

Det studien tillför är att sätta begreppet tillit i relation till det nationellt och internationellt mest erkända och etablerade ramverket för intern styrning och kontroll. Internrevisorerers syn på relationen tillit och intern styrning och kontroll visar att tillit är grunden för allt. Finns det tillit i en organisation finns det förutsättningar för god intern styrning och kontroll, men brister det i tillit får det negativ påverkan på den interna styrningen och kontrollen och därmed måluppfyllelsen. Ett system för intern styrning och kontroll skapar tillit i en organisation enligt internrevisorererna. Forskning visar att tillit har positiv påverkan på organisationers måluppfyllelse, vilket även ett system för intern styrning och kontroll ska medföra per definition. Vilken påverkan kontroll och övervakning, vilket är delar i ett system för intern styrning och kontroll enligt COSO-ramverket, har på tillit är inte entydigt i forskningslitteraturen. Studien kommer fram till att tillit och intern styrning och kontroll inte är två oberoende företeelser utan tvärtom stödjer varandra, allt beroende på hur vi människor agerar. Att utforska relationen mellan tillit och intern styrning och kontroll i en värld där resurser ses som knappa och något att hushålla med eller att nyttja mest effektivt är viktigt. När insikten landar att världen är föränderlig och inte kan kontrolleras avseende risken för det oväntade, handlar allt om att mer och mer utveckla tilliten på alla plan: personliga, mellanmänniska, inom organisationer, mellan organisationer, nationellt och internationellt. Tillit är grunden för allt.

## Referenser

- Ahrenfelt, B. (2007). *Revir och ledarskap*. Malmö: Liber.
- Amná, E., Czarniawska, B., & Marcusson, L. (2013). *Tillitens gränser Granskningskommissionens slutbetänkande*. Göteborg: CLF reklambyrå.
- Audi, R., Loughran, T., & McDonald, B. (2016). Trust, but verify: MD&A language and the role of trust in corporate culture. *Journal of Business Ethics*, 139(3), 551–561. doi:10.1007/s10551-015-2659-4
- Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77–101. doi:10.1191/1478088706qp063oa

- Bringselius, L. (2017). *Tillitsbaserad styrning och ledning ett ramverk*. (Samtal om tillit i styrning en rapportserie med bidrag till Tillitsdelegationen). Stockholm: Regeringskansliet Finansdepartementet.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013). *Internal control – integrated framework*. Durham: American Institute of Certified Public Accountants.
- Das, T. K., & Teng, B. (1998). Between trust and control: Developing confidence in partner cooperation in alliances. *Academy of Management Review*, 23(3), 491–512. doi: 10.5465/AMR.1998.926623
- Das, T. K., & Teng, B. (2001). Trust, control, and risk in strategic alliances: An integrated framework. *Organization Studies*, 22(2), 251–283. doi:10.1177/0170840601222004
- Das, T. K., & Teng, B. (2004). The risk-based view of trust: a conceptual framework. *Journal of Business and Psychology*, 19(1), 85–116. doi:10.1023/B:JOBU.0000040274.23551.1b
- Edelenbos, J., & Eshuis, J. (2012). The interplay between trust and control in governance processes: A conceptual and empirical investigation. *Administration & Society*, 44(6), 647–674. doi:10.1177/0095399711413876
- Edmondson, A. (1999). Psychological safety and learning behavior in work teams. *Administrative Science Quarterly*, 44(2), 350–383. doi:10.2307/2666999
- Ekonomistyrningsverket (2012:46). *Handledning Ansvar för intern styrning och kontroll. Ansvar enligt myndighetsförordningen och förordningen om årsredovisning och budgetunderlag*. Stockholm: Ekonomistyrningsverket.
- Ekonomistyrningsverket (2017:65). *Tillämpningen av förordningen om intern styrning och kontroll*. Stockholm: Ekonomistyrningsverket.
- Goebel, S., & Weißenberger, B. (2017). The relationship between informal controls, ethical work climates, and organizational performance. *Journal of Business Ethics*, 141(3), 505–528. doi:10.1007/s10551-015-2700-7
- Hoff Bernstrøm, V., & Svare, H. (2017). Significance of monitoring and control for employees' felt trust, motivation, and mastery. *Nordic Journal of Working Life Studies*. 7(4), 29–49. doi:10.18291/njwls.v7i4.102356
- Internrevisorerna The Institute of Internal Auditors Sweden. (2013) *COSO internal control – executive summary 2013 Intern styrning och kontroll Av COSO auktoriserad svensk översättning*. Stockholm: Internrevisorerna The Institute of Internal Auditors Sweden.
- Kahn, W. (1990) Psychological conditions of personal engagement and disengagement at work. *Academy of Management Journal*, 33(4), 692–724. doi:10.2307/256287
- Kollegiet för svensk bolagsstyrning. (2015). *Svensk kod för bolagsstyrning*. Stockholm: Kollegiet för svensk bolagsstyrning.
- Kommunallagen (2017:725) Svensk författningssamling.
- Kruse, F. (2017, oktober 21). Kulturen inom intraservice ska granskas. *Göteborgs-Posten*, 12.
- Langemar, P. (2008). *Kvalitativ forskningsmetod i psykologi – att låta en värld öppna sig*. Stockholm: Liber.
- Larsson, A. (2017, oktober 18). Privata nöjen på USA-resor kan vara muta. *Göteborgs-Posten*, 6.

- Lewicki, R. J., Tomlinson, E. C., & Gillspie, N. (2006). Models of interpersonal trust development: theoretical approaches, empirical evidence, and future directions. *Journal of Management*, 32(6), 991–1022. doi:10.1177/0149206306294405
- McAllister, D. (1995). Affect- and cognition-based trust as foundations for interpersonal cooperation in organizations. *Academy of Management Journal*, 38(1), 24–59. doi:10.2307/256727
- Mayer, R., Davis, J., & Schoorman, D. (1995). An integrative model of organizational trust. *Academy of Management Review*, 20(3), 709–734. doi:10.5465/AMR.1995.9508080335
- Moxne, P. (2017). Anxiety and organization: what I learned about anxiety in a psychiatric ward in the 70s that turned out to be useful for managers in daily practice. *Culture and Organization*, Advance online publication. doi:10.1111/ajpy.12168, doi:10.1080/14759551.2017.1379011
- Möllering, G. (2005). The trust/control duality an integrative perspective on positive expectations of others. *International Sociology*, 20(3), 283–305. doi:10.1177/0268580905055478
- Rousseau, D., Sitkin, S., Burt, R., & Camerer, C. (1998). Introduction to special topic forum: Not so different after all: A cross-discipline view of trust. *Academy of Management Review*, 23(3), 393–404. doi:10.5465/AMR.1998.926617
- Schwartz, M., Dunfee, T., & Kline, M. (2005) Tone at the top: an ethics code for directors?. *Journal of Business Ethics* 58, 79–100. doi:10.1007/s10551-005-1390-y
- The Institute of Internal Auditors. (2011) *International Professional Practices Framework (IPPF)* Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors.
- Triplett, S. & Loh, J. (2017) The moderating role of trust in the relationship between work locus of control and psychological safety in organisational work teams. *Australian Journal of Psychology*. Advance online publication. doi:10.1111/ajpy.12168
- Wikland, T. (2012) *Från utskälld till föredömlig?* [Rapport]. Hämtad från <https://goteborg.se/wps/wcm/connect/20d1aac2-c8ae-45c3-9ff7-95b543c5ae53/GransknrapportGtb20121218TW.pdf?MOD=AJPERES>

## **Bilaga 1 Intervjuguide**

1. Hur ser du på begreppet intern styrning och kontroll?
2. Hur påverkar den interna styrningen och kontrollen organisationen? Ge exempel
3. Hur påverkar den interna styrningen och kontrollen dig som medarbetare? Ge exempel
4. Vad betyder tillit för dig?
5. Omfattar ramverket för intern styrning och kontroll tillit?
6. Vad innebär tillit i din organisation? Ge exempel
7. Vad skapar tillit i din organisation? Ge exempel
8. Vem skapar tillit i din organisation? Ge exempel
9. På vilket sätt jobbar Ni med tillit i Er organisation? Ge exempel
10. På vilket sätt kan tilliten i en organisation skadas? Har du varit med om det? Ge exempel
11. På vilket sätt hänger tillit och intern styrning och kontroll ihop? Ge exempel
12. Hur ser du på din roll som internrevisor kopplat till tillit? Ge exempel
13. Hur ser du att du bidrar till att skapa tillit? Ge exempel