



# LUND UNIVERSITY

## Paragrafer och Profit. Om kunskapsarbetets oklarhet

Alvehus, Johan

2006

*Document Version:*  
Förlagets slutgiltiga version

[Link to publication](#)

*Citation for published version (APA):*  
Alvehus, J. (2006). *Paragrafer och Profit. Om kunskapsarbetets oklarhet*. [Doktorsavhandling (monografi), Företagsekonomiska institutionen]. Lund Business Press.

*Total number of authors:*  
1

### General rights

Unless other specific re-use rights are stated the following general rights apply:  
Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Read more about Creative commons licenses: <https://creativecommons.org/licenses/>

### Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

LUND UNIVERSITY

PO Box 117  
221 00 Lund  
+46 46-222 00 00

# Paragrafer och profit

Om kunskapsarbetets oklarhet

**Johan Alvehus**

---

Institutet för Ekonomisk Forskning  
Ekonomihögskolan



**Lund Business Press**

Lund Studies in Economics and Management 86

Lund Business Press  
Institutet för Ekonomisk Forskning  
Box 7080, 220 07 LUND

ISBN 91-85113-09-3  
©Johan Alvehus

Printed in Sweden  
KFS i Lund AB 2006

# Innehållsförteckning

1. Professionella servicefirmor och organisering av arbete .....	1
Professionella servicefirmor .....	2
Professionalism och kommersialism .....	4
Styrning i professionella servicefirmor .....	6
Det frånvarande arbetet .....	8
Bilder av kunskapsintensivt arbete: styrning och retorik .....	9
Bilder av kunskapsintensivt arbete: aktörerna .....	11
Att återföra diskussionen till ”arbetet” .....	13
Organisering av professionellt arbete .....	14
Att konceptualisera arbete .....	15
Studiens empiriska fokus .....	17
Studiens syfte och disposition .....	19
2. Skatt: en introduktion .....	21
Big och Skatt .....	22
Ett besök på Skatt .....	24
Tjänstehierarkin .....	27
HR-satsningen .....	31
Marknaden och verksamheten .....	34
Uppdragen och arbetets övergripande organisering .....	34
Klienterna .....	36
En del av en större organisation .....	37
Mellan advokater och skattemyndighet .....	38
3. Empiriska och analytiska strategier .....	41
En fallstudie? .....	42
Intervjuer som metod .....	44
Intervjuer och studier av arbete .....	45
Intervjusituationens problem och möjligheter .....	46
Översikt över materialet .....	49
Autenticitetsanspråk och språkbildning .....	54
Berättande: mellan det autentiska och det främmande .....	55
Språkbildning .....	57
4. Problemlösningens problematik: att lösa och formulera problem .....	63
Två infallsvinklar på problemlösningen .....	69
Lagens komplexitet och dynamik .....	70
På andra sidan lagen .....	75
Att röra sig i lagens rimliga gråzoner .....	76
Klientens intresse .....	78
Att få kontakt med klienten .....	81
Successiv involvering... ..	82
...med politiska och ekonomiska hinder .....	83
Juniora och seniora positioner: problemlösningens två skepnader .....	84
Att utvecklas i arbetet .....	87

Dubbel granskning .....	88
Learning by doing och handledarskap .....	90
Kurser och nätverk .....	91
Det konkreta arbetet innehåll och organisering .....	92
Problemlösningens problematik: summering .....	97
5. Arbete med och i klientrelationer: att konstruera problem .....	99
Klientrelationens karaktär .....	102
Fallet Katarina: om vikten av att äga klientrelationer .....	102
En personlig och förtroendefull relation .....	107
Vad klienten <i>egentligen</i> vill .....	110
Produktens öppenhet .....	115
Kronor och ören: produktens tydlighet .....	115
”Det är en djävla tur att det inte är Dagens Industri som intervjuar mig”: produktens kvalitet .....	118
Skattekonsultation sett ur en senior position: problemkonstruktion .....	120
Skillnaden mellan den juniora och den seniora positionen .....	121
Från uppdrag till klienter .....	122
Att gå från uppdrag till klienter – eller inte .....	124
Organiseringen av klientrelationernas privatisering .....	128
Förtroende som del av produkten .....	129
Privatiseringens logik .....	132
Arbete med och i klientrelationer: summering .....	134
6. Timdebiteringen: att synliggöra arbete .....	137
Timdebiteringssystemets design .....	140
Aspekter av timdebiteringen .....	144
Att lära sig räkna .....	144
Ständig närvaro .....	146
”Friheten” i systemet .....	148
Debiteringskalkylen .....	150
Vikten av att debitera .....	155
Ekonomisering .....	157
Klientens nedtonade ekonomiska roll .....	158
Pyramidens logik och konstruktionen av knapphet .....	160
Synliggörande och belöningssystematik .....	164
Timdebiteringen: en summering .....	168
7. Om kunskapsarbete och oklarhet(er) .....	169
Den lokala bestämningen av ”arbete” .....	170
Oklarheter och klarheter i produkten och resultatet .....	174
Begreppet oklarhet och dess roll .....	174
Immanent oklarhet .....	176
Allokering av oklarhet .....	177
Oklarheter och klarheter i arbetet .....	180
Olika bilder av arbetet .....	181
Skapandet av arbetets oklarheter: konkret arbete och privatisering av klientrelationer .....	182
Skapandet av arbetets klarhet: synliggörande .....	185

Synliggörandet och glappets överskridande .....	188
Oklarhetens roll: avslutande reflektioner om oklarhet och kunskapsarbetets organisering .....	190
Om radiell arbetsdelning och kunskapsarbetets ekonomi .....	191
Om styrning och kunskapsföretagets varande.....	195
Slutnot om oklarhet .....	201
Sammanfattning av studiens bidrag.....	202
English summary .....	205
Referenser.....	213



## Förord

Tack till...

Mats Alvesson i egenskap av handledare, kritiker och pådrivare.

Andreas Werr och Gudbjörg Erlingsdóttir för kritik och idéer på slutseminariet.

Stefan Sveningsson och Claes Edlund för insatser på mellanseminariet.

Anna Stafsudd, Dan Kärreman, Jens Rennstam, Jon Bertilsson, Maria Boklund, Martin Blom, Nadja Sörgärde, Peter Svensson, Robert Wenglén, Susanne Lundholm och Tony Huzzard för kommentarer, diskussioner och kritik på texter i olika stadier.

Daniel Ericsson, Pernilla Nilsson, Thomas Andersson och Thomas Johansson för alla diskussioner, alla idéer, all logi och allt annat.

Craig Prichard, Ralph Stablein and all my friends at Massey, Palmerston North, Aotearoa for ideas, discussions, writing and a great time; Kia ora!

Tony Huzzard, ett bonustack för hjälp med den engelska sammanfattningen.

Elsbeth Andersson för assistans med att få ordning på manuset.

STINT, Jan Wallanders och Tom Hedelius Stiftelse, JAC samt Högskolan i Skövde för den finansiering förutan vilken detta inte hade varit möjligt.

Sist men absolut inte minst vill jag tacka alla på Skatt som ställt sin (ofta debiterbara) tid till mitt förfogande.

Lund, februari 2006

*Johan Alvehus*





## Professionella servicefirmor och organisering av arbete

- Men det är ju stor frihet att göra som man vill, så länge man gör rätt.
- *Hur vet man när man gör rätt då?*
- Ja det vet man ju inte.
- *Hur upptäcker man det?*
- Ja det är ju inte säkert att det upptäcks. Det är ju lite så: så länge allt är frid och fröjd, så länge verksamheten fungerar så är det ju inga konstigheter.

Det är en relativt ung konsult på en stor internationell revisionsbyrås avdelning för skattekonsultation, i det följande kallad ”Skatt”, som uttalar sig ovan (de kursiverade replikerna är att hänföra till undertecknad). I all sin enkelhet illustrerar replikväxlingen de problem som denna avhandling handlar om.

För det första så kan man ställa den i relation till vad ”professionellt arbete” antas vara. Professionellt arbete baseras, antas det ofta, på en explicitgjord och ofta akademisk kunskapsbas vars användning är beroende av den professionellas uttolkning (jfr Abbott, 1991; Freidson, 2001). Det vill säga, det borde i viss utsträckning vara möjligt för professionella att redogöra för sitt arbete med hänvisning till kunskapsbasen. Citatet ovan motsäger en sådan bild. Ett transparent arbete borde också möjliggöra att man faktiskt vet vad som är ”rätt” arbete, minimalt att resultatet av arbetet på något sätt kan indikeras. Men det vet man inte, enligt konsulten ovan, i alla fall inte så länge allt är ”frid och fröjd” och ”verksamheten fungerar”. En ytterligare dimension i detta är svårigheten att upptäcka eventuella felaktigheter i arbetet, ett upptäckande som normalt inte åligger skattekonsulterna själva utan klienten eller, oftare, olika myndighetsinstanser.

En annan aspekt som kan läsas in i replikväxlingen handlar om vad "arbete" utgör. Om det är svårt att formulera vad som är "rätt" och "fel" – hur påverkar detta hur man förhåller till vad arbetet innebär, eller till vad som förväntas av en i arbetet? I Deetz (1998:157) framställs kunskapsarbete som "mystiskt" och "dolt"; det finns flera författare som hävdar att en central aspekt av professionalism är upprätthållandet av en grad av hemlighetsmakeri kring arbetet (se t ex Larson, 1977; Power, 1997; Roberts & Dwyer, 1998). Motivet till detta är att en fullständig transparens skulle kunna leda till att arbetet alltför lätt kunde kopieras av andra och kanske förlora sin aura av unicitet.

Aspekterna ovan kan formuleras som ett styrningsproblem – om det är svårt att formulera sig kring arbetet och dess resultat på ett relevant sätt, hur åstadkommer man då styrning och kontroll? Det finns naturligtvis svar på frågan – jag kommer att diskutera en rad sådana nedan – men det tema som jag redan här vill lyfta fram är just själva arbetets roll i den professionella verksamheten. Det argument jag kommer att föra fram i detta inledande kapitel handlar om att själva arbetets roll i allt för liten utsträckning diskuterats i studier av kunskapsintensiv, och mer specifikt professionell, verksamhet.

## Professionella servicefirmor

Skatt – som ovan kortfattat introducerades som skatteavdelningen på en stor internationell revisionsbyrå – kan ses som ett exempel på en professionell servicefirma (PSF). En PSF gör anspråk på att leverera "de esoteriska och intellektuella aspekterna av expertkunskap"<sup>1</sup> (Abbott, 1991: 27), oftast i termer av kunskaper som grundas i högre utbildning. Inte sällan finns det en etablerad profession inblandad, som med t ex certifieringssystem eller andra procedurer bygger upp en professionell gemenskap baserad på etiska koder och inbördes kontroll (Abbott, 1988; Freidson, 2001; Larson, 1977). Vidare präglas de ofta av anspråk på en klientorienterad serviceetik, ibland i kombination med en

---

<sup>1</sup>Citat med engelsk källa har översatts till svenska. Jag kommer i fortsättningen inte att påpeka detta.

nedtoning av vinstintresset, och arbetet baseras ofta på en hög grad av klientinteraktion och anpassning av produkten till klientens situation (Anderson-Gough et al, 2000; Løwendahl, 1997). Detta gör att (den högtbildade) personalen ofta tillskrivs en viktig roll: ”den professionella servicefirman är det ultimata förkroppsligandet av den bekanta frasen ’våra tillgångar är vår personal’” (Maister, 1993: xv; se även Blackler, 1995; Broadbent et al 1997b; Morris & Empson, 1998; Starbuck, 1992).

Professionella servicefirmor kan ses som ett slags kunskapsintensiva företag, KIF (Løwendahl, 1997; Morris & Empson, 1998). Grovt sett betecknar KIF ”företag där det mesta arbetet *sägs vara* av intellektuell karaktär och där välutbildade, kvalificerade anställda utgör huvuddelen av arbetskraften” (Alvesson, 2001: 863, min kursivering). Alvesson konstaterar vidare att kunskapsintensiva företag är en kategori som lätt undslipper sig definitiva definitioner<sup>2</sup> – icke desto mindre är kategorin meningsfull och har ett heuristiskt värde – och att ”kunskap” och dess rationella applicering knappast utgör ett tydligt kriterium som kan

---

<sup>2</sup>Det är inte oproblemiskt att definiera vad ”kunskapsintensiva” företag skulle vara: definitioner tenderar att antingen vara så vida att i det närmaste alla typer av verksamhet skulle kunna räknas in under dem, eller så snäva att en rad verksamheter lämnas utanför. Deetz (1998) kan fungera som ett exempel på definitionsförsök (ett annat exempel är Starbuck, 1992). Deetz karaktäriserar kunskapsintensiva företag utifrån tre aspekter: arbetet i dem präglas i hög grad av autonomi; det är svårt att observera arbetsprocessen och mäta resultatet; och den relativa vikten av olika sorts kapital skiljer sig från den hos ”traditionella” företag (en ökning av det relativa värdet av intellektuellt, relationellt och artefaktuellt kapital och relativ minskning av värdet av finansiellt dito). Dessa kriterier håller i många sammanhang, samtidigt som det i andra leder till konstiga exkluderingar. Mången processindustri, till exempel, är i högsta grad kunskapsintensiv samtidigt som det är kapitalintensiv; inom sjukvården finner vi ibland relativt tydliga arbetsprocesser och resultat kombinerat med hög kunskapsintensitet. Ett annat sätt att etablera en gräns kan vara relationen mellan ett KIF och en profession, t ex advokater eller läkare. Professionalism signalerar i allmänhet att verksamheten handlar om tillämpning eller utveckling av avancerade kunskaper (jfr Abbott, 1991). Ett KIF framstår, i och med en association till en profession, som en verksamhet som innefattar sådant kunskapsarbete (jfr Løwendahl, 1997). Den ansats som jag förespråkar är emellertid ett försök att lämna debatten om definitioner och i stället närma sig problemet med kunskapsintensitet utifrån ett retoriskt perspektiv.

karaktärisera och särskilja vissa typer av verksamheter från andra. Att *göra anspråk* på att vara ett KIF kan däremot betraktas som en intressant konstruktion (Alvesson, 1993b). Anspråket i sig aktualiserar tre oklarheter: i) den *produkt eller tjänst* man gör anspråk på att leverera, dvs ”kunskapen” ifråga, ii) det faktiska *arbete* man utför samt iii) *resultatet* av arbetet (Alvesson, 2001: 869).

Professionella servicefirmor utgör en kategori företag där de tre oklarheterna kommer till tydligt uttryck. Att mer precist fastställa vad själva kunskapsanspråket i PSF innebär är problematiskt. Bédard & Chis (1993) översikt visar till exempel hur komplext det är att fastställa expertis inom redovisning och detsamma tycks gälla även mer generellt när det gäller expertis i icke-experimentella miljöer (Ericsson & Smith, 1991). Detta aktualiseras inte minst i form av relationen till klienterna, eftersom de professionella har – eller i alla fall gör anspråk på att ha – ett tydligt kunskapsövertag gentemot dem (Abbott, 1991; Goode, 1957). Anspråket på professionalism kan förstås som en extremversion av anspråk på kunskapsintensitet (jfr Løwendahl, 1997), och etiketten ”professionell” fyller en viktig legitimerande funktion i det att den tjänar som en garant för seriositet och kvalitet (Abbott, 1991; Alvesson, 2004; Goode, 1957; Watson, 2002).

## Professionalism och kommersialism

En traditionell bild av hur expertis organiserats är att det främst skett genom professioner i form av exempelvis statligt sanktionerad certifiering, specialiserade utbildningar, socialisation, etc. Den traditionella bilden av en fri professionell – t ex en privatpraktiserande läkare eller advokat – framstår emellertid alltmer som en anakronism. I allt större utsträckning har professionella och professionell verksamhet kommit att inkorporeras i byråkratiska strukturer – företagen har blivit allt viktigare (Abbott, 1988; Freidson, 2001; Wallace, 1995). En sida av detta är att det blir allt svårare att dra tydliga gränser mellan professionella och andra specialiserade yrkesgrupper (Abbott, 1991) – att ”vara professionell” är en etikett som är eftersträvansvärd och som därmed lätt urholkas (Freidson, 2001; Watson, 2002). Dessutom innebär inkorporeringen av expertis i byråkratiska strukturer att man lätt bryter upp de kollegiala mönster som är karaktäristiska för en profession (Abbott, 1991). Flera författare observerar att byråkratiska

kontrollsystem (t ex målstyrning eller budgetar) ofta kommer i konflikt med professionella ideal (se t ex Broadbent et al, 1997a; Hall, 1967), en konflikt som måste hanteras av individen såväl som organisationen (Wallace, 1995; Winroth, 1999).

Anspråket på kunskapsintensitet, som diskuterades ovan, innebär att vissa förväntningar om en professionell organisations struktur och styrning aktualiseras (jfr Alvesson, 1993b, 2001; Starbuck, 1992), t ex att det handlar om förhållandevis ”platta” organisationer med relativt självgående medarbetare (jfr Mintzbergs, 1979, idealtypiska professionsbyråkrati). En speciell sådan struktur är det som Greenwood et al (1990) döpt till P<sup>2</sup>-formen, ”professional partnership”. En sådan karaktäriseras av att ägarna till företaget är en aktiv del av företagets produktionsapparat, dvs de är såväl ägare som chefer och nyckelarbetare (ibid: 730). Ägar- och ledningsstruktur skiljer sig därmed från ett mer traditionellt orienterat industriföretag, där dessa funktioner separeras (jfr Braverman, 1974/1977). Verksamheten präglas av dess professionella dimension, med hög utbildningsnivå och klientnära arbete, vilket också leder till en hög grad av decentralisering. Över tiden har P<sup>2</sup>-formen mer och mer kommit att kombineras med byråkratiska styrformer, en hybridform som Hinings et al (1999; jfr Rose & Hinings, 1999) etiketterar ”managed professional business”, MPB. Ett centralt mål med att organisera i partnerskapsform är att uppnå en hävstångseffekt, ”leverage”. Detta är ”hjärtat” i en PSF, enligt Maister (1993: 8; jfr Sherer, 1995). Grunden i ett sådant system är en arbetsdelning där mer seniora personer kan sälja in uppdrag och stå som garantier för kvalitet medan en avsevärd del av uppgifterna löses av juniora personer till en lägre kostnad (Kor & Leblebici, 2005). På detta sätt genereras ett överskott till firman (dvs partners), eftersom klienten kan debiteras fullt ut samtidigt som kostnaderna hålls nere. Strukturen med inbyggd hävstångseffekt kan ses som en styrform, som ett så kallat up or out-system (Baden-Fuller & Bateson, 1990; Sherer, 1995), där de som aspirerar på en fortsatt karriär måste leva upp till vissa kriterier för att få stanna kvar i företaget – och ”de flesta professionella aspirerar på partnerskap” enligt Greenwood et al (1990: 731; jfr Maister, 1993).

Bilden av PSF såsom präglade av en serviceetik, där klientens behov sätts i första rummet, har under de senaste åren alltmer eroderats. Hanlon (1996, 1997; jfr Hinings et al, 1999) framhåller revisionsbranschen

som ett föregångsexempel på hur kommersiella ideal tagits upp och blivit dominerande; motsvarande observation finns gällande svenska förhållanden (Jönsson, 2004). För att göra karriär inom revision räcker det inte med att vara tekniskt skicklig (ibland kan det till och med vara ett hinder), man måste framför allt vara kommersiellt driven. De kontrollsysteem som utvecklas inom firmorna har lönsamhet som främsta mål (Hanlon, 1996: 360; jfr Pinnington & Morris, 1996). Hinings et al (1999) menar att MPB i allt större utsträckning förskjutits mot att präglas av kommersiella ideal på bekostnad av en professionell etik och att det därmed handlar om just ”business” i allt större utsträckning. En traditionell partnerskapsstruktur och professionella anspråk beledsagas alltså, kanske i ökande grad, av formella styrsystem och ökande kommersiell orientering.

## Styrning i professionella servicefirmor

När produkter, arbetsprocesser och resultat kringgärdas av oklarhet så blir de också svåra att styra (Ouchi, 1979); som Townley (1993, 1994) noterar så måste styrning ha ett objekt att riktas mot. Att i PSF rikta uppmärksamheten mot maskiner eller andra anläggningstillgångar blir mindre relevant eftersom de ju gör anspråk på kunskapsintensitet – möjligen utgör informationssystem ett undantag (jfr Newell et al, 2000). Det kvarstår dock en lång rad objekt som man kan (eller åtminstone kan försöka) styra, exempelvis klienter (Maister, 1993), projekt och ärenden (Svensson & Östnäs, 1990), tid (Anderson-Gough et al, 2001), eller en firmas renommé och legitimitet (Alvesson, 2004). Det mest uppmärksammade objektet för styrning inom PSF är personalen. Detta kommer till uttryck inom resonemang kring kunskapsstyrning där PSF, med sin betoning av klientinteraktion och situationsanpassning, är starkt beroende av personbunden kunskap (Blackler, 1995; Morris & Empson, 1998).<sup>3</sup> I texter om human

---

<sup>3</sup>I många fall tycks även mer renodlad kunskapsstyrning handla om personalen. Till exempel görs ofta indelningar av kunskapen angående huruvida den är individuell eller kollektiv, där den senare typen utgörs av antingen ett större antal individer som besitter samma kunskap eller en kodifiering i form av manualer eller databaser. I båda fallen är det svårt att tänka bort personalen som en central komponent i styrningen av sådan kunskap. Även kunskap som ligger förborgad i rutiner och relationer kan inte styras med annat än att individer åstadkommer något;

resource management, HRM, ses utformningen och utvecklingen av personalstyrkan som en central strategisk fråga i verksamheten (Løwendahl, 1997; Maister, 1993). Även i resonemang om P<sup>2</sup>/MPB framhålls personalens centrala roll, eftersom rekrytering och utveckling av anställda och selektionen till partnerskap är centrala element i strukturens design (Greenwood et al, 1990; Maister, 1993). Ytterligare en genre litteratur där personalens centrala roll etableras är inom studier av professionellas socialisation och subjektifiering, dvs där diskussioner av vad det innebär att ”vara professionell” förs (Covaleski et al, 1998; Deetz, 1998; Fournier, 1999; Grey, 1998). Deetz konstaterar att individerna i PSF blir ”den viktigaste och den mest varaktiga produkten eftersom de materiella produkterna och deras kvaliteter är flytande” (ibid: 168). Prichard & Alvehus (2003) menar att organisationer i vissa sammanhang kommit att framstå som ”subjektsmaskinerier”; ett intryck man kan få är att styrning i PSF mer handlar om att producera arbetare än att producera arbete.

Ouchi (1979, 1980) menar att organisationers styrformer kan klassificeras utifrån huruvida det finns kunskap om arbetsprocesserna respektive resultaten. I en situation där processerna är svåra att identifiera och resultaten är svåra att mäta handlar styrningen om att forma gemensamma värderingar och normer hos de anställda, menar Ouchi. Alvessons (2001) tre oklarheter – kring produkt, arbete och resultat – pekar mot att såväl process som resultat är svårt att kontrollera i PSF, och därmed mot att den styrning som föredras är riktad mot att påverka personalen. Litteraturen kring styrning i PSF ligger huvudsakligen i linje med detta antagande.

En aspekt av detta som jag i det följande vill rikta uppmärksamheten mot är kopplingen mellan å ena sidan styrning, där främst personalen ställs i centrum, och å andra sidan PSFens kommersiella logik, där utnyttjandet av en organisatorisk hävstångseffekt betonas. Samtidigt som leverage-strukturen har konsekvenser för styrning och för individer och deras karriärvägar så baseras den på att arbetet kan organiseras på

---

försök att kodifiera enskilda personers kunskap måste riktas mot dessa personer, som ”tappas” på kunskaper; de förs vidare genom att andra genomgår träning och förutsätts utnyttja databaser.



ett speciellt sätt, där ett mindre antal seniora har tillgång till en bas av mer juniora medarbetare att delegera arbete till. Medan styrning är något som på olika sätt uppmärksammas i PSF-sammanhang så saknas i de flesta organisationsteoretiska diskussioner om PSF resonemang kring hur styrningen – av personal, klienter etc – i sin tur förhåller sig till organiseringen av *arbetet*. Vad är det personalen förväntas göra? Och hur gör de det?

## Det frånvarande arbetet

Barley & Kunda (2001) noterar att diskussioner av ”postbyråkratiska” och liknande organisationsformer – däribland KIF och PSF – sällan baseras på studier av just arbete, på vad ”folk verkligen gör” (ibid: 90). Snarare diskuteras strategier, styrning, organisationsstrukturer etc på ett tämligen abstrakt plan. Barley & Kunda menar att detta lett till att teoretiserandet kring organisationer allt mer kommit att distansera sig från vad arbete är och hur det är organiserat.<sup>4</sup> På sätt och vis reproduceras detta mönster även i studier av PSF. Som Winroth (2003) konstaterar så har ”inte arbetet och dess organisering haft någon framträdande plats” i studier av PSF (jfr även Alvesson, 2004: 59 och Sharma, 1997: 790). I något ironiska termer skulle man kunna se den bild som målas upp av PSF i litteraturen som ett slags organisationer där man går på utvecklingssamtal, utvärderas, delar med sig av sin kunskap och tar del av andras kunskaper och information, gör karriär, umgås med klienter samt slits mellan professionella och kommersiella ideal –

---

<sup>4</sup>Självklart är det inte så att arbete, eller ens kunskapsintensivt arbete, helt glömts bort i forskningen. Inom arbetsprocessteorin (med utgångspunkt i ffa Braverman, 1974/1977) finns det exempelvis en lång tradition av empiriska studier, men dessa tenderar att framför allt intressera sig för industriarbete eller servicearbete som vanligen inte gör anspråk på att vara särdeles kunskapsintensivt. Vidare finns studier av kunskapsintensivt arbete, t ex inom medicin, inom forskning kring professioner. Den ansatsen tenderar dock att främst fokusera just den professionella dimensionen på bekostnad av den organisatoriska; när relationen mellan profession och organisation berörs så tycks arbetet återigen marginaliseras (se t ex Brock et al, 1999). I sociologiska studier av professionellt arbete tenderar ”arbete” att främst handla om karriär, arbetsmarknad och arbetsdelning på ett samhälleligt plan snarare än om det vardagliga arbete som pågår i organisationer (t ex Abbott, 1988; Leicht & Fennell, 2001).

men inte utför några arbetsuppgifter. Parallellt med detta är det emellertid inte svårt att tänka sig att en revisor granskar företags bokföring och försöker disponera bokslut, att en skattekonsult utreder skattemässiga effekter av affärstransaktioner, att en HR-expert formulerar en personalpolicy eller att en marknadsförare gör marknadsundersökningar och utformar kampanjer. Frågan är bara hur denna slags aktiviteter skall förstås – hur kan vi förstå arbetets organisering i PSF?

### Bilder av kunskapsintensivt arbete: styrning och retorik

Ett sätt att närma sig en förståelse för arbetets organisering är att se det *genom* studier av styrning. Det finns en lång rad belysande empiriska studier av styrning i PSF och KIF (t ex Alvesson & Köping; 1993; Alvesson & Kärreman, 2004; Anderson-Gough et al, 2000, 2001; Covalleski et al, 1998; Deetz, 1998; Greenwood et al, 1990; Grey, 1994, 1998; Robertson et al, 2003; Winroth, 1999). Det som dessa studier har gemensamt är att de på olika sätt (förstås) handlar om hur styrning fungerar och i detta figurerar förstås arbetet då och då – men själva arbetet fokuseras inte. Exempelvis kan det noteras vilken typ av verksamhet ett företag håller på med, men sedan studeras t ex vilka mål man styr mot, vilka kunskaper, beteenden och uppträdanden som prioriteras eller hur klientrelationer administreras och utnyttjas. På sätt och vis handlar förstås diskussioner om kunskapsstyrning, professionalism, HRM eller retorik om arbetet: om vilken typ av kunskap som kommer (eller antas komma eller bör komma) till användning och hur den skall utnyttjas och utvecklas, om vilka krav som ställs på personalen för att de skall kunna utföra arbetet på bästa sätt, hur arbetet förhåller sig till arbetstiden, etc. Men bilden av hur arbetet i praktiken organiseras förblir diffus.

En annan vanlig infallsvinkel är att se kunskapsarbete som en huvudsakligen retorisk aktivitet som i stor utsträckning handlar om intrycksstyrning gentemot klienter och andra intressenter. Alvesson (2001) menar att detta på sätt och vis kan ses som kunskapsarbetets kärna. Det handlar om att skapa bilder av arbetet och den egna

organisationen som är trovärdiga.<sup>5</sup> Detta innebär inte att det skulle handla om rena fabuleringar, utan snarare om att (i alla fall vissa former av) kunskapsintensivt arbete kräver ett kontinuerligt retoriskt arbete då det inte finns någon etablerad professionell bas att luta sig mot (jfr Clark, 1995; Clark & Salaman, 1998). Czarniawska-Joerges (1988) menar, i en studie av managementkonsulter i offentlig förvaltning, att deras arbete handlar om att införskaffa och vidarebefordra etiketter, metaforer och plattityder och på så sätt producera handlingsrelevanta bilder för klienterna: de är ”resande försäljare med verktygssatser för att producera handling genom innebörd” (ibid: 102). Clark (1995) beskriver interaktionen mellan klienter och konsulter i termer av en teatermetafor. Metaforen lyfter fram och fokuserar hur ”[k]onsulter försöker skapa och upprätthålla en verklighet som övertygar klienterna om deras värde” (ibid: 87). Clark pekar t ex i sina analyser av rekryteringskonsulter på att deras arbete kanske inte skiljer sig så mycket från klienternas egna personalavdelningar, utan att organiseringen av t ex en audition är ett sätt att ”spela upp” sin expertis. Clark noterar också att en stor del av rekryteringskonsultens arbete sker bakom scenen – men fördjupar sig inte i hur det sker eller vilka konsekvenser det har. Power (1997, 2003) visar hur skapandet av en ”rationell” bild av revisionsarbete är central för att producera ett förtroende för tjänsten hos klienten. Att ”spela upp” revisionen enligt en vedertagen procedur, som klienten (och samhället i stort) har förtroende för är ett sätt att dölja revisionens inneboende oklarhet. Werr et al (1997: 303) menar att ”strukturerade metoder” för managementkonsultation ”spelar en viktig roll för att skapa ett gemensamt gränssnitt för förändringsprocessen” mellan konsult och klient. Utnyttjad på detta sätt är teatermetaforen – eller resonemang av liknande karaktär – ett fruktbart sätt att närma sig vissa aspekter av kunskapsintensivt arbete där relationen mellan konsult och klient, och parternas respektive möjlighet att manipulera situationen, kan diskuteras (jfr Sturdy et al, 2005).

---

<sup>5</sup>Liknande resonemang finns i litteratur som diskuterar professioner, där en mystifiering av det professionella arbetet gentemot utomstående ofta förekommer (Larson, 1977; Roberts & Dwyer, 1998).

Risken med teatermetaforen är emellertid att *all* uppmärksamhet fokuseras till scenen, när en (mer eller mindre avsevärd) del av arbetet sker bakom denna (jfr återigen Clarks, 1995: 116, notering om vad som sker bakom kulisserna i rekryteringsarbete). Ett bra sceneri måste iscensättas. Svensson & Östnäs, *text*, betonar hur viktig roll olika resurser (allt från lokaler till nätverk och kunskaper) har i psykologers och arkitekters arbete, och Svensson (2004) visar hur förmågan att utnyttja diskursiva resurser är central i marknadsförarens arbete. Även om retoriken i sig är en central del av det kunskapsintensiva arbetet så är inte relationen mellan retoriken kring arbetet och arbetets utförande entydig eller enkel. Att studera retoriken som en del av arbetet är betydande för just den delen av arbetet, men det lämnar fortfarande andra delar av arbetet obeforskade. "[N]är en magiker", säger Clark (1995: 127),

drar ut något ur sin hatt spelar det ingen roll om det är en scarf, en fågel, en duva eller något annat. Rollen för dessa rekvisita är att underbygga och stödja magikerns handlingar som i sig utgör framträdandet. På samma sätt har en konsultrapport, en lista på kandidater eller resultat från psykometriska tester alla sin relevans i det att de bistår konsulten både i att underhålla och realisera en föreställning.

Men vad som inte närmare diskuteras är hur magikern (för att fortsätta liknelsen) designar sina trick: tillverkar dubbelbottnade hattar och syr in fack för duvor i fracken. Det är för detta senare jag kommer att intressera mig i denna avhandling.

## Bilder av kunskapsintensivt arbete: aktörerna

Jag inledde detta kapitel med ett exempel på en skattekonsumts funderingar kring sitt arbete. I funderingarna framstår arbetet som på flera sätt oklart eller, om man så vill, dolt eller mystiskt. Det exemplet är inte en isolerad företeelse. Det finns ett flertal studier av styrning i PSF som genererat liknande utsagor kring arbetet. Det verkar som om det ibland saknas ett språk att uttrycka sig med när det gäller professionellt arbete. Detta kan tyckas en smula paradoxalt, då språkanvändning i sig ofta är centralt i PSF, i såväl relationen mellan kunskapsarbetare och klient som i relationen mellan kollegor. Prat och andra former av språkanvändning är naturligtvis centralt i de flesta

organisationer (Boden, 1994), men i just PSF är språkanvändning (särskilt sådan som innebär kunskapsanspråk) dessutom ofta en central del av den produkt man levererar. Men även om arbetet i stor utsträckning genomsyras av språkanvändning gör inte det per automatik alla aspekter kring arbetet enkla att uttrycka. En psykolog (i Svensson & Östnäs, 1990) beskriver sitt terapiarbete i termer av att det är ”konstnärligt”:

Det är nästan som att måla. Jag kan inte berätta om det, men jag vet att det är så. Man har inga hjälpmedel, man har bara sig själv. Man får leta sig fram på skumma och risiga vägar. Man skapar något tillsammans med den där personen. Det är en process – en rörelse. Och konst är ju rörelse... (Svensson & Östnäs, 1990: 133)

Även om psykologens ordval är svepande och metaforiskt är det ett sätt att beskriva arbetet som är – får vi anta – meningsfullt för henne eller honom i sammanhanget. Ett annat exempel (från Winroth, 1999) är en advokat som beskriver avtalsskrivning – något som man som lekman kanske ser som tämligen enkelt – som att det handlar om att

... sätta klienten i en så positiv situation som möjligt. Om klienten ska ut och segla så ska man bygga en båt med köl, mast, bom, vissa detaljer och den och den kompassen, olika radarsystem...nu kommer vi in på det riktiga finliret. Att skriva avtal är att bygga något vad som helst. När vinden ligger på det viset bör man ha det och det materialet och andra oskrivna lagar, som man upptäcker efterhand. (Winroth, 1999: 135)

Avtal är inget man producerar genom att följa en uppsättning regler; en annan respondent betonar att det är något man lär sig med tiden, att ”[k]riterierna sitter i ryggmärgen” (ibid: 136). På en mindre managementkonsultfirma, som figurerar i Morris & Empsons (1998) undersökning om kunskapande, beskrev en respondent arbetet så här:

Det finns ett slags magi i det vi gör med våra klienter. Jag kan inte riktigt beskriva det för dig. Jag kan absolut inte formulera det på papper. (Morris & Empson, 1998: 619)

Dessa citat – där arbetet framställs som konst, båtbyggande eller magi – säger, trots sina oklarheter, något om arbetet. Minimalt säger det att det är svårt att formalisera pratet om det, och därigenom troligen något om

hur det traderas och att man som psykolog, jurist eller managementkonsult måste inta vissa förhållningssätt för att kunna fungera i sitt arbete. Valen av metaforer är i sig intressanta, och förstärker intrycket av att arbetet är svårt att uttrycka sig kring. Metaforer handlar ofta om att någonting komplicerat framställs i termer av någonting mindre komplicerat, och på så sätt bibringas det tidigare ett slags klarhet (Lakoff & Johnson, 1980: 117f). I dessa fall ser vi hur metaforerna från områden som i sig kan betraktas som oklara (konst och magi) tycks lättare att använda sig av än metaforer från mer konkret verksamhet (att bygga en båt). Båtbyggnadsmetaforen måste utvecklas och tydliggöras betydligt mer för att dess idé skall framgå, och den förefaller halta mer än de andra två.

Ett vanligt sätt att förhålla sig till denna situation är att se oklarheterna i aktörernas utsagor som ett uttryck för sakernas tillstånd, att ta fasta på att en del av arbetet inte går att explicitgöra – man kallar det ibland för en ”tyst” dimension (utifrån ffa Polanyi, 1966/1983). Detta återkommer inte minst i resonemang kring kunskap i KIF/PSF (jag kommer att återvända till sådana i kapitel 4). Man låter då tystnaden bli en *egenskap* hos arbetet och en analys kan riktas mot dess roll i organisationen ett organisatoriskt sammanhang. Risken är dock att detta leder till att man redan från början förskjuter en del av arbetet till ett slags svart låda och därmed bidrar till en ”mystifiering [...] av den organisatoriska världen” (Donaldson, 2001: 957) snarare än till en problematisering av den.

### Att återföra diskussionen till ”arbetet”

Även i ljuset av de studier som anförts ovan är det alltså ofta oklart vad den verksamhet de olika företagen bedriver spelar för roll i sammanhanget, vad de som arbetar gör hela dagarna och vad de känner inför det (för att parafrasera Terkel, 1972/2004). Det är alltså inte så att arbete helt har ignorerats – det är snarare så att det ofta har marginaliserats. Detta gäller inte minst det arbete som, för att återigen nyttja teatermetaforen, sker bakom kulisserna. Även om retoriken kring arbetet är viktig så kan den knappast antas utgöra hela arbetet. Vidare, att redan som utgångspunkt anta att arbetet utgör en svart låda, eller att det till sin natur präglas av en ogenomtränglig oklarhet, öppnar inte heller för en djupare förståelse för arbetet och dess organisering i PSF.

För att återvända till bilden av en magiker, som jag använde ovan, innebär ett sådant synsätt att man låter magikern ha sina trick i fred; vi får aldrig veta hur damen sågades itu eller var duvan kom ifrån. I Deetz (1998: 157) termer framstår kunskapsarbetet som "dolt" och "mystiskt", Svensson & Östnäs (1990: 203) beskriver det som "osystematiskt och induktivt", Power (1997) kallar det "obskyrt" och i Robertson et al (2003:843) diskussion om konsulterers arbete noteras det att "[o]lika konsulter använder olika metoder" och att dessa avviker från en "rationell" beslutsmodell (jfr Brunsson, 1982b) – hur och varför avvikelserna sker tycks däremot vara svårare att precisera. Intrycket man får är att den vetenskapliga vokabulären inte riktigt kan hantera organiseringen av kunskapsarbetet.

Om man återknyter till Ouchis (1979, 1980) resonemang så härleder han olika styrformer utifrån vilken typ av arbetssituation de responderar på: huruvida arbetsprocesser och/eller resultat kan kontrolleras. *Vad man alltså kan efterlysa i studier av KIF/PSF är att de återför analyserna av styrning till det problem som styrningen är avsedd att lösa: att organisera arbetet.* Att lyfta fram denna fråga innebär att öppna en diskussion kring hur de av oklarheter kringgärdade processerna, produkterna och resultaten kan förstås. Ett teoretiserande som fjärrmar sig från arbetet i allt större utsträckning riskerar en oförmåga att artikulera vad (professionellt) arbete och dess organisering handlar om.

## Organisering av professionellt arbete

En diskussion om hur professionellt arbete organiseras måste naturligtvis ta hänsyn till vad "arbete" innebär – till frågan om *vad* det är som skall organiseras. Frågan om hur man skall conceptualisera "arbete" är dock problematisk. "Arbete" är i och för sig ett begrepp som vi är kapabla att använda till vardags utan att det ställer till med alltför stora besvär, men på ett teoretiserande plan förefaller det vara svårare att hantera (Ronco & Peattie, 1988). Till Barley & Kundas artikel "Bringing work back in" (2001) kunde man ställa frågan *vad* det är som

skall återinföras – de lämnar anmärkningsvärt nog denna fråga i stort obesvarad.<sup>6</sup>

## Att konceptualisera arbete

En infallsvinkel till konceptualiseringen av arbete återfinns inom arbetssociologin. Där har arbete (förstås) en central position – det innebär dock inte att det är ett tydligt begrepp (Furåker, 1991; Karlsson, 1986, 2002). Karlsson (1986) framhåller i linje med Kosík (1963/1978) att arbete kan ses som det som sker i ”nödvändighetens sfär”, dvs att det handlar om aktiviteter som är inriktade mot samhällets materiella reproduktion. I till organisationsteori överförd bemärkelse innebär detta att betrakta arbete som praktiker som bidrar till en organisations materiella (dvs ekonomiska) reproduktion. Vi kan förlänga resonemanget med att se till de praktiker som direkt bidrar till (re)produktionen och de som indirekt gör det – jfr Mintzbergs (1979) sätt att dela in organisationen utifrån vad som utgör verksamhetens ”operativa kärna” och vad som utgör olika slags stöd till denna. Emellertid innebär detta knappast en lösning på konceptualiseringsproblemet, eftersom frågan om vad som är organisationens ”materiella reproduktion” knappast kan ses som enkel att lösa – skall t ex sociala aktiviteter som frukostar och julfester (Rosen, 1985; Rosen & Astley, 1988) ses som en del av den nödvändiga reproduktionen av arbetskraften eller som extravagans?<sup>7,8</sup>

---

<sup>6</sup>I andra sammanhang har emellertid Barley utvecklat saken. Utgångspunkten för bestämningen av ”arbete” tas då hos aktören, dvs arbetarnas egen bild av det – ett slags arbetets fenomenologi. I en serie etnografiskt inspirerade texter har Barley och medarbetare arbetat utifrån en sådan ansats när det gäller teknikernas arbete (se t ex Barley, 1986; 1990; 1996; Barley & Bechky, 1994; Barley & Orr, 1997; Darr & Scarselletta, 2002; Orr, 1998; ansatsen återfinns även i andra texter, t ex Sandberg, 1994, 2000; Svensson & Östnäs, 1990; Winroth, 2003).

<sup>7</sup>En annan komplikation i PSF-sammanhang är huruvida det som (i alla fall vissa) PSF ägnar sig åt överhuvudtaget kan förstås som bidrag till materiell reproduktion i denna bemärkelse. Många PSF, t ex Skatt, ägnar sig i Marxtermer snarare åt distribution av mervärde än produktion av detsamma (Resnick & Wolff, 1987).

<sup>8</sup>Det finns förstås fler sätt att förstå arbete än det jag lyfter fram här. Det finns t ex ansatser som betonar arbete som ett makrosociologiskt fenomen vars konturer bara kan förstås i ljuset av övergripande samhällsliga processer (t ex Allvin, 1997;



Samtidigt finns det i sammanhanget en poäng att hålla fast vid idén om materiell (re)produktion. I just PSF leder den vidare till en möjlig, empiriskt orienterad, ingång till att diskutera arbetet.

Inom professionssociologin karaktäriseras professioner (bland annat) av att de centreras kring en speciell typ av uppgifter som genom professionens (och ofta även statens) försorg på ett eller annat sätt monopoliseras (Abbott, 1988; Freidson, 2001). I Løwendahls (1997) karaktärisering av den professionella servicefirman återkommer denna koppling mellan ett (förhållandevis) specifikt kunskapsområde och hur det kan relateras till klienters problem. Anspråk på att erbjuda en professionell tjänst innebär i sig att de kunskapsanspråk som görs – och därmed att det arbete man menar sig producera – är knutet till en viss slags ”operativ kärna”. Denna är emellertid svår att karaktärisera uteslutande utifrån dess uppgifter eller det kunskapsfält de relateras till. Som jag konstaterade redan inledningsvis ligger en central dimension i den anpassning av produkten till klientens situation som sker, en anpassning som är i den professionella personalens händer.

---

Beck, 2000; Castells, 1996/1998), ansatser som ser arbete som ett resultat av en gränsdragning mellan privat och offentligt (Gibson-Graham, 1996; Nippert-Eng, 1996), ansatser där arbete är en del av ett livsprojekt (Sennett, 2000), ansatser baserade på försök att identifiera de objektiva villkor som arbetets uppgifter innebär (Kohn, 1980/1983), ansatser som betonar arbete som socialt och materiellt behov (Sayers, 1988) eller och ansatser som framhåller arbete som moralisk kategori (Wolfe, 1997).

I många resonemang, framför allt i Marx-orienterade traditioner, förekommer ontologiska arbetsbegrepp, dvs begreppet ”arbete” avser beskriva en irreducerbar del av det mänskliga varat, något som existerar oberoende av vårt kunskapande om det. Detta är i linje med en tanketradition som härstammar från redan – jodå! – de gamla grekerna: Aristoteles kallade arbete för ”intelligent handlande” (Braverman, 1974/1977: 49). I en berömd analogi beskriver Marx (1867/1997: 153f) det mänskliga arbetets särart i termer av en viljeakt: medan spindeln väver sitt nät utan att veta vad hon gör, så bygger människan sitt hus enligt en plan och med en avsikt. Att avskiljandet av arbetet från dess planering – t ex i manufaktur eller industrier – då leder till ett patologiskt tillstånd (alienation) är därmed att betrakta som ett axiom hos Marx, i och med att arbetsdelningen reducerar arbetarens roll till djurets.

Att bara konstatera området för verksamheten säger alltså föga om hur arbetet organiseras. Ett resonemang om arbetets organisering kan inte reduceras till att bara handla om arbetsuppgifter och jurisdiktioner som avgränsar professioners eller PSFers rätt att utöva dessa. Den måste även ta hänsyn till på vilket sätt dessa organiseras. Som jag noterade i resonemangen kring struktur ovan så är en idé med en PSF att åstadkomma en hävstångseffekt, ”leverage”. Denna är i sin tur beroende av att arbetet kan organiseras genom ett slags arbetsdelning. I ”hjärtat” (Maister, 1993: 8; Sherer, 1995) på PSFen finner vi alltså det arbete som efterlysts i resonemangen ovan.

## Studiens empiriska fokus

Att närma sig frågan kring det professionella arbetets organisering innebär för det första att undersökningen måste flytta sig in, som jag uttryckte det ovan, bakom organisationens kulisser. Det är inte enbart vad som spelas upp inför klienter eller andra intressenter som är det centrala, utan även arbetet såsom det uppfattas av och organiseras bland de professionella. Det innebär för det andra att resonemang kring styrning inte kan stanna vid själva styrningen eller vid antaganden om tyst kunskap utan måste relateras till det arbete den i förlängningen antas påverka.

Jag kommer här, som en avslutning på resonemangen, att presentera de empiriska infallsvinklar som jag här använder för att belysa organiseringen av professionellt arbete. Den första aspekten rör personalens centrala roll i PSF och hur denna förhåller sig till det professionella arbetet; den andra rör kommersialiseringen och den ökande användningen av byråkratiska styrformer som observerats i PSF. Att det rör sig om just dessa infallsvinklar har med det empiriska materialets karaktär att göra, dvs att det lånat sig till tolkningar i just dessa avseenden. Men det finns teoretiska aspekter av dem, som jag i det följande vill lyfta fram och tydliggöra.

Kunskapsarbete tycks alltså, i viss mån, präglas av att det är oklart – ”obskyrt” (Power, 1997: 27) eller ”dolt” (Deetz, 1998: 157). Sett i relation till en annan aspekt som nämndes ovan, nämligen personalens centrala roll i PSF, framstår denna oklarhet som något underlig (eller i alla fall ineffektiv). En central idé i PSF är att personalen skall genomgå

en progression, dvs att den professionella skall utvecklas till såväl kompetens som personlighet (jfr Covalleski et al, 1998; Fournier, 1999; Grey, 1998) – en bild som understöds av litteratur kring HRM (Løwendahl, 1997; Maister, 1993) och som utgör ett centralt element i P<sup>2</sup>/MPB-formen, den så kallade up or out-strukturen (Baden-Fuller & Bateson, 1990; Greenwood et al, 1990; Sherer, 1995). I relation till ett sådant sammanhang kan man tänka sig att det skulle vara en fördel om arbetet kunde tydliggöras, att upprätthållande av en transparens gynnar utvecklingen (Lave & Wenger, 1991). En sådan transparens rimmar emellertid illa med att arbetet framställs som obskyrt eller dolt. Detta förhållande – kombinationen av ett oklart arbete och personalens utveckling – utgör en första infallsvinkel till att studera hur professionellt arbete organiseras. *Den första diskussionen om arbetets organisering på Skatt sker utifrån de bilder av vad arbetet handlar om som ges av aktörerna på Skatt.*

Tid är, som bekant, pengar. Men tid kan också vara arbete. I form av registrering av arbetade timmar, vilket är vanligt i PSF (se t ex Alvesson & Kärreman, 2004; Anderson-Gough et al, 2001; Deetz, 1998; Maister, 1993), så skapas en bild av hur mycket arbete som utförts under exempelvis en dag.<sup>9</sup> Bilden behöver inte bara vara kvantitativ utan kan även inkludera kvalitetsöväganden, t ex i form av huruvida det arbete som utförts går att debitera (Deetz, 1998). Timdebitering kan förstås och analyseras i termer av styrning. Det kan t ex ses dels som ett utslag av ett byråkratiskt kontrollintresse, där den inrapporterade tiden utgör ett sätt att upprätta såväl budgetar som fakturor. Det kan också ses som ett sätt att knyta enskilda individer till ett utvärderingssystem (jfr Roberts & Scapens, 1985; Townley, 1993, 1994). Ett annat sätt att se det är emellertid att debiteringen av timmar i sig innebär är en allt mer central del av det professionella arbetet (Hanlon, 1996, 1997, jfr Hinings et al, 1999). Traditionellt antas professionella vara mer styrda av uppgifter än av tid (Blyton et al, 1989a). Att uppmärksamma timdebiteringen utgör en andra

---

<sup>9</sup>Mer anekdotiskt, kanske, kan noteras att Jönsson (2004: 6f) rapporterar att vd:n för en av de stora revisionsbyråerna i Sverige sagt att "Det finns bara ett mått – debiterbar tid!" som svar på frågan om vad man behöver hålla reda på för att styra en revisionsbyrå.

infallsvinkel till att studera hur professionellt arbete organiseras – man kan förvänta sig att relationen mellan timdebiteringen och det övriga arbetet inte är konfliktfri (jfr Anderson-Gough et al, 2001). *Den andra diskussionen om arbetets organisering kommer att ske utifrån hur timdebitering sker på Skatt.*

## Studiens syfte och disposition

Medan styrning och övergripande strukturer har uppmärksammats i studier av PSF så tenderar arbetet att hamna utanför fokus. Detta gäller inte minst i studier av stora revisions- och konsultbolag, där styrning av personal, klienter och andra aspekter lyfts fram, men där det arbete som man ändå får anta sker i företagen lyser med sin frånvaro. Frånvaron av en diskussion om organiseringen av arbetet i PSF framstår som en smula märklig: det är i relation till just detta som oklarheterna kring produkt, arbete och resultat måste relateras.

*Syftet med denna studie är att skapa en förståelse för organiseringen av arbete i PSF förankrad i ett konkret empiriskt sammanhang. Mer specifikt syftar jag till att skapa en förståelse för arbetet på Skatt genom att se till dels de bilder aktörerna har av det och dels hur det förhåller sig till timdebitering. På ett mer allmänt plan vill jag genom detta bidra till att återinföra ”arbete” i studier av KIF.*

I nästa kapitel kommer jag att presentera det fall som studien baseras på, Skatt, och beskriva det i förhållandevis allmänna termer. Dels behandlas verksamheten i ett bredare perspektiv och dels behandlas Skatt interna organisation på ett övergripande strukturellt plan. I kapitel 3 förs en diskussion om hur fallet Skatt konstruerats – utifrån teoretiska och metodologiska överväganden – och vilken typ av kunskapsutveckling jag vill bidra till.

Efter de tre inledande kapitlen följer tre kapitel som kan ses som avhandlingens kärna. Dessa tre kapitel är empiriskt och analytiskt orienterade och syftar, vart och ett, till att diskutera ett specifikt tema kring arbete på Skatt. De tre kapitlen hänger ihop i och med att organiseringen av arbetet står i centrum för uppmärksamheten, men i

vart och ett förs en dialog med litteratur som i sin tur behandlar olika aspekter.

Det första temat som nämndes ovan, kring hur arbetet hanteras i relationen mellan olika aktörer på Skatt, behandlas i kapitel 4 och 5. En aspekt som håller samman dessa båda kapitel är att de, på olika sätt, handlar om hur de juridiska och klientmässiga problem som arbetet innefattar konstrueras och hanteras på Skatt. I kapitel 4 diskuteras arbetet utifrån de problem som hanteras utifrån en junior position inom Skatt och hur dessa problem samtidigt ses som möjligheter utifrån en senior position. Kapitel 5 utvidgar diskussionen kring den seniora positionen genom att diskutera hur skattekonsultationens problem konstrueras, processer som huvudsakligen sker inom klientrelationer.

I kapitel 6 diskuteras timdebiteringen på Skatt. Dels beskrivs systemet för timdebitering och hur det är tänkt att fungera, men framför allt ägnas uppmärksamheten åt hur detta system realiserats för aktörerna. Timdebiteringssystemet skapar en speciell sorts relation mellan aktörer på Skatt och det skapar en speciell bild av vad som blir arbete. Timdebiteringen etablerar på så sätt en ekonomisk tolkningsram för aktörerna på Skatt.

Det avslutande kapitlet summerar diskussionerna i kapitel 4–6 och relaterar dem till såväl tidigare studier av PSF som mer generella resonemang kring styrning. Jag återkommer dessutom till några nyckelbegrepp som etablerats i analyserna – konkret arbete, privatiserade klientrelationer och synliggörande – och sammanför dem i en diskussion kring hur kunskapsarbete konstrueras. I detta kapitel återkommer jag till de bredare teman som introducerats i detta inledningskapitel med en mer nyanserad diskussion kring begreppet oklarhet och hur dess roll i PSF kan förstås.

## Skatt: en introduktion

– ... men det man på nåt sätt måste förstå, det är att det här är en väldigt speciell typ av företag, det här är kunskapsföretag och dom skiljer sig totalt från varuproducerande företag, där... sätten att bli lönsamma och framgångsrika säkert är helt annorlunda. Jag inbillar mig i alla fall när jag tittar på mina egna kunder, att i väldigt många varuproducerande företag så handlar det om kvantiteter, det handlar om strömlinjeformning, det handlar om att hålla nere kostnader, styckkostnad och sådär. I vår verksamhet handlar det väldigt mycket om att stödja människan. Dom som stödjer individen på bästa sätt det är dom som blir framgångsrikast i långa loppet för det är dom som kommer ha den största kompetensen och kunskapen. (Partner)

Marknaden för revision är idag en i många avseenden global marknad. På en sådan marknad finns det förstås ett antal aktörer som – genom såväl organisk tillväxt som fusioner – lyckats tillskansa sig en privilegierad position. Framför allt är det fem aktörer – Arthur Andersen, Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG och PricewaterhouseCoopers – som agerar på det globala planet. Dessa går ofta under beteckningen ”Big Five” (för en underhållande introduktion ur ett amerikanskt och journalistiskt perspektiv, se Stevens, 1991).<sup>10</sup> På revisionsidan, vilket får betraktas som dessa företags huvudverksamhet, står de vid studiens start för nära 90 procent av världsmarknaden, samtidigt som tillväxten är stor avseende exempelvis juridiska tjänster (Aharoni, 1999: 21). I Sverige står de för 31 % av revisionsbranschens

---

<sup>10</sup>I skrivande stund är det snarare fyra (The Final Four; Morrison, 2004), men då studien initierades hade Arthur Andersen ännu inte drabbats av sitt ”nedgång och fall”. Av det skälet håller jag mig till beteckningen Big Five. Man kan också notera att de för ett antal år sedan gick under namnet ”Big Eight”. En serie fusioner ägde rum, den senaste 1998, vilket minskade antalet företag men ökade längden på firmanamnen.

totala omsättning på knappt 19,3 miljarder kronor och anställer 34 % av arbetskraften (2000 års siffror i Gerstrand & Leonardsson, 2003). Marknaden för skattekonsultation utgör c a 12 % av omsättningen.

Den byrå som studerats i detta fall är en av dessa "Big Five" – i linje med det har jag låtit den heta Big. Naturligtvis är det svårt att gripa om en så stor organisation (vi talar här om tusentals anställda internationellt) på ett helhetsplan. Denna studie rör dess svenska del, samt framför allt en av dess avdelningar, nämligen skatteavdelningen ("Skatt"), som har studerats på ett mer ingående plan. I detta kapitel kommer jag inledningsvis att introducera "fallet" *Big och Skatt* närmare, i strukturella avseenden och i termer av det generella intryck jag fått av Skatt utifrån mina besök och mina intervjuer där. Det senare tydliggörs i avsnittet om *ett besök på Skatt*, medan avsnitten om *tjänstehierarkin*, *HR-satsningen* och *marknaden och verksamheten* är av mer övergripande karaktär.

## Big och Skatt

Inom Big finns ett flertal olika verksamheter samlade. I centrum för verksamheten står revision, men utöver det tillkommer bl a skattekonsultation, "corporate finance" och managementkonsultation. Verksamheten är, såsom denna typ av verksamhet ofta är (Greenwood & Empson, 2003; Pinnington & Morris, 2003), ägandemässigt uppbyggt utifrån ett system med delägare (eller partners som de oftast kallas på Skatt). I Greenwood et als (1990) terminologi liknar Skatt ett professionellt partnerskap (en arketyper de kallar P<sup>2</sup>-formen), och utifrån en uppdaterad variant av det resonemanget (Hinings et al, 1999; jfr Rose & Hinings, 1999) kan Big karaktäriseras som en "managed professional business", MPB. Hinings et al menar att MPB i allt större utsträckning förskjutits mot att präglas av kommersiella ideal på bekostnad av en professionell etik och att det därmed handlar om just "business" i allt större utsträckning (jfr Hanlon, 1996, 1997). På Skatt är denna betoning inte något anmärkningsvärt då den kommersiella orienteringen är en viktig del av Skatts självbild – en av mina respondenter menar att företaget är "superkapitalistiskt". Vidare betonar MPB-etiketten att företagen är "managerade", dvs att den

traditionella professionella modellen kompletterats med byråkratiska styr- och kontrollsystem. En central dimension i diskussioner av denna typ av företag, framför allt diskussioner inspirerade av institutionell teori, är konflikten mellan professionalism och byråkrati, dvs en spänning mellan "managed" och "professional" (se t ex Broadbent et al, 1997a; Hall, 1967; Wallace, 1995; Winroth, 1999).

Den formella organisationen är dels funktionsindeldad (utifrån de ovan nämnda verksamhetsområdena, t ex skattekonsultation och revision), dels marknadsindeldad. Marknadsindelningen tar sig uttryck i att det på flera ställen i landet finns lokalkontor som tillhandahåller tjänster, framför allt avseende revision, men även skatte- och annan rådgivning, till den lokala marknaden. Samtidigt finns det en gren av organisationen som agerar gentemot den internationella marknaden, och det är inom denna gren som studien utförts. Dessa två grenar är rent juridiskt separerade i två olika firmor, även om man gentemot marknaden håller en homogen profil. Vidare är alltså organisationen indelad efter funktionella principer. Revisionen, skattekonsultationen, etc är alltså organisatoriskt avskilda från varandra, även om man – som t ex i fallet skattekonsultation och revision – har en hel del med varandra och göra och ofta sitter i samma lokaler. Detta skulle kunna öppna för en sk matrisorganisation, men så är emellertid inte fallet. Bilden av organisationen som förmedlas av olika personer är splittrad och de flesta tycks helt enkelt inte bekymra sig särskilt mycket i frågan. Som en konsult uttrycker det så behöver det inte "betyda någonting när man går till jobbet på morgonen". När det gäller information kring de mer formella aspekterna av organisationen är det framför allt administratörer som varit behjälpliga. Det tog många intervjuer innan jag hittade någon som över huvud taget resonerade i termer av formella strukturer, och detta oberoende av att jag redan från början talade med människor på olika nivåer i tjänstehierarkin. De dimensioner som organisationen är uppdelad i har endast i begränsad bemärkelse att göra med den organisering som pågår.

Detta skulle kunna tas till intäkt för att Skatt utgör en dynamisk miljö, en miljö där verksamheten ständigt förändras utifrån marknaden eller någon annans behov. Jag tror emellertid att det är en alltför enkel syn. På ett övergripande strukturellt plan sker det saker i Big och det



påverkar förstås också Skatt – men samtidigt påverkas det dagliga arbetet relativt lite av dessa processer.

– Det man gör dagligdags, det har bara med den personen att göra, just det ärendet. Så allt det som händer runt omkring, att det inte riktigt överensstämmer mellan Skatt och Revision, eller mellan olika grupper, A-stad och B-sala, det har inte konkret betydelse i varje konkret åtgärd man gör. [...] Men det är nånting alla känner: att man inte riktigt vet, att det är bristfällig information. Och det har med ledningen [att göra], att det är lite otydligt, och såna saker. Alla vet det och frågar nån då är det så att ”Det är konstigt att det skall vara på det viset”, men det behöver inte betyda nånting när man går till jobbet på morgonen. (Consultant)

Det är inte bara de juniora i personalen som upplever detta. En partner menar att

– Hur väl informerad känner jag mig om stora övergripande frågor, även som partner? Och då kan jag tycka att det är för lite. Och det är ju för jävligt. Samtidigt så i min dagliga verksamhet så sköter jag ju min uppgift, jag gör mitt jobb på ett, tror jag, förväntat sätt. (Partner)

Det dagliga arbetet på Skatt präglas snarare av de bekymmer och problem som dyker upp i lösandet av klientuppdrag. Även om det förekommer stora klagomål – i princip alla jag pratat med har haft invändningar mot informationshantering och frånvaron av mer ”visionärt” ledarskap – så tycks detta i liten utsträckning vara mer än ett slags trivselaspekter. Friktionsytan mellan de formella systemen och den organisatoriska vardagen är relativt begränsad.

## Ett besök på Skatt

Att komma in på ett av Skatts kontor kan vara en fullständigt neutral upplevelse. Jag har tidigare studerat kontorsmiljöer och har i sådana sammanhang konfronterats med olika typer av kontorslayouter, allt från traditionella cellkontor till helt öppna kontorsytor med flyttbara hurtsar och höj- och sänkbara bord, präglade av hög ljudnivå, högt tempo och hög puls. Inget av det senare präglar Skatts kontor. Det finns få tecken som överhuvudtaget signalerar någon särskild identitet – ett i sig

anmärkningsvärt drag. På ett av mina tidiga besök på ett av kontoren (det i A-stad) skrev jag följande i mina fältanteckningar:

Kontoret, som ligger på tredje våningen och nås med hiss eller spiraltrappa, ger ett väldigt lugnt intryck när man går omkring i det. Det är inget spring, inga högljudda samtal eller skratt. När man rör sig i korridorerna rör man sig effektivt men diskret. Miljön inbjuder inte till att gå och dra benen efter sig, något som i sig är ett problem när man vill observera: man kan bara stå *så* länge vid en viss bokhylla. Lokalerna är byggda i triangelform, vilket gör att man till en början känner sig lite vilse i geografin. De rum som tillhör Skatt ligger samlade i en del av våningsplanet, men man börjar få vissa expansionsproblem. I en avdelning har man några som får dela rum, och deras sekreterare sitter i något som egentligen är en reception.

Det finns några grupper med fåtöljer. En av dem är uppenbarligen till för kunder som väntar. Det är två fåtöljer och en hylla med informationsmaterial från Big. Längre in i lokalerna, där partners samt en sekreterare sitter, finns ytterligare en liten soffa och två fåtöljer. Här ligger dagens nummer av *Finanstidningen* och *Dagens Industri* samt fax från en prenumerationstjänst på skattenyheter framme på bordet. Väggarna täcks av bokhyllor med lagböcker, Svensk författningssamling samt litteratur på temat skatterätt. Möblerna i dessa grupper är snygga men inte vräkiga, det är framför allt inga fåtöljer man sitter och vilar i. Väntar, kanske, eller läser en tidning eller bok en stund, men vilar: nej. Bokhyllorna med lagtexter och skattelitteratur är enkla, det mest framträdande på dem är ett meddelande från biblioteksansvarige om hur man gör när man lånar.

Rummen är något mer påkostade, med mattor på golvet och möbler – tämligen standardbetonade kontorsmöbler – i ljust trälaminat. De flesta rum präglas av ordnad stökighet: det ligger högar av papper framme, Post-it-lappar och böcker. Det sitter tavlor på väggarna, ingen utmanande konst, och foton på barn och andra uttryck för vilja till trivsel går att spåra på skrivbord och i hyllor.

Det enda som är lite mer ombonat är fikadelen, med tre runda bord, två soffor och några fåtöljer. Med hjälp av bokhyllor har man konstruerat ett ”rum i rummet”, där de tre borden står på rad så att sittplatserna formar en oval. Det är mer intimt än övriga kontoret, men inbjuder trots det inte till långsittningar. Fåtöljerna är av samma typ som på de övriga ställena och trivseln dras ner av att bokhyllorna delvis är tomma. Den litteratur som finns är något mindre specialiserad, det är mest böcker om redovisning men även marknadsföring (Kotler) och organisation (Mintzberg) smyger sig med. På nästan tomma hyllor ligger flera månader gamla exemplar av

veckomagasin. I anslutning till fikarummet finns ett litet pentry med vattenkylare, kaffeautomat, diskho och diskmaskin.

Mötesrummen, slutligen, präglas även de av enkelheten: ljusa möbler i trälaminat dominerar även här. Detta gäller dels de mindre mötesrum som finns på våningen, men även det större där man håller exempelvis avdelningsmöten. Det finns dock undantag: när jag kom och träffade VD:n satt vi i ett finare rum, och var på väg att sätta oss i ett *riktigt* fint rum (fast där fanns inget kaffe framdukat, så vi fick byta rum). De låg något avsidet: kanske har man kundmöten här?

Som slutsats kan man notera att miljöns budskap är lika enkelt som tydligt: den vill säga att här arbetas det! ”Vi har så ont om tid; Ingen vila, ingen rast...”

Det fyra olika kontor som jag besökt – i A-stad, B-sala, C-köping och D-hult (jag har spenderat mest tid på de två första) – skiljer sig naturligtvis åt i flera avseenden. Det allmänna intrycket är dock detsamma. Det är mammons boningar, här sätter man kunden i centrum, här har man kvalitetsfokus, här producerar man mervärde.

Invånarna i denna värld är, visuellt sett, tämligen homogena. En känsla av att vara nerklädd hemsökte mig tidvis vid mina besök; följande noterade jag i samband med att jag besökte ett morgonmöte på kontoret i A-stad:

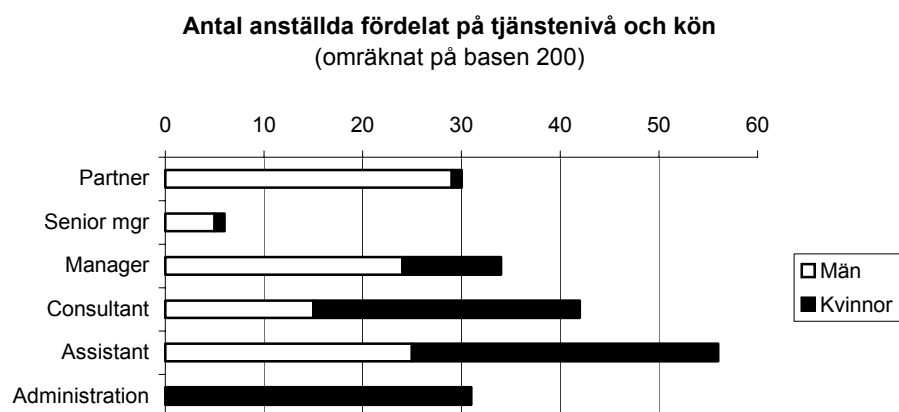
Jag sitter och väntar i en stol vid en hylla med bolagsinformation på. [...] Jag börjar göra mig i ordning [för att gå till mötet], vilket går snabbt eftersom det handlar om att lägga tillbaka en broschyr (en benchmarking av personalarbete i europeiska företag som jag desperat försökt att verka intresserad av medan jag suttit och ”observerat”). En utvikning: som forskare känner man sig, eller i alla fall så gör jag det, ytterst fånig i en miljö som ger ett professionellt och upptaget intryck. Jag vet att min klädsel är mer Hennes & Mauritz än skrädderi, och att det normalt sett inte bara sitter löst folk i korridorerna och skräpar. Inte för att jag känner det som att *de* skulle uppfatta mig som ett störande element, utan för att jag helt enkelt inte passar in i bilden.

Mörka kostymer, vita skjortor och slipsar dominerar på de äldre männen. De yngre bär färgade eller ibland mönstrade skjortor och mer vågade slipsar (vid ett tillfälle kommenterade till och med en av de med mig jämnåriga att han i alla fall inte skulle kapitulera och ha vit skjorta, och såg menande på min skjorta, för dagen vit...). Kvinnornas klädsel är

likaså sober, dräkt eller byxor och kavaj dominerar och återigen är färgerna diskreta. Sobra kläder för en sober miljö; i allmänhet är även uppträdandet sobert, endast tillfälligtvis höjs röster till protest eller skratt. Det av de yngre framkommenderade fredagsfikat, då hela kontoret i A-stad samlas till en kopp kaffe i några minuter (till och med partners kommer ibland!) är den mest högljudda stunden – då förekommer i alla fall hörbar verbal kommunikation på de allmänna ytorna. Annars inskränker sig – den sobra – ljudbilden till dämpade röster, fotsteg och ljudet av en skrivare som går igång. Ibland hämtar någon kaffe. De flesta samtal sker, delvis av sekretesskäl, bakom stängda dörrar. Dörrarna tenderar annars att vara öppna – det är inga problem att komma och ställa frågor och få en kort pratstund, inte heller som forskare.

## Tjänstehierarkin

Ur demografisk synvinkel framstår personalen på Skatt som mer differentierad – det är utifrån det rent visuella svårt att klassificera en enskild individ som någon av nedanstående kategorier (även om vit skjorta och skraddarsydd kostym är en tydlig signal om viken ände på skalan man bör rikta sig mot). Det totala antalet anställda på Skatt är cirka 200 och de anställdas fördelning på de olika tjänstenivåerna – assistant, consultant, manager, senior manager och partner – är grovt sett pyramidformig:



Ett par aspekter är värda att notera i diagrammet ovan. Det första är att tjänstekategorin "Senior manager" är relativt nyinförd, vilket innebär

att den ännu inte hunnit fyllas; detta förklarar dess avvikelse i pyramiden. Det andra är naturligtvis könsfördelningen, som uppenbarligen kräver förklaring. Räknat på det totala antalet anställda är det i stort sett 50/50, men fördelningen ser mindre jämn ut om man samtidigt ser till tjänstehierarkin. En förklaring till detta – eller egentligen till att andelen kvinnor är så stor i de lägre hierarkinivåerna – är att det bland de nyanställda är ovanligt många kvinnor. Anledningen till detta, i sin tur, sägs (enligt en förklaring som jag hört flera gånger från olika respondenter) är att andelen kvinnor har ökat bland de utexaminerade med juristexamen (vilket är den klart dominerande examen bland de anställda). Emellertid är andelen kvinnliga juris kandidat-examina, enligt Högskoleverkets statistik<sup>11</sup>, i genomsnitt 56 % (andelen kvinnor bland de registrerade studenterna är under samma period 58 %) och har under perioden (då rekryteringen även till högre hierarkiska nivåer rimligen skett) varierat tämligen lite; förklaringen håller såtillvida inte. Den kvinnliga dominansen bland sekreterare och administrativ personal nämns överhuvudtaget inte (det finns för övrigt administrativ personal som har med Skatt att göra som är män, men de tillhör inte avdelningen administrativt sett).

Skatts tjänstenivåer är alltså fem: assistant, consultant, manager, senior manager och partner. Som nyanställd på Skatt börjar man vanligtvis som assistant, även om en mer senior person som rekryteras kan hamna högre upp i tjänstehierarkin från början. Till en början fungerar man mest som ”underhuggare” (som flera uttrycker det) till partners, men tanken är att man allt eftersom tiden går skall utvecklas till att ta ett ökat ansvar för sin debitering. Grundkravet för debitering är 75 % (av en helårsarbetstid), och detta skall vara nått vid assistanttidens slut, dvs efter 2–3 år. Under tiden som assistant har man en handledare (som är manager) och man genomgår ett obligatoriskt kurspaket. Steget från assistant till consultant är inte särskilt formaliserat. En consultant beskriver det så här:

– Det stod på ett papper. Det kom en lång lista på mailen, ”dom här är nu consultants”, så.

---

<sup>11</sup>Statistiken finns tillgänglig via Högskoleverkets hemsida, [www.hsv.se](http://www.hsv.se). Beräkningarna baseras på åren 1993 till undersökningens genomförande.

– *Så bara, en vacker dag bara så dimper det ner?*

– I mailen till hela Skatt, hela Sverige, stod det så. En lång lista: A-stad, B-sala, C-köping, bla bla bla. Så, när man blir manager då är det en massa lämplighetstester och sånt där, intervjuer och sånt, men när man blir consultant det är mer en rutingrej. (Consultant)

Den symboliska inramningen av steget uppåt i hierarkin är högst begränsad. Frånvaron av inramning uttrycker snarare den kontinuitet som antas finnas mellan de olika stegen. Vad de olika stegen innebär, eller i alla fall är tänkta att innebära, finns beskrivet i ett dokument som heter *Personalutveckling. Informationsmanual för Skatt*, ett dokument som få andra än de som specifikt arbetar med HR-frågor tycks känna till. Av det skälet hämtar jag beskrivningen av stegen inte bara därifrån utan även från intervjuer.

Som consultant är man fortfarande under överinseende av en handledare, nu en manager, senior manager eller en partner. Handledarskapet innehåller fortfarande till viss del ett ansvar för att tillhandahålla arbete, men utgör också ”ett mer uttalat stöd för [consultants] utveckling som konsult” (*Personalutveckling*). Kurser tillhandahålls fortfarande, och en consultant kan även själv fungera som föredragshållare, företrädesvis internt. Den främsta skillnaden mot assistanttiden är det uttalade akquisitionsansvar som åligger en consultant, dvs att i relation till klienter visa vilja och förmåga att sälja in Skatts tjänster, samt att huvudansvaret för att nå de 75 procentens grundläggande debitering ligger på consultant själv. Deltagandet i externa möten och projekt börjar ta fart under consultanttiden.

Nästa steg i hierarkin är manager. En manager kan ”uppfylla en fullvärdig och självständig roll på lång sikt” (*Personalutveckling*) och det utgör dessutom en potentiell infasning till att bli partner. För att bli manager måste man genomgå en formell prövning som innebär en utfrågning i tre dimensioner – ”teknisk kunskap”, ”förmåga att ikläda sig konsultrollen” samt ”förmeringsförmåga” (det sista innebär att kunna generera arbete som kan delegeras till andra) – av tre partners från olika delar av organisationen. ”En individuell viktning av kriterierna kan ske, så att t ex en mycket god teknisk kompetens och analyseringsförmåga kan uppväga en något mindre skicklighet i

konsultrollen” (*Personalutveckling*). Emellertid tycks denna ritual inte uppfattas som en prövning:

– Man skall visa att man är villig, tror jag, att jag jobbar för firmans bästa och alltid ser till firman som helhet. Kan jag tänka mig, jag har inte- jag vet inte så noga, men jag tror det är mer på den nivån att man skall visa att man är villig att offra sig lite. (Consultant)

För den som passerar detta ”nålsöga” väntar ett ansvar för egen och andras beläggning och ett debiteringskrav på 75 %. Ansvaret gäller även att belägga andra med arbete och ackvisition av klienter, samt att på mindre uppdrag ha eget klientansvar (annars ligger detta på partners). Samtidigt följer möjligheter att utvecklas i den specialisering man eventuellt har valt under consultanttiden och ett ökat deltagande i internationella nätverk och specialistgrupper. Det finns, som en manager jag pratade med sade, ”mycket att bevisa” i den rollen: det är här som grunden till ett framtida partnerskap läggs.

Steget senior manager är relativt nytt, och infördes strax innan jag kom i kontakt med Skatt. Det är ett slags hybrid mellan riktigt delägarskap och managernivån: en partner menade att ”[d]å är man senior, väldigt senior, men man kanske inte har alla kommersiella delarna för att vara en full partner”. Att vara senior manager innebär att man tar del av det bonussystem som finns på partnernivå (och som skiljer sig från det bonussystem som gäller assistants, consultants och managers) och deltar i vissa partnernöten, men man äger inga aktier. Det är bara ett par personer som har denna titel än så länge och dess roll är relativt oklar.

Det sista steget, partner, innebär att man är delägare i firman. Vad detta steg ytterligare innebär är delvis höljt i dunkel; det finns inga officiella dokument att uppstå och de partners jag pratat med är förtegn:

– Det finns väl ett visst, visst mått av... ja mystik omkring det här att bli delägare, det ligger nog i själva ägandet. (Partner)

Den mest tydliga formuleringen levereras av en chef (och delägare), som menar att en partner är ”en person som kan ta det slutgiltiga ansvaret för ett stort uppdrag”. Delägarskapet blir slutpunkten i hierarkin, en slutpunkt som är svår att sätta fingret på vad den innebär

– partners finns exempelvis inte med i *Personalutveckling*. Personalutvecklingssystemet har inte, i alla fall inte på ett sätt som synliggörs inför den övriga personalen, nått partnerskapet. Men det hindrar inte att partners *skulle kunna* vara en del av systemet – bilden av arbetet på Skatt präglas av att det är något som man ständigt kan utvecklas inom, och då kan ju även seniora tänkas behöva stöd i den processen. Partners tillsätter dessutom en ledning och alltså är det inte orimligt att tänka sig att en viss grad av HR-styrning (jag återkommer till begreppet HR nedan) skulle uppmärksamma även partners. Så är emellertid inte fallet.

De tre lägsta nivåerna – assistant till manager – är de som är mest utvecklade i termer av regelverk och formalisering. Här är betydelsen av de olika stegen mest markant, men samtidigt betonas kontinuiteten mellan dem ständigt. På detta sätt framstår de tre stegen som tämligen godtyckliga indelningar – inte bara för en utomstående betraktare utan även i viss mån för konsulterna själva.

## HR-satsningen

– I grunden så är det så att vi tror på att bästa sättet att behålla duktiga medarbetare – och vi har duktiga medarbetare, vi har [200] mycket duktiga personer som jobbar för oss, eller hos oss på Skatt – det bästa sättet att behålla dem det är att skapa så goda utvecklingsmöjligheter för dem personerna som möjligt. I ett kunskapsföretag så handlar individens trivsel väldigt mycket om möjligheterna till utveckling. Professionell utveckling, personlig utveckling. Och det är på nåt sätt det vi vill slå vakt om. (HR-person)

När jag kommer till Skatt har det nyligen lanserats ett HR-program, med målsättningen att ”bli och uppfattas som branschens bästa arbetsgivare”. Detta är, hävdar en HR-ansvarig, väl förankrat i partnerkretsen: ”Vi är [...] väldigt äkta överens om det”. Programmet innehåller en rad olika aspekter, man har t ex lanserat förstärkt föräldrapenning, friskvård och möjligheter till hemhjälp. Man har också anställt en HR-expert som ser över procedurer kring rekrytering och ”exitsamtal”, dvs en intervju som man håller med personer som sagt upp sig. Den mest omfattande delen av initiativet är emellertid det system för individuell utvärdering som utvecklats och som presenteras i



*Personalutveckling – Informationsmanual för Skatt.* De handlar om att utveckla skattekon.sulterna, dvs att ge dem förutsättningar för att effektivt kunna fungera i konsultrollen.

På ett allmänt plan kan det system som lanserats på Skatt ses som ett human resource management-system, HRM. Det är svårt att mer precist definiera HRM (Keenoy, 1999) men den övergripande ambitionen kan karaktäriseras som "alla ledningsbeslut och -handlingar som påverkar karaktären på relationen mellan organisationen och dess anställda" (Beer et al, 1984: 1). HRM tar, hävdas det, ett mer strategiskt perspektiv än tidigare läror om personaladministration och inkluderar överväganden om den långsiktiga utvecklingen av organisationens tillgångar – dvs personalen. Genom denna omorientering är också ambitionen att flytta fram HR-frågornas positioner från att utgöra vad Jackall (1988: 33) beskriver som "företagsvärldens ödemarker" till att bli något strategiskt viktigt, något som kan betraktas ur investeringssynpunkt i stället för att ses som en kostnad (Bergström, 1998; Legge, 1995).<sup>12</sup>

På Skatt har detta synsätt, vid tiden för mina besök, uppenbarligen haft ett visst genomslag. "Med det klimat som vi har i företaget", förklarar en partner, "så är HR-funktionens inflytande mycket stort". Att HR-frågorna kommit upp på dagordningen är helt klart, flera respondenter kommenterar det. Att en HR-expert som nyligen anställdts genomförde en serie intervjuer med samtliga anställda parallellt med min undersöknings andra fas (se kapitel 3) förstärkte troligen detta. Ambitionerna slås även fast i Skatts verksamhetsplan:

---

<sup>12</sup>Fältet HRM är dock inte homogent, utan här samsas en rad olika ansatser. Den vanligaste uppdelningen är att skilja på "hård" och "mjuk" HRM, där den tidigare är mer inriktad på styrning och kontroll och den senare tydligare fokuserar personlig utveckling (Legge, 1995; Tengblad, 2000). Trots skillnaderna finns det emellertid en poäng att betrakta HRM som en helhet. Text så innehåller de flesta preskriptiva uttalanden element från såväl "hårda" som "mjuka" ansatser och i praktiken är det möjligen rent av så att de förra dominerar (Legge, 1995). HRM på ett tillämpat plan tar inte någon större hänsyn till akademiska boskillnader.

Under det senaste året har en kraftfull investering gjorts i åtgärder som gjorts för att bli och uppfattas som den bästa arbetsgivaren i Sverige inom våra verksamhetsområden. (*Verksamhetsplan*)

Som prat betraktat har HRM gett tydliga avtryck på Skatt: framför allt partners talar gärna och välvilligt om det. Samtidigt bemöts HR-initiativet på ett kluvet sätt. Själva idén och ambitionen välkomnas men dess genomförande tas emot med viss tveksamhet. Samtidigt som de flesta anser – eller ur HR-personalens<sup>13</sup> perspektiv, inser – att HR-frågorna är viktiga så behandlas emellanåt satsningen med en viss distans. Detta visas t ex i kommentarer kring de utvecklingssamtal som årligen skall hållas med de anställda. Många menar att de säkert kan vara bra, men samtidigt poängterar man att de mål och annat som fastställs under samtalet inte alltid har något större betydelse. Med en consultants ord: ”Sen blir det så mycket verklighet när man kommer ut ur rummet att man gör inte det i alla fall”.

I den vidare framställningen av Skatt kommer dessa komponenter in i bilden, och även om relationerna mellan komponenterna och deras betydelse skiljer sig åt på Skatt så uppvisar Skatts system en relativt hög grad av likhet med generella framställningar av HRM-system. Det som dock kommer att dominera diskussionerna om styrningen på Skatt är systemet för tidsdebitering. Detta kan visserligen ses som ett element i ett HRM-system; på Skatt kopplas det ju t ex till tjänstenivåerna och debiteringsgraden diskuteras på utvecklingssamtalen. På Skatt framstår det emellertid som så betydelsefullt i sig att det är värt att särbehandla analytiskt. Att kunna debitera ut sin arbetstid på klienter ses som centralt i verksamheten, och genom att denna tid kontinuerligt registreras så skapas dels underlag för fakturering och dels underlag för bedömningar av individer. Systemet är tänkt att fungera som ett slags neutral registrering av tid – den tid man arbetar skall vara den som rapporteras in. Så är emellertid inte fallet, utan debiteringen blir snarare ett ganska väl utvecklat spel som måste spelas för att skapa möjligheter till att klättra i Skatts hierarki.

---

<sup>13</sup>Dessa inkluderar några partners som på olika sätt jobbar med HR-frågor samt HR-expertis som anställts.

## Marknaden och verksamheten

På ett allmänt plan kan man säga att det som Skatts verksamhet handlar om är att tillhandahålla kapitaliserbar professionell kunskap (jfr Abbott, 1991) som kan komma klienter tillgodo genom att exempelvis minska deras exponering för beskattning. Det kapitaliserbara är en central aspekt:

- Allting går ju ut på att göra klienten nöjd och få in pengarna. Faktiskt. (Assistent)

Till denna, högst generaliserade, bild kan ett antal preciseringar fogas. Klienten har förstås en central roll. I den dagliga verksamheten är det emellertid uppdragen och deras organisering som oftast gör sig påmind; jag inleder med att övergripande beskriva detta innan jag återkommer till en diskussion om klientens roll. Vidare präglas verksamheten på Skatt, eller i alla fall upplevelsen av den, av den miljö som Skatt utgör. Dels är Skatt en del av Big, och storleken på moderföretaget är en viktig del av den Skatts självbild – en bild som kommer till uttryck i såväl enskilda individers beskrivningar (av t ex sina framtidsutsikter och om vad som är intressant i arbetet) som i officiella publikationer. Dessutom positioneras Skatt ofta som något som ligger mellan skattemyndighetens tråkiga vardag och advokatbyråernas närmast demoniska dito (enligt tillskrivningar som förekommer på Skatt).

## Uppdragen och arbetets övergripande organisering

Uppdragstyperna varierar inom Skatt. En källa till uppdrag är revisionsorganisationen: när Bigs revisorer har ett skatterelaterat problem som behöver mer kvalificerad assistans så kan de kontakta Skatt. Dessutom finns Skatts egna upparbetade klientrelationer. De frågor det handlar om domineras av företagsbeskattningsfrågor av olika slag, allt från ägarbyten och fusioner till moms. Vidare dyker emellanåt frågor rörande personbeskattning upp, ofta i relation till fåmansföretag och generationsskiften. Ytterligare en uppdragsform är due diligence, den genomgång av ett företags bokföring och avtal som görs inför ett uppköp (t ex för att finna latent skatteskulder och annat som kan påverka företagets värde). Slutligen är en del av verksamheten inriktad på beskattning i samband med internationella personaltransfereringar

(dvs svensk personal som arbetar utomlands eller utländsk personal som arbetar i Sverige), exempelvis hantering av dubbelbeskattning.

Omfattningen på uppdragen varierar. Ibland handlar det om detaljer som skall utredas och ges ett snabbt svar på en halvtimme, ibland handlar det om utredningar och omstruktureringar som rör ett företags juridiska och ekonomiska struktur i dess helhet. Vissa uppdrag har korta deadlines – due diligenceuppdrag, som kommer i samband med uppköpsaffärer, har exempelvis ofta väldigt korta tidsfrister – medan andra deadlines är mer flexibla.

Den normala arbetsgången för ett uppdrag är att det initieras i kontakten mellan en konsult – ofta senior manager eller partner – och en klient, eller i form av att en av Bigs revisorer kontaktar en skattekonsult för stöd. En del uppdrag slussas sedan vidare till mer juniora medarbetare medan andra löses av den som först får det. Hanteringen av uppdragen är därmed starkt relaterad till de mer rutinerade medarbetarna, som oftast har ett antal underställda (inkluderande, men inte uteslutande, de som de är handledare till) som de kontaktar för att utföra arbetet. I vissa delar av organisationen som koncentrerar sig på specifika typer av uppdrag samlas man t ex en gång per vecka och kontrollerar beläggningen; på de mindre kontoren sker detta kontorsvis. I vissa fall förekommer försök att organisera processen med att fördela ut uppdrag annorlunda, men det som dominerar är att en konsult ”äger” klientkontakten och utifrån detta kontaktar underlydande som hon eller han (oftast han) redan känner. Den övergripande modellen för arbetet är en, för att tala kommunalråds-svenska, beställar–utföraremodell. De yngre blir på detta sätt beroende av relationer till äldre för att få arbete, något som visas i det att de nyanställda (som ännu inte hunnit utveckla sitt kontaktnät inom Skatt) ofta har väldigt lite att göra.

Denna förhållandevis oorganiserade – i bemärkelsen att det saknas såväl en övergripande formell struktur för uppdragens hantering som (oftast) tydliga arbetsgrupperingar – kan delvis förklaras med den låga utväxling (leverage; se Maister, 1993) som finns i tjänstehierarkin. Förhållandet mellan antalet partners och senior managers (som är tänkta att ha en roll liknande partners) och antalet underlydande (managers ner till assistants) är 1 : 3,67. För varje partner och senior manager finns det

alltså knappt 4 underlydande. Då organiseringen i stor utsträckning är beroende på hur partners och senior managers fördelar uppdrag framstår den relativa frånvaron av systematiska organiseringsförsök som i alla fall något mindre förvånande i ljuset av dessa siffror.

## Klienterna

Som antydde ovan finns det två typer av klientuppdrag på Skatt: dels är det revisorerna som vänder sig till Skatt för att få hjälp med mer avancerade skatteproblem för sina klienter, och dels rör det sig om Skatts egna klienter. Till stor del är det revisorerna som själva står för skatterådgivningen på Big, eftersom exempelvis upprättande av bokslut även för ett mindre bolag kräver ett visst mått av skatteplanering. Skattekonsulterna kommer in i bilden först när ärendena blir mer komplicerade. I detta avseende kan de beskrivas som ett slags stödfunktion till revisorerna och i de fallen möter skattekonsulten inte ens alltid den slutliga klienten. När det gäller Skatts egna klienter – och det är tydligt att det är dessa som prioriteras av de seniora skattekonsulterna – så står konsulten för klientkontakten, och skapandet av en förtroendefull relation mellan konsult och klient är en viktig del i arbetet. Fördelningen mellan de två olika typerna av klienter varierar i olika delar av bolaget. I t ex A-stad är de flesta klienterna revisionsklienter, medan man i B-sala har en större andel egna klientrelationer.

Det handlar dock inte om att man på Skatt i praktiken gör någon stor affär av att skapa någon definitiv distinktion mellan klienttyperna, eftersom graden av involvering är på en glidande skala. Men även om det handlar om en glidande skala så har klientrelationens karaktär konsekvenser för exempelvis debiteringen. Om det finns en revisor med i spelet finns nämligen ytterligare en intressent när det gäller att hålla ner Skatts debitering:

– Men ibland kommer kanske revisorn som ska sätta upp det och klagar, ”du får ju säga till innan du lägger ner tid på det, det här kan vi ju inte ta ut av klienten”. (Senior manager)

I stället för att vara en förhandling mellan Skatt och en klient, finns alltså ibland en tredje part med i spelet, som också är intresserad av att

ha inflytande över debiteringen. Inflytandet tycks oftast handla om att revisorn vill hålla debiteringen nere. Förklaringen till detta anges vara att medan skatterådgivning är en verksamhet där man ofta kan debitera relativt höga nivåer (ett par partners berömmar sig med att Skatt har den högsta debiteringsnivån, räknat per timme, inom Big) så är revision en mer konkurrensutsatt verksamhet (jfr Hanlon, 1997). En klient som kommer via revisionen har därmed siktet inställt på lägre debiteringsnivåer än vad Skatt är vana vid att leverera. Trots denna skillnad, som skulle kunna tänkas ligga till grund för olika sätt att förhålla sig i olika sammanhang, pratas det om klienterna som en homogen grupp; eller snarare, man poängterar att alla klienter är individer och att alla klientrelationer är unika och att det gäller att finna ett sätt att anpassa sig till dem.

## En del av en större organisation

Big är, som pseudonymen antyder, ett stort företag. Fördelen med detta påpekas ofta av såväl partners som personal på lägre nivåer.

– Kommer du till oss vill lägga manken till så finns det ju inga begränsningar. Vi är ju såpass stora. Jag menar, de små företagen, de har ju svårare i den delen, du kan ju inte klättra mer än några bitar, sen är du utanför jobbet. (Partner)

Fördelarna med storleken framhålls i exempelvis officiella publikationer och även av konsulterna själva. Den ger, menar man, stora möjligheter att gå långt inom organisationen och det ger möjlighet att arbeta med många olika typer av uppdrag och klienter. Många uppdrag har internationell karaktär, något som många framhåller som intressant och spännande. I och med att Skatt är en del av Big erbjuds dessutom möjligheter till utlandstjänstgöring och kurser utomlands, vilket är en del i den internationella dimensionen: det gäller att skaffa sig ett internationellt kontaktnät.

– Och det är ju liksom en jätteorganisation. Och det är ju rätt kul, det insåg man ju inte riktigt [innan man började], det är ju rätt mycket internationella kontakter. Det är jättekul. (Assistant)

Storleken spelar inte bara en roll för den enskilde konsultens utvecklingsmöjligheter inom Skatt och Big, utan även för vilken typ av

uppdrag man hanterar. Man har råd att avvisa klienter som man inte vill ha att göra med; klienter som är intresserade av att röra sig alltför långt ute i lagens gråzoner göre sig icke besvär.

– ...om klienten säger att ”nämen jag vill göra nånting olagligt”, alltså, jag menar det är klart att vi inte gör det, det är fullständigt kristallklart. Då ska han inte gå till den här byrån. Det finns säkert andra som sitter nere i källare som kan hjälpa honom då. Om han vill fuska eller om han... jag menar det är liksom... Då ska han inte komma och köpa våra tjänster. Utan det vi kan erbjuda, det är juridiskt säkra lösningar, som är tillåtna. Det är det vi erbjuder. Sen kan dom vara väldigt fiffiga, dom kan vara kreativa och så. (Partner)

Att ”ha hög svansföring” (som samma partner uttryckte det) är viktigt, inte nödvändigtvis av moraliska skäl utan av affärsmässiga. Skatt skall vara ett företag som är känt för att leverera säkra lösningar och i princip skall alla fall de är inne i kunna drivas till domstol och de skall komma ur segrande. En partner hävdar att detta är ett av skälen till att unga och nystartade företag gärna söker sig till Big – de köper en legitimitet genom att de låter sig associeras med Bigs goda renommé.

## Mellan advokater och skattemyndighet

– ...man blir uppskattad och får syssla med roliga saker. Och tjäna mycket pengar. Det är liksom det vi vill. (Partner)

En aspekt som tydligt präglar Skatt är den positiva attityd till arbetet som de flesta uttrycker. De negativa aspekter som berörs – och till en viss del är det sådana som kommer att tas upp i fortsättningen – nämns ofta i samband med påståenden av typen att själva arbetet ändå är roligt. Om man vill etikettera vardagen kanske man kan kalla det för en glad kollegialitet med prestationskrav. Det är de senare som, i synnerhet av de mer juniora medarbetarna, omnämns som negativt.

– Det gäller att göra affärer. Det här är liksom inte en domstol där det gäller att göra grejer på ett korrekt sätt, utan det här är en affärsverksamhet. Och skall vi generera tillräckliga överskott så att det räcker till mina barn och alla andras barn som skall äta sig mätta så gäller det ju också att de som företräder byrån också har ett beteende som svarar mot rimliga intjäningskrav. (Partner)

Situationen måste delvis förstås utifrån den jämförelsegrund som den dominerande professionen, juristerna, har. Jämförelsegrunden handlar dels om att arbeta på myndighet, vilket de flesta har gjort, dels om det kommersiella alternativ till revisionsbranschen som finns: att arbeta på en advokatbyrå. Det tidigare alternativet tillskrivs ofta en roll av karaktären skyddad verkstad. Att arbeta på myndighet är att inte låta sig omfattas av de kommersiella ideal som är framträdande på Skatt (t ex klientorientering och profittänkande), och skattemyndigheten utgör dessutom oftast den motpart som finns i det dagliga arbetet (t ex i att söka förhandsbesked eller i drivandet av processer i domstol).

Den andra jämförelsepunkten utgör samtidigt den andra motpolen. Advokatbyråerna framställs inte sällan i mer eller mindre demoniska termer. Den bild som förmedlas är att de nyanställda på en advokatbyrå arbetar oerhört mycket, t ex sena kvällar, utan att få någon övertidsersättning och byråerna präglas av en ”taskig personalattityd” (assistant). Bilden är den av ett system som systematiskt bränner ut de yngre, vilka existerar bara för att betjäna de seniora. Den bild av Skatt som, i kontrast till detta, framhålls är en som omfattar en hög grad av autonomi och ansvar.

– Jag marknadsför tjänsterna, jag säljer tjänsterna, jag producerar tjänsterna, jag levererar tjänsterna, jag tar betalt för tjänsterna och jag följer upp ekonomiskt. Det är sex man i en roll. (Partner)<sup>14</sup>

De två motpoler som diskuterades ovan spelar en viktig roll: det framstår som ett symboliskt nerköp att gå tillbaka till skattemyndigheten, och advokatbyråernas demoniserade värld framstår som högst begränsat attraktiv. Skatt ligger mitt emellan: det är, i denna symboliska konstruktion, lagom mycket prestationskrav. Men samtidigt gäller detta endast det fält som målas upp mellan myndighet och advokatbyrå. När arbetet på Skatt diskuteras mer i detalj och utifrån andra utgångspunkter framkommer en annan bild.

---

<sup>14</sup>Det kan i anslutning till detta citat också noteras att skattekon.sulterna, eftersom de inte är medlemmar i advokatsamfundet, inte omfattas av advokatsamfundets regler för marknadsföring.





## Empiriska och analytiska strategier

Denna studie kan, med vissa reservationer, karaktäriseras som ett slags fallstudie (Stake, 2000) baserad på en intensiv forskningsdesign (Morrow, 1994) med kritiskt (Alvesson & Deetz, 2000) språkbildande (Brunsson, 1982a) ambitioner. Situationen på fallföretaget Skatt, och de analyser som genereras utifrån den, utgör en miljö för att generera tolkningar kring kunskapsarbete. I det följande kommer jag att närmare karaktärisera av tillvägagångssättet, de empiriska och analytiska strategierna. Jag diskuterar först vad jag avser med att kalla studien för en *fallstudie* och efter detta följer en diskussion av de empiriska strategier jag använt mig av, det rör sig huvudsakligen om *intervjuer*. Därefter presenteras en *översikt över materialet*. Slutligen diskuteras den typ av kunskapsanspråk jag gör i termer av *autenticitet* och *språkbildning*. Detta kapitel handlar sålunda om metod i bred bemärkelse (jfr Alvesson & Deetz, 2000). Det handlar inte enbart om det empiriska arbetet utan även om en rad analytiska överväganden som spelat in i mitt arbete. Jag vill m a o på ett förhållandevis konkret sätt illustrera hur tolkningarna producerats och vilka bevekelsegrunder de har.

Ett vanligt sätt att beskriva en forskningsprocess är som en resa. Forskaren ger sig ut på en mödosam färd där hon eller han konfronteras med främlingar och fenomen som hon eller han försöker förstå. Färden återberättas sedan i en text för läsaren (om forskningstexter som just berättelser, se t ex Czarniawska, 1997; Van Maanen, 1988). Den resa som min forskningsprocess har utgjort är i så fall en resa med relativt otydliga kursangivelser.

## En fallstudie?

En gång – för länge sedan, som det brukar heta – diskuterade jag med min handledare om vad jag skulle skriva om i min avhandling. Jag hade i min licentiatuppsats (Alvehus, 1999) skrivit om möten men ville efter det ändra färdriktning – ett byte av institution och handledare blev en konsekvens av detta. När jag efter några turer hamnade vid Lunds universitet var det med en ganska tydlig idé om att delta i den pågående forskningen om kunskapsintensiva företag som pågick på institutionen. I diskussioner med min handledare föreslog han att jag skulle försöka få kontakt med just en av Big Five-företagen, eftersom det var en typ av företag som inte var representerade i den samling fallstudier som forskargruppen bedrev. De frågeställningar jag då, visserligen vagt, arbetade med handlade om så kallad ”knowledge management”, och jag tyckte att en Big Five-firma kunde vara en lämplig plats att leta efter sådant. Ryktesvägen hade jag hört att åtminstone ett par av dem skulle klassas som duktiga på området.

En annan sak jag hade hört ryktesvägen var att dessa företag var väldigt tillslutna och hemliga av sig (och åtminstone detta rykte skulle visa sig kunna bekräftas). Jag hade, från mina tidigare doktorandstudier och via kamrater från min grundutbildning (civilekonom), ganska gott om kontakter på dessa byråer, vissa i mer seniora positioner. Jag satte snart igång med att dra i dessa trådar och det visade sig i fall efter annat att det var ytterst svårt att komma i kontakt med dessa företag. På ett par fick jag blankt nej – det var uppenbart att forskarbesök inte var önskvärt. På en av firmorna kunde jag förvisso få göra intervjuer, men inte komma in i lokalerna. En fjärde firma nyttjade ett system av vidarehänvisningar, vilket gjorde att jag aldrig fick prata med ”den som kunde svara på såna här saker” – vem nu det var.

Efter ett par månaders intensivt arbete med att i alla fall uppbåda ett inledande samtal tog jag mig för att ringa till den sista av de fem byråerna, där jag inte hade några kontakter. Jag ringde till kontoret i A-stad och ungefär följande konversation utspelade sig mellan mig och en kvinna i telefonväxeln:

- Hej, jag heter Johan Alvehus och är doktorand vid Lunds universitet.
- Hej...

- Jag skulle vilja tala med er vd.
- Jaha, vi ska se... nej han är tyvärr inte anträffbar.
- Hmm... nähä... Finns det någon annan sådär, högt uppsatt som jag skulle kunna prata med. Typ i ledningsgruppen eller så?
- Vi ska se... [Namn], chefen för skatteavdelningen, är inne. Skall jag koppla dig till honom?
- Ja tack, det vore toppen!

Jag fick prata med personen ifråga och vi bestämde möte veckan därpå.

Det är relativt meningslöst att i detta sammanhang framställa ”valet” av fallföretag som utslag av en på förhand uttänkt systematik (jfr t ex Eisenhardt, 1989; Yin, 1989). En rad faktorer – min egen utveckling och mina intressen, handledarens och forskargruppens preferenser – spelade in när det gällde bestämningen av vilken typ av företag som skulle fokuseras. Urvalet i den gruppen – Big Five – är sedan högst begränsat. Vilken av byråerna som blev aktuell är inte heller underkastat något närmare analytiskt val, annat än att det varit viktigt för mig att få till stånd en situation där jag haft relativt god möjlighet att kunna utnyttja olika empiriska strategier. Med Stake (2000) skulle man kunna kalla studietypen för ”inneboende fallstudier” (”intrinsic casework”):

En inneboende fallstudie börjar vanligen med att fallen redan identifierats. [...] Fallen är av intresse redan innan en formell studie påbörjats. (Stake, 2000: 446)

Stake jämför med socialarbetares, utvärderares och läkares arbetssituation, då fallen s a s presenterar sig själva; *fallet* finns före *fallstudien*. Något liknande var aktuellt här: det fanns ett antagande om att KIF är intressanta företag att studera, en grundläggande nyfikenhet och skepsis inför ett fenomen som ofta framhålls och idealiseras. På detta sätt blev också fenomenet självt en del av formuleringen av problemet, och det som började som en studie av knowledge management slutade som en studie av kunskapsarbete.

Jag tvekar en smula inför beteckningen ”fallstudie” (se t ex Merriam, 1994; Stake, 2000; Yin, 1989). Fall handlar, enligt Stake (2000) inte om ett metodologiskt val, utan ett val av vad som skall studeras, dvs ett empiriskt val. Stake beskriver fallet som ”ett bland andra” (ibid: 436), en empirisk enhet av en typ som vi kan identifiera flera av och välja ut

en. Den är ett avgränsat system med en egen identitet, ett distinkt beteendemönster som avskiljer det från omgivningen. Det enskilda fallet pekar också (ofta) mot större sammanhang – tanken är att man skall kunna göra inferenser mellan det studerade fallet och andra, liknande; multipla fallstudier kan bli aktuella (Eisenhardt, 1989). Samtidigt är fallstudien en studie av det partikulära, det avvikande, i ett specifikt fall: en spänning mellan unicitet och generalitet ligger inbyggd i själva idén om ”fallet”. I fallstudien genereras en mängd material, syftet är att komma nära fallet och skapa en förståelse för det. Redan i förutsättningen för fallstudien föreligger ett antagande om helheten – den definieras så att säga från början genom att en gräns dras upp för vad som är ”fallet” och vad som är ”omgivningen” (en gräns som visserligen är problematisk). Sedan kan fallet delas upp i delar – ”fall inom fallet” (Stake, 2000: 447) – det är ett antal beslut som måste tas kring vad som skall observeras, vilka som skall intervjuas, etc. Valet av dessa, sin tur, beror på fallet som helhet och dess karaktäristika. Det är denna helhet, denna fixering av studieobjektet, som utgör fallstudiens *raison d'être*; förutan den existerar inte fallet.

I denna text är det däremot inte fallföretaget *i sig* som står i fokus, inga anspråk på att beskriva strukturer, funktioner eller processer i fallet som helhet görs. Fallet aktualiserar däremot de fenomen som står i fokus och har varit en bra miljö att bygga en empirisk berättelse kring; jfr Geertz (1973) som menar att antropologer inte studerar byar, de studerar *i* byar. Anspelningar på ”fallet” bör läsas med detta förbehåll: jag studerar inte fallet, jag studerar *i* fallet. Fallet har samtidigt den uppenbara fördelen att koncentrationen av det empiriska materialet leder till att arbetets organisering kan studeras i sitt sammanhang och olika utsagor om arbetet gäller samma skeenden – konflikter kommer på så sätt till konkreta empiriska uttryck i stället för att lokaliseras till en principiell teoretisk nivå. Fallet utgör en möjlighet till att skapa en realistisk beskrivning av arbete och dess organisering.

## Intervjuer som metod

Den empiriska strategi som dominerat denna studie är intervjuer. Intervjun är (möjligen tillsammans med etnografen) något av den kvalitativa forskningens slagskepp och intervjuer framstår som en

nästintill oundgänglig tillgång i en kvalitativ forskares metodarsenal (jfr Fontana & Frey, 1994). Även om intervjuer är en vanlig – för att inte säga dominerande – metod i kvalitativt orienterad organisationsteori så är de knappast oproblematiska; de framstår dock ofta som förhållandevis oproblematiska. Jag kommer nedan att mer kritiskt diskutera intervjuer, först deras roll i studier av arbete och sedan i termer av själva intervjusituationen.

## Intervjuer och studier av arbete

Barley & Kunda (2001) menar att just intervjuer är en av de metoder som kommit att distansera studier av organisationer från arbete. De poängterar att tidiga studier som varit centrala i formeringen av det organisationsteoretiska fältet – t ex Taylors (1911/1967) arbetsstudier eller Hawthornestudierna (Roethlisberger & Dickson, 1947) – i stor utsträckning har varit observationer av arbetsprocesser, och menar att dessa observationer i sig varit centrala för dessa teoriers framgång. Det kan alltså ses som ett problem att basera en studie som gör anspråk på att adressera frågor om arbete på intervjuer. I det här aktuella sammanhanget vill jag dock betona att det finns åtminstone två goda skäl för att utnyttja intervjuer. Det första gäller möjligheten att studera arbetsprocesserna på Skatt. Arbetet är i viss utsträckning osynligt, eftersom det handlar om tankearbete, problemlösning etc. Att studera detta empiriskt är problematiskt, även om metoder som att be personer att tänka högt möjligen kan användas. Detta kan ge en viss inblick i problemlösandet, men samtidigt kommer troligen en stor del av arbetet att förbli osynligt.<sup>15</sup> En annan aspekt i detta är problemet med att

---

<sup>15</sup>Ett alternativ här är att arbeta med kontrollerade experiment. Det har gjorts inom just skattekonsultation (se t ex O'Donnell et al, 2005; Pei et al, 1992; Spilker et al, 1999; Kahle & White, 2004; Roberts, 1998). Ett exempel kan utnyttjas för att påvisa ett fundamentalt problem med denna ansats. O'Donnell et al (2005) studerar skattekonsulternas aggressivitet i rådgivningen genom att ett antal konsulter får ge råd i två förberedda fall. Man undersöker sedan hur olika variabler (t ex konsulternas tid i yrket, konsultens procedurkunskap och fallens komplexitet) korrelerar med aggressiviteten. I en verklig skattekonsultationssituation ser det emellertid inte ut på det sättet, eftersom risknivån där ofta är beroende på såväl konsult som klient. Vidare faller aspekter av arbetet som t ex informationsinsamling och relationshantering bort, vilket gör att experimentet inte liknar en reell

komma åt viktiga arbetssituationer, t ex klientmöten. Jag har inte fått möjlighet till detta, men det är knappast ett gott skäl att helt låta bli att undersöka ett företag av Skatts typ, eftersom det skulle lämna flera stora, högprofilerade, internationella aktörer obeforskade (vilket i stor utsträckning är fallet; jfr Dirsmith et al, 1997) på grund av tillträdesproblem.

Det andra skälet är att vissa andra centrala dimensioner av arbetet *är* möjliga att verbalisera: tolkning av lagtexter, relationer till klienter, etc är något som diskuteras och utgör en del av det vardagliga pratet på Skatt. Ett tydligt intryck jag fått under observationer och genom att lyssna på (och delta i) möten och korridor- och fikaprat är att de frågor som kommit upp under intervjuerna och sättet att prata om dem inte skiljer sig avsevärt från pratet på Skatt i allmänhet. Den reflexivitet som kommer till uttryck i dessa sammanhang (och kanske än mer i form av privata samtal och skvaller) pekar mot att konsulterna kan ses som kompetenta talare i frågor rörande det egna arbetet och den egna arbetssituationen – även om de inte i alla lägen anser att det prat de kan åstadkomma är viktigt. I motsats till Barley & Kunda (2001) kan man alltså hävda att intervjuer i detta sammanhang faktiskt är ett särskilt lämpligt tillvägagångssätt för att komma åt vissa dimensioner av arbetet – inte minst om man intresserar sig för att närma sig ”mystiska” och ”dolda” (Deetz, 1998: 157) dimensioner.

## Intervjusituationens problem och möjligheter

Länge har kvalitativ forskning baserats på en romantiserad bild av intervjuer, att det skulle vara ett sätt att komma ”närmare” respondenterna och generera mer trovärdiga svar än t ex enkäter. Murdock (1997: 188) menar att det ”i all tolkande forskning finns [...] ett starkt drag av romantiken, ett begär efter att gräva djupare, att komma under ytliga konventioner och utelämnanden, att komma ner till en stabil erfarenhetsgrund”. Kvale (1996) diskuterar detta i termer av en guldgrävarmetafor: intervjuaren gräver djupt i respondentens verklighet och finner guldkorn som genom olika tekniker kan formas

---

arbetssituation (vilket fö O'Donnell et al noterar). Experimentsituationens relation till ”skarpt läge” är m a o inte oproblematisk.

om för att generera en koherent mening. En alternativ metafor, menar Kvale, är resan, där intervjuaren ger sig ut på en bildningsresa där hon eller han låter sin värld omformas tillsammans med andra inom ramarna för en dialogisk och konstruktionistisk kunskapssyn (och det är till denna metafor som Kvale ansluter sig). I båda metaforer produceras emellertid en romantiserad bild av intervjun, som på olika sätt utgör en privilegierad form av inhämtande av kunskaper om den empiriska verkligheten – på olika sätt handlar det om att ta del av andra människors livsvärldar och åstadkomma gemensam förståelse.

Mer pessimistiska bilder av intervjuns möjligheter levereras av Alvesson (2003; se även Murdock, 1997). Intervjuer kan t ex ses som strikt lokala företeelser där det som sägs vid intervjutillfället har liten eller ingen bärighet utanför detta, eller som att den berättelse som skapas baseras på (omedvetna) scheman och modeller för hur vad som bör sägas och hur det skall framställas, eller som arena för ett identitetsspel, där forskaren och intervjupersonen framställer lämpliga bilder av sig själva för varandra. Intervjun är, menar Alvesson, värd att misstänkliggöra i en rad avseenden på grund av de störningar den medför; det är osäkert vilken grad av relevans det prat som produceras i intervjun har utanför den. Alvesson förlänger här Kvales resonemang: där Kvale vill se värdet i en dialog, en samkonstruktion, så menar Alvesson att den konstruktionen i sig måste problematiseras (utan att därför nödvändigtvis förkastas).

Alla dessa problem aktualiseras av att intervjun – med rätta – ses som en lokal företeelse. Frågan blir om, och i så fall på vilket sätt, den representerar något annat – man skulle kunna tala om intervjuutsagornas räckvidd. I denna studie har intervjuerna kompletterats med annat material. På detta sätt har jag kunnat konstatera att vissa aspekter som kommit till uttryck i intervjuerna också förekommer i andra sammanhang – och andra aspekter har inte förekommit i andra sammanhang. Vissa (t ex Easterby-Smith et al, 1991) skulle kalla detta för triangulering (eller mer precist metodtriangulering, *ibid*: 134) och hävda att det möjliggör ett mer



precist fastställande av utsagors innebörder.<sup>16</sup> I denna studie har det visserligen lett till konstateranden om en viss grad av samstämmighet mellan olika källor, men samtidigt visat på splittring och mångtydighet. Sammantaget har detta knappast lett till en minskning av tolkningsutrymmet. Snarare tvärtom: det har gett ytterligare ingångar till tolkningar och en mer mångfacetterad bild har kunnat konstrueras (jfr Alvesson & Deetz, 2000; Richardson, 2000). Denna mångfacettering fyller i sin tur en viktig roll i det att det underlättar för språkbildningen (se nedan) genom att generera intressanta tolkningsmöjligheter.

---

<sup>16</sup>Triangulering tar sin utgångspunkt i en metod lånad från navigering. I fastställandet av t ex ett fartygs position tar man normalt tre bäringar, dvs fastställer riktningen till tre punkter i omgivningen relativt fartyget. På detta sätt kan man på ett sjökort rita upp tre räta linjer. För att fastställa en punkt i ett tvådimensionellt koordinatsystem krävs egentligen bara två linjer som inte är parallella; i navigationen drar man tre linjer och får på så sätt fram en triangel med hörnen i de tre linjernas skärningspunkter med varandra (förutsatt att mätningen inte är så exakt att alla linjer skär varandra i samma punkt). Denna triangel anger ett område inom vilket fartyget troligen befinner sig; triangelns storlek är ett uttryck för det fel som ligger i mätningarna, dvs ju mindre triangel desto bättre. Denna metafor används ofta i samhällsvetenskaplig forskning. Tanken är att flera metoder – t ex intervjuer, observationer och dokumentanalys – på ett effektivare sätt ringar in och fastställer det empiriska materialet. Det empiriska materialet antas alltså bli mer exakt och samtidigt mer fullständigt genom att olika typer av material kombineras. På ett common sense-plan är tanken kanske tilltalande och resonabel: om vi samlar in mer material så får vi en mer komplett bild. Emellertid blir det hela mer komplicerat om trianguleringsmetaforen granskas närmare. Metaforen bygger nämligen på en förutsättning som inte är direkt uppenbar: för att de tre mätningarna i positionsbestämningen skall kunna hjälpa till att fixera fartygets position måste de ske *i samma koordinatsystem*. Vid positionsbestämning av fartyg är detta normalt sett inget problem – men när det gäller kvalitativ metod blir det ett problem. Det är svårt att hävda att en enkät, en observation och en intervju skulle behandla samma fenomen, dvs att kontexten för produktionen av en utsaga skulle vara irrelevant. Richardson uttrycker det som att triangulering baseras på ”antaganden om *samma domän*, vilket inkluderar antagandet att det finns en ”fixeringspunkt” eller ett ”objekt” som kan trianguleras” (Richardson, 2000: 934).

## Översikt över materialet

Denna studie baserar sig alltså huvudsakligen på intervjuer, även om en rad andra typer av empiriskt material har producerats. Observationer, av typen ”glida omkring och fråga saker” (Dingwall, 1997), observationer av mer planerad karaktär (några möten i A-stad och B-sala) samt studier av dokument kompletterar intervjumaterialet. Dokumenten rör sig om allt från officiella publikationer som årsredovisningar och kundtidningar till interna dokument. Ett dokument, *Personalutveckling*, har särskilt studerats (se ffa kapitel 2). Observationerna och det övriga materialet intar en sekundär ställning till intervjuerna; det är de senare som underkastas en mer detaljerad analys, men för uppbyggnaden av en känsla för miljön har framför allt observationerna varit oerhört viktiga.

Jag har även försökt komma åt mer ”heta” situationer, framför allt interna och externa klientmöten, ett önskemål som snabbt har bemötts med ett negativt svar. Detta är att vilja röra sig inom skattekonsultationens allra heligaste domäner, på platser och i situationer som det kan ta flera månader innan man ens som anställd får tillgång till. Forskare göra sig uppenbarligen inte besvär. En annan metod som varit aktuell är skuggning. Vid förfrågan om detta till en chef, precis i slutet av en intervju som genomförts på hans kontor, blev jag närmast hånad. Efter att ha invänt mot det enligt honom meningslösa i denna typ av observationer, och då jag insisterade, sade han att ”Visst, du kan få sitta här och titta på när jag sorterar mina papper” (som låg på det milt sagt överbelamrade skrivbordet). Ironin gick inte att ta miste på (även om han inte var direkt otrevlig; det var snarare så som man skulle tilltala ett barn). Sagt och gjort – jag tittade på när han sorterade papper och vi pratade samtidigt om ärendena och de problem som var förknippade med dem. Jag fick en – tyckte jag – inblick i sättet att resonera kring ärenden och prioritera; när jag något senare på väg till lunchrestaurangen nämnde detta såg han närmast nedlåtande på mig (kanske var jag ett barn trots allt!): om jag lärde mig något av det där så visste jag nog inte mycket (vilket ju i och för sig är korrekt).

Ett bestående intryck av arbetet på Skatt är den *själklarhet* med vilken det utförs, ett intryck som understryks av det metodologiska intermezzot ovan. Just på grund av detta har intervjuerna, såsom en

kontext där jag med viss legitimitet kunnat inta en roll som okunnig, fungerat som ett viktigt instrument för att provocera fram reflektioner kring arbete och styrning på Skatt.

Intervjuerna har i de flesta fall spelats in och analysen har skett genom en kombination av avlyssning, sammanfattningar och ordagranna transkriptioner (se vidare nedan). Framför allt avlyssningen har varit central, eftersom en rad aspekter (t ex ironi eller emfas) lätt försvinner i transkriptionen. Genom att lyssna igenom ffa de citat som letat sig in i texten har jag velat försäkra mig om att inga sådana ”fel” smugit sig med. Några intervjuer har inte spelats in: två på grund av att de kom till spontant när MD-spelaren inte var med och en på grund av tekniska problem. Dessutom har några spontana samtal, som skrevs ner omedelbart efter att de avslutats, analyserats tillsammans med intervjumaterialet (de är dock ej medräknade i sammanställningen nedan).

Hierarkisk nivå	Fas 1	Fas 2	Fas 3	Totalt
Partner	4	5	0	9
Senior manager	0	1	2	3
Manager	0	2	2	4
Consultant	3	9	0	12
Assistant	2	4	1	7
Sekreterare/administratörer	1	4	0	5
Avhoppare	0	0	2	2
<b>Summa</b>	<b>10</b>	<b>25</b>	<b>7</b>	<b>42</b>

I intervjumaterialets fördelning totalt sett är assistants något underrepresenterade och partners något överrepresenterade relativt personalstyrkans fördelning på Skatt (se avsnittet *Tjänstehierarkin* i kapitel 2), men den mest problematiska avvikelserna finns i kategorin manager, där jag bara intervjuat fyra personer. Det kan förklaras med att de helt enkelt varit ovilliga, troligen på grund av stor arbetsbelastning, att ställa sin tid till förfogande. Detta förhållande kompenseras emellertid delvis av att en av de consultants jag talade med precis var på väg att bli manager, och en partner hade precis tillträtt som detta och alltså hade en relativt (i tiden) nära bild av sina erfarenheter som manager.

När det gäller urvalet av intervjupersoner har just deras tid och vilja till att ställa upp varit avgörande. Jag har försökt att, genom listor och förfrågningar, få tag på personer i olika arbetsgrupper och på olika hierarkiska nivåer (enligt ovan). Samtidigt spenderade jag en del tid på kontoret i A-stad och i och med det fick jag möjlighet att intervjua flertalet medlemmar i ett par arbetsgrupper. Även olika ledningsfunktioner (t ex VD och HR-chef) har täckts in. (I samband med detta vill jag också uttrycka min tacksamhet gentemot de administratörer som varit behjälpliga med att jaga reda på personer.) Urvalet är, kort sagt, en effekt av dels ambitionen att täcka in olika delar av organisationen och dels de tillfällen som dykt upp under undersökningens gång. Under den tredje intervjufasen har två personer intervjuats för andra gången.

Intervjuerna genomfördes i tre omgångar: en under våren 200x och en under hösten samma år, samt några under sommaren och hösten ett par år senare (vad man i filmbranschen skulle kalla för "pick up shots"). De första intervjuerna var av relativt bred karaktär, och jag försökte (vilket visade sig vara svårt) att skapa mig ett slags helhetsbild över organisationen. (Faktum är att det dröjde ända till fas 2 innan jag hittade någon – en sekreterare – som ens kunde visa upp ett organisationsschema.) Såväl partners som nyanställda intervjuades på ett tidigt plan, och jag ville med detta undvika att intressen baserade på hierarkisk position alltför tidigt skulle komma att påverka undersökningens inriktning. Allt eftersom intervjuerna genomfördes valde jag att rikta in mig mot vissa frågeområden. Vilka detta var varierade delvis beroende på vem jag pratade med – jag valde att följa respondenten, så att säga, och låta hennes eller hans intressen styra intervjuinnehållet till stor del. Den intervjuguide som jag hade tillgänglig fungerade mest som hjälp i de lägen där dialogen "fastnade".

I fas 1 handlade, som jag nämnde ovan, intervjuerna inledningsvis delvis om att jag ville skaffa mig en helhetsbild av organisationen. Samtidigt ville jag hålla dem väldigt öppna, eftersom jag inte ville att mina egna föreställningar om vad skattekonsultation skulle kunna innebära blev alltför dominerande. Den fråga som jag inledde i princip alla intervjuer med (i alla faser) – Vem är du och vad gör du här? – visade sig ofta vara effektiv i att starta en dialog.

Mellan fas 1 och fas 2 arbetades de första intervjuerna igenom och ett antal preliminära tolkningsteman togs fram i dialog med litteraturstudier. Det som tidigt i undersökningen var min huvudfråga – kunskapsmanagement – visade sig vara ett tema som lyste med sin frånvaro. I stället dominerade berättelser om de problem som de stötte på i det dagliga arbetet (t ex i form av svårigheter att tolka lagen på ”rätt” sätt, att förstå klientens problem och att timdebitera) och den personliga utvecklingens roll. Detta gjorde att de intervjuer som gjordes på hösten delvis fick en annan inriktning än de tidigare, framför allt i termer av att debiteringssystemet och HR-systemet fokuserades i större utsträckning medan jag tonade ner aspekter rörande kunskapsstyrning. Detta visade sig generera intressant material och samtidigt kom arbetets roll in allt tydligare i diskussionerna. Detta sista var dock något jag inte upplevde som så tydligt under denna intervjufas, snarare framkom arbetets roll indirekt i diskussionen, som en kontrast till HRM och debiteringen. I analysen av materialet blev detta tema däremot tydligt.

De sista intervjuerna – 7 stycken – kompletterade materialet med specifika frågor kring framför allt arbete, riktade mot aspekter där jag upplevde att material saknades tidigare (rörande framför allt vissa aspekter av lagtolkning och arbetet med klienter). Vad som varit slående under den sista intervjuomgången är att i relation till de aspekter jag tidigare fokuserat på (t ex debitering och HRM), och som jag i fas 3 ställde kontrollfrågor kring, återkom samma teman som tidigare, något som kan peka på att resultaten åtminstone inte är alltför bundna till en viss tidpunkt. På detta sätt har jag också i viss mån kunnat verifiera att den beskrivning av situationen på Skatt som jag skapat tycks vara gångbar i aktörernas ögon. Dessutom hade jag turen att komma i kontakt med några personer som arbetat på Skatt under den period då de första två intervjuomgångarna gjordes, men som av olika skäl valt att lämna företaget. De synpunkter som de haft att tillföra har varit viktiga som kontrast till de som fortfarande arbetat på firman vid intervjutillfället.

De flesta jag intervjuat varit väldigt tillmötesgående och villiga att berätta om sitt arbete; ibland har intervjuerna tagit en närmast terapeutisk vändning då de blivit tillfällen att ”prata av sig” om problem. Ett par personer har kommenterat detta mot slutet i intervjuerna och poängterat just det att det lätt blir så att man passar på

att prata av sig om de negativa och problematiska sidorna av arbetet medan de positiva inte kommer fram lika tydligt. Om man tittar på intervjumaterialet i sin helhet så kan en sådan tendens skönjas, men den rör framför allt vissa specifika områden (ffa debiteringssystemet och synen på delägarnas hemlighetsmakeri) medan andra aspekter omnämns med entusiasm och fascination (här tänker jag ffa på diskussioner om lagtolkning och klientarbete).

Analysen av intervjuerna har skett i flera steg. I första läget har jag skrivit ner mina direkta intryck och idéer så snart efter intervjun som jag kunnat (ofta i de pauser som planerats in i intervjuschemat). I nästa steg har jag lyssnat igenom intervjun och fört löpande anteckningar på skissnivå, och i tredje stegat har intervjun transkriberats till de delar som jag velat gå in på närmare. Transkriptioner kan ske på flera olika nivåer, allt från en samtalsanalytisk detaljnivå (där man mäter pausernas längd, noterar intonation och överlappningar i tal) till mer sammanfattande avsnitt (jfr Linell, 1992). Mina transkriptioner har varierat i detaljnivå. Vissa delar av intervjuerna har transkriberats ord för ord (med längre pauser, avbrutna ord etc noterade) medan andra delar av intervjun sammanfattats. Redan i transkriptionen finns alltså ett tolkningselement inbyggt (Ochs, 1979) och mina intressen har i detta varit viktiga för urvalet av t ex citat. Något som varit viktigt i tolkningsarbetet är dock att jag löpande under arbetets gång återvänt till de inspelade intervjuerna för att lyssna till citat som jag lyft in och till sektioner av intervjuer som förut sammanfattats men som på grund av nya analytiska infallsvinklar visat sig återaktualiseras.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup>En not om transkribering. I de fall där mina kommentarer och frågor under intervjun finns med är de i *kursiv* stil. I vissa fall har jag även velat lyfta fram särskilda formuleringar i citaten och kursiv stil kan då förekomma mitt i en replik. I dessa fall är detta noterat i anslutning till citatet. Eventuell emfas från den talandes sida (av den karaktären att den påverkar innebörden i det sagda) är markerad genom understrykning. Tre punkter ... markerar paus, om de inte är inneslutna i hakparentes [...], då detta markerar att något klippts bort ur intervjun (t ex stakningar eller direkta felsägningar), eller om de inleder ett citat, då det innebär att jag börjar citera mitt i en mening. Kommentarer i hakparenteser är mina tillägg (t ex syftningar på sådant som sagts strax innan eller sådant som händer i intervjusituationen). Ett bindestreck som ej förbinder med något (t ex ”dom har ju-

När det gäller observationsmaterialet rör det sig om två olika typer av observationer. Den ena är av mer formell typ, där jag bett om att få delta i speciella situationer (t ex avdelningsmöten), och den andra är av mer informell eller spontan karaktär, dvs då jag befunnit mig på plats av mer ”naturliga” omständigheter. Det senare rör främst fikapauser (de få som tas) och när jag träffat på personer i korridorer (vilket också är sällsynt). På de möten jag deltagit i – det rör sig om 5 stycken – har diskussionerna främst handlat om juridiska frågor av allmän karaktär eller administrativa aspekter.

En viss grad av eklekticism präglar det empiriska materialet i denna studie (jfr Morrow, 1994: 227). Det centrala med intervjuerna – vilka som sagt dominerar – är *inte* att generera ett material som representerar något annat. Snarare utgör materialet en grund för att konstruera ett fall som förhoppningsvis har en grad av trovärdighet, som framstår som *autentiskt*. Det empiriska materialet sätter upp gränser för vilka yttranden som kan göras teoretiskt, samtidigt som det är en produkt av teoretiskt arbete. Faktum är att det är svårt att tala om ett tydligt avgränsat och homogent empiriskt material. Jag vill hellre betrakta det som en process där olika typer av material – från intervjuer, dokument, teoretiska texter, etc – kontinuerligt omvandlats i olika tolkningar. Det är kring detta tolkningsarbete jag skall ägna den sista delen av detta kapitel.

## Autenticitetsanspråk och språkbildning

Den syn på det empiriska materialets roll som jag här ger uttryck för innebär att empirin fyller två funktioner. För det första är den behjälplig med ”kommunicera teorin genom att analysera praktiken” (Castells, 1997/1998: 16), dvs har en viktig roll för att möjliggöra en relation mellan en läsare och en teoretisk diskurs. Vidare har empirin en central roll i det konkreta analytiska arbete som jag genomfört; för att fortsätta följa Castells så har det empiriska materialet använts som

---

klienten anlitar ju”) innebär att talaren avbryter sig själv. Slutligen har jag systematiskt bytt ut företagsnamn, titulatur och personnamn mot pseudonymer. Generellt har en transkription som premierar läsbarhet snarare än en reproduktion av talspråket eftersträvat.

en metod för att disciplinera min teoretiska diskurs, för att göra det svårt eller rent av omöjligt att säga något som det observerade [...] handlandet förkastar i praktiken. (Castells, 1997/1998: 16)

Det centrala är därmed inte nödvändigtvis det empiriska materialets representativitet utan dess såväl generativa som begränsande potential. I tolkningsarbetet är icke-empiriska strategier – t ex tolkningsingångar baserade på teoretiska insikter eller andra reflexiva ansträngningar – väl så viktiga som empiriska (jfr Alvesson & Deetz, 2000; Morrow, 1994). Tolkningen blir alltså den centrala delen av det empirisk-analytiska arbetet – men man kan då undra vilken typ av relevansanspråk kan göras utifrån tolkningarna. Jag vill här framhålla två aspekter som jag ser som centrala för att generera trovärdighet. För det första vilken typ av autenticitetsanspråk studien baseras på och för det andra vilken typ av bidrag studien syftar till att producera.

### Berättande: mellan det autentiska och det främmande

En första, central, aspekt för en fallstudie är att fallet måste framstå som autentiskt. Som Dyer & Wilkins (1991: 617) konstaterar så har fallstudier varit framgångsrika eftersom de ”beskrivit generella fenomen så väl att andra har haft lätt att se samma fenomen i sin egen erfarenhet och forskning”. Detta förhållande diskuteras mer detaljerat av Golden-Biddle & Locke (1993), som menar att autenticitet framför allt skapas genom att läsaren övertygas om att forskaren dels varit på plats men framför allt genom att hon/han är trogen den erfarenhet som producerades och att forskaren verkligen trängde in i de beforskades världsbild. Detta realistiska drag är viktigt i berättande texter (och, tror jag, viktigare än vad t ex Van Maanen, 1988, vill tillstå), men de realistiska anspråken baseras här inte på ett representationsideal utan snarare på ett associationsideal, dvs att läsaren kan acceptera fallet *som om* det vore en direkt representation (jfr Alvehus & Svensson, 2005). Golden-Biddle & Locke menar vidare att autenticiteten måste förankras hos läsaren i form av trovärdighet relativt läsarens egna erfarenheter, dvs autenticitet är inte något som skapas oberoende av en texts relation till en läsare. Kunda kallar detta för ”det slutgiltiga validitetstestet för en tolkande metod” (1992: 247) och Jönsson & Macintosh (1997: 370) menar att ”rimlighet och estetisk attraktionskraft” är direkt avgörande för trovärdigheten. Jag vill här betona just denna autenticitetens



konstruerade karaktär. En läsare har låg grad av möjlighet att kontrollera en enskild studies empiriska grund, och möjligheterna till replikerande studier är i stort sett obefintlig. Det är, oavsett intensiteten i de empiriska strategierna, omöjligt att hävda att man på ett fullständigt sätt fångat upp och kunnat reproducera det som befinner sig ”där ute”. Fallets associativa autenticitet fyller däremot en central *kommunikativ* funktion och bör prövas mot en kommunikativ relevans snarare än en representativ. Kunskapsanspråket förankras därmed narrativt (Czarniawska, 1997; Lyotard, 1984) – det baseras på att författaren skapar en trovärdig berättelse av ”det där ute” och förmedlar denna till sina läsare inte med anspråk på statistisk validitet utan med anspråk på berättelsens autenticitet och trovärdighet.<sup>18</sup>

Anspråket på autenticitet kombineras emellertid här med en med en kritisk hållning. Den bild som målas upp är problematisk och konfliktfylld. En viktig ambition är att läsaren inte, efter en läsning, skall känns sig helt komfortabel med bilden – på detta sätt avser texten utgöra ett incitament till transformativa omvärderingar (Alvesson & Deetz, 2000; Golden-Biddle & Locke, 1993). Detta kräver en grad av *främmandegörande*, att de analyser som görs och de slutsatser som dras genererar ett tolkningsincitament, dvs en impuls till ett mer reflekterat förhållande till ett material eller en situation (jfr Todorov, 1978/1989). Främmandegörande innebär att tolkningsincitamentet riktas mot en problematisering av det som tidigare framstod som oproblematiskt (jfr Cooper & Burrell, 1988). Genom att egna erfarenheter kan kontrasteras mot något som *samtidigt* är autentiskt och främmandegjort kan impulser till transformativa omvärderingar skapas. Detta innebär

---

<sup>18</sup>Norén (1995) för en diskussion av trovärdighet baserad på triaden forskare–fenomen–aktör. I min diskussion här lägger jag snarare tyngdpunkten på *läsaren* som central för trovärdigheten (jfr även Van Maanen, 1988). Det innebär inte att de tidigare tre komponenterna försvinner, men att deras relevans avsevärt reduceras. I relation till Van Maanen (ibid) kan för övrigt noteras att den berättarstil jag här företräder snarast kan ses som ett hopkok av element från realistiska, impressionistiska och kritiska stilar kryddade med ett element av bekännande (ffa i detta kapitel). Till skillnad från vad Van Maanen antyder (men tyvärr inte diskuterar explicit) menar jag att stil och kunskapsanspråk inte nödvändigtvis bestämmer varandra: en utpräglad realistisk stil skulle mycket väl kunna kombineras med ett autencitetsanspråk av associativ typ.

att idén med ansatsen inte är att förenkla eller reducera problem, utan att försvåra synen på det vardagliga såsom just vardagligt.

I den kritiska ambitionen ingår (normalt) att fenomen såsom maktassymmetrier eller låsningar i förståelse uppmärksammas. Detta kan emellertid ske på olika sätt: med en riktning gentemot de beforskade eller med riktning mot exempelvis en forskargemenskap. I den tidigare riktningen finner vi (i extremfallet) forskning riktad mot social aktivism, där forskaren i solidaritet med de beforskade mer aktivt vill ändra samhällsliga förhållanden (Fine, 1994). I den andra finner vi (återigen i extremfallet) en form av kritisk forskning som i sin kontemplativa ansats alienerar sig från den verklighet den söker emancipera och som riktas till en (bokstavligt talat) exklusiv skara forskare (Alvesson & Willmott, 1996). Ambitionerna med denna text är – kanske föga förvånande – att placera sig någonstans mellan dessa två extrempunkter. Som syftet antyder – ”att *skapa* en förståelse” – är idén att bidra till att producera ett annat sätt att närma sig vardagen i PSF än vad som är fallet i etablerad litteratur. Det teoretiserande elementet blir här centralt (jfr Morrow, 1994), men avsikten är samtidigt att kritiken skall ha en kommunikativ potential. Strategin för detta är en *språkbildning* förankrad i spänningsfältet mellan det autentiska och det främmandegjorda.

## Språkbildning

Autenticitet och främmandegörande utgör alltså ett spänningsfält där en kritisk ambition kan realiseras. Konstruktionen av fallet är därmed inte syftet med den empiriska undersökningen, utan blir relevant först i relation till det vidare tolkningsarbete som sker genom den språkbildande ansatsen. Det kritiska elementet har jag berört ovan, och kan sammanfattas som en ambition att problematisera det förgivettagna och ”normala” (eller normaliserade). Det språkbildande elementet handlar om ett vetenskapsteoretiskt vägval (som även det berörts ovan): en syn på det vetenskapliga arbetet som en produktion av ”optioner på språk” (Brunsson, 1982a: 106), dvs en ambition att åstadkomma det kritiska målet inte genom att producera representationer av verkligheten (det Brunsson kallar ett avbildningsideal) utan genom att generera begreppsliga ingångar till reflektion.

Frågan är emellertid hur man åstadkommer detta: det kräver ett samtidigt vidhållande av en empirisk tolkningsdimension *och* en teoretisk. På ett övergripande plan kan denna process beskrivas som en växling mellan lokala/framväxande och teoretiska/a prioriska tolkningsteman (Alvesson & Deetz, 2000; Deetz, 1996). I Deetz framställning består denna dimension i varifrån begrepp hämtas. Den ena polen är lokala begrepp som växer fram i tolkningsprocessen. Detta innebär att begrepp hämtas från ett konkret empiriskt sammanhang. Man vill med det uppnå en sensitivitet för innebörder och dessas variationer i ett givet sammanhang med en betoning av ”situerad, praktisk kunskap” (ibid: 195). Det centrala i metoden är en nyfikenhet för ”den andre” och en fascination inför det annorlunda – att se det främmande är prioriterat framför metodprocedurer. Den andra polen utgörs av teoretiska begrepp som hämtas ur ett a priori-sammanhang bestående av en forskningsvärld. Denna ansats är teoridriven och gör framför allt anspråk på att skapa generaliserbar och teoretisk kunskap. Med utgångspunkten i forskarens egen förförståelse innebär detta vidare att det redan kända, snarare än det främmande, blir utgångspunkten för begreppsbildning, och som en följd av detta får metodologiska procedurer en central roll.

En central aspekt i denna polarisering – och den får naturligtvis ses som framställd i idealtypisk form – är begreppens stabilitet. För att en metodologisk procedur skall kunna upprätthållas krävs också en grad av stabilitet i begreppen. Modifikationer i konceptualiseringar leder i en teoretisk/a priorisk ansats till att metodens distans till det empiriska materialet inte kan upprätthållas och tautologiska formuleringar av teorierna riskerar då att bli fallet. I motsats till detta kräver en lokal/framväxande ansats en hög grad av flexibilitet i begrepps-bildningen:

Den teoretiska vokabulär som förs in i forskningsaktiviteten ses ofta av forskaren som en första version eller guide för att komma igång, som hela tiden är öppen för nya meningar, förändringar och åtskillnader baserade på interaktionen i forskningsprocessen. Kunskapsformen handlar om insikt snarare än sanning. (Deetz, 1996: 196)

Min ansats, som process betraktad, har här varit av karaktären lokal/framväxande. I de olika tolkningsfaserna (dels de mellan de tre

omgångarna intervjuer men framför allt i senare tolkningsarbete) har det empiriska materialet tillhandahållit inspiration men också fungerat som ett slags avstämningspunkt (jfr Castells, 1997/1998). Det vilar dock något av ett romantikens skimmer över Deetz framställning: forskningen med lokal/framväxande inriktning framställs som mindre tendentiös och som innefattande ett uppmärksammande av ”känslor, intuitioner och multipla former av rationalitet” (ibid: 196) och kontrasten till teoretiska/a prioriska forskningen framhävs i det att den senare ses som en forskning som baseras på ”privilegerande praktiker” (ibid: 204). Det tycks mig som om forskarens association till en forskningsgemenskap och denna gemenskaps teoretiska intressen nedtonas alltför mycket av Deetz (jfr Collins, 1992).

I den process som lett fram till denna text har såväl det lokala som det teoretiska varit viktiga källor till språkbildningen. Som jag nyss nämnde så har en ambition hela tiden varit att ligga ”nära” det empiriska materialet, men samtidigt har olika slags a prioribegrepp spelat en central roll under processen, framför allt under de delar då studiens slutsatser arbetats fram. En tolkande ansats handlar, i mina ögon, inte främst om att vara orienterad mot lokala meningar utan om att åstadkomma en dialog mellan teoretiska och lokala begrepps- och innebördsstrukturer – det främmandegörande jag diskuterade ovan som centralt i en kritisk ansats kräver att forskningen har som ambition att gå utanför det empiriska materialet i tolkningsambitionerna, och teorin har här en avgörande roll (Morrow, 1994). Detta innebär dock inte – och återigen med referens till Castells (1997/1998) – att man som forskare har lyxen att gå hur långt som helst i sina tolkningar, de måste fortfarande ha en grad av empirisk relevans (vilket viss kritisk forskning kanske förlorat enligt Alvesson & Willmott, 1996).

I texten som följer förekommer en rad begrepp med analytisk funktion, t ex ”konkret arbete”, ”privatiserade klientrelationer” och ”synliggörande”. I de flesta fall är begreppen inspirerade av såväl teoretiska användningar av begreppen som empirisk förekomst. Så är fallet med t ex ”konkret arbete” och ”synliggörande”. I andra fall är det begrepp som har sin främsta förankring i det konkreta empiriska sammanhanget (t ex när det gäller ”privatiserade klientrelationer” och ”kalkyler”). Vad som är intressant här inte vilken källa dessa begrepp har (jfr Deetz, 1996, ovan) utan vilken funktion de fyller i det analytiska

sammanhanget. Begreppen är avsedda att lyfta fram aspekter av det empiriska materialet och kasta ett visst ljus över dem, samtidigt som de är tänkta att tjäna som kontraster till teorier. Man kan säga att begreppen befinner sig på ett slags mesonivå. Detta utgör, i sin tur, det första tolkningssteg som presenteras.<sup>19</sup> I detta steg är avsikten framför allt att skapa den autenticitet som omtalades ovan.

I nästa tolkningssteg för jag upp diskussionen ännu en abstraktionsnivå och diskuterar organiseringen av kunskapsarbete i mer generella termer. I det avslutande kapitlet sätts dels de begrepp som jag lanserat i kapitlen 4–6 i relation till de problem som introducerades i kapitel 1 och sedan sker en ytterligare problematisering där jag diskuterar organiseringen av kunskapsarbete och dess relation till oklarhet. Dessa diskussioner avslutar språkbildningen i detta sammanhang, men samtidigt avser de ge ingångar till fortsatta studier av kunskapsarbete.

I detta sista steg är syftet att skapa det främmandegörande som diskuterades ovan, och detta sker genom att två bilder – förhoppningsvis utgör de motbilder i Alvesson & Deetz (2000) bemärkelse – presenteras. Kopplingen till andra teorier – som bilderna utgör motbilder till – är central här. Att avsluta en text på detta sätt innebär att en stängning åstadkoms, det blir en slutpunkt för tolkningarna. Samtidigt innebär de teoretiska kopplingarna att forskningen såsom ett provisoriskt projekt (Czarniawska, 1997) understryks – det är försök att öppna upp en dialog mellan olika teoretiska positioner och olika politiska infallsvinklar. I detta är ambitionen alltså att bibehålla ett slags öppenhet i språkbildningen (jfr Blumer, 1954) även om den enskilda tolkningen kommer till en slutpunkt. På sätt och vis kan ambitionen betecknas som antipositiv<sup>20</sup> (Knights, 1992) i det att den avser att ifrågasätta och ”osäkra” existerande bilder. Att skapa nya definitiva sanningar blir mindre

---

<sup>19</sup>I praktiken (till skillnad från i textens framställning) föregås detta steg förstås av en rad tolkningsprocesser, från skapandet av teoretiska infallsvinklar genom studier av litteratur och upprepade textutkast till interaktioner under intervjuer och, som jag poängterade ovan, transkriptioner.

<sup>20</sup>”Positiv” måste här naturligtvis läsas i metodologisk bemärkelse, dvs som en beteckning för säker kunskap; jfr franskans *positive*: ”säker”, ”verklig”, ”precis”, som ligger till grund för ordet ”positivism”.

intressant än att öppna upp för nya läsningar av det redan sanna (Cooper & Burrell, 1988).

Denna syn på forskningens idé – där forskaren blir en deltagare i ett pågående samtal och där teorier utgör ”kommunikationsredskap som underlättar konversation genom att ge sammanhang och stabilitet åt de tolkningar som arbetas fram” (Czarniawska, 1997: 71; jfr Resnick & Wolff, 1987) – innebär inte en slutgiltig kapitulation inför relativismproblem (se t ex Hacking, 1999/2000; Schwandt, 2000). Postmodernismens ångest över faran med teoretiseringar (underhållande framställd i Alvesson & Skoldberg, 1994: 315) leder samtidigt till en situation där man berövar sig möjligheten att förkasta teorier. Som Carroll (1996: 55) – förvisso inom filmteori, men påståendet har bredare giltighet – noterar: ”det mest effektiva vapnet mot ideologiska rationaliseringar som förs fram i sanningens namn är möjligheten att visa att de är falska”. Lösningen på problemet, menar Carroll, är ett bejakande av teoretiserandet men en stark skepticism mot ”stora Teorier” (jfr Lyotard, 1984). Att arbeta med teori (i stället för Teori) möjliggör ett ifrågasättande och prövning mot empiriska omständigheter parallellt med en acceptans av förekomsten av alternativa sanningar – och ”[l]ängre än så behöver man rimligtvis inte gå i relativitet” (Asplund, 1970: 78). Själva grundanslaget i denna avhandling – de invändningar som jag i kapitel 1 reste gentemot frånvaron av arbete i teoretiserandet kring PSF – baseras ju just på en skepticism baserad på empiriska observationer i relation till etablerad teori: den etablerade teorins autenticitetsanspråk brister i det att den inte diskuterar organiseringen av arbete i PSF-sammanhang.



## Problemlösningens problematik: att lösa och formulera problem

Om man tar utgångspunkt i beskrivningar av arbetet som genererats i samtalen med konsulterna på Skatt framstår ofta arbetets *problem-lösande* karaktär som central. Problemlösande kan framstå som ett slags PSFens sine qua non: om en PSF inte löste problem (med förment stöd av expertkunskap), vad gjorde den då (jfr Alvesson, 2004; Løwendahl, 1997; Sheehan, 2005; Sveiby & Risling, 1986)?<sup>21</sup>

De problem som skall lösas på Skatt varierar till sin karaktär. Som jag noterade i kapitel 2 så varierar omfattningen på uppdragen, det kan röra sig om allt från en entimmesutredning till mer omfattande utredningar vid exempelvis fusioner. En mindre del av arbetet är också mer rutinartat, till exempel att hantera deklARATIONER ÅT VÄLBESTÄLLDA INDIVIDER; detta är dock en mindre del av verksamheten. En stor del av det mer rutinmässiga skattearbetet sköts ju också av revisorer – som en partner noterar så är det ”revisionskåren som till nitti procent står för byråns skatterådgivning”. De uppdrag som kommer till Skatt rör situationer som är skattetekniskt mer komplicerade. Det är sällan man kan lämna omedelbara svar till klienterna baserade på erfarenhet eller

---

<sup>21</sup>Självklart finns det fler svar på en sådan fråga. När det gäller managementkonsulter, till exempel, så visar Jackall (1988) hur de kan hyras in för att upprätthålla en bild av chefer som framsynta och ”up to date”; Clark (1995) menar att de skapar likaväl som löser problem; Sturdy (1997) betonar att de skapar en upplevelse hos klienten av att befinna sig i en osäker situation och sedan visar hur klienten skall hantera denna. Denna typ av observationer hindrar inte att PSFer gör anspråk på och legitimerar verksamheten med att den handlar om att lösa problem. M a o: den retoriskt orienterade ”definition” av PSF som jag etablerade i kapitel 1 kvarstår (jfr Alvesson, 2004).



tidigare fall – juridikens snårskog inbjuder inte till att ta till schablonlösningar. (En del ansträngning tycks också gå åt till att förklara detta för klienter som inte själva känner till komplexiteten.)

Att betrakta arbetet i termer av problemlösning leder lätt tanken till olika slags modeller för hur sådan sker (jfr O'Donnell et al, 2005). Men de juridiska tankenötterna är bara en del av det hela.

– I princip så fungerar ju alla uppdrag nästan på samma sätt. Man får en fråga nånstans ifrån, och då får man liksom mot klienten eller revisorn först försöka... Vad är det du frågar om? Vad är det du vill veta? Vad är förutsättningarna? Hur ser verkligheten ut? Den informationen den får man ju, i den mån den finns, så får man den ju från revisorn eller den externa klienten. Och när man på nåt sätt har det underlaget, när man vet att vad är det klienten vill veta, utifrån dom här förutsättningarna, så är ju allt juridiskt arbete bygger ju på en och samma metod. Och den metoden handlar ju om rättskällelära. Och sen vilka vägar man vill gå för att komma fram till lösningen, det är ju upp till var och en, men man jobbar liksom hela tiden med dom rättskällor vi har, från lagar ner till små små små sketna kungörelser och annat. Och allt det materialet finns ju här. I skrift eller på data. Så på nåt sätt... På utbildningen har man ju lärt sig att tillämpa en praktisk, juridisk metod, och det är ju den man tillämpar här dagligen, hela tiden. (Assistant)

Det denna assistant framhäver är att det inte primärt är de rent juridiska frågorna som är det som komplicerar situationen. Det problem som uppstår i problemlösningen härrör snarare från att man måste skaffa sig en bild av problemet i sig – ”Vad är det du frågar om? Vad är det du vill veta? Vad är förutsättningarna? Hur ser verkligheten ut?” Det är snarare denna typ av frågor som utgör den ”problemlösningens problematik” som kapitlets rubrik åsyftar. I detta ger inte heller den juridiska metoden någon vägledning, det handlar snarare om att ”vilka vägar man vill gå för att komma fram till lösningen, det är ju upp till var och en”. Den mer systematiska problemlösningsmetoden, liknande en ”rationell” beslutsmodell (Brunsson, 1982b), förefaller mindre lämpad som en beskrivning av arbetets problematik; jfr såväl Svensson & Östnäs (1990) som Robertson et al (2003) som menar att arbete i KIF *avviker* från just en rationell modell. Det som jag kommer att närma mig i detta kapitel och följande är alltså inte problemlösningens process i sig utan snarare det

som upplevs som centralt av aktörerna: hur de problem man stöter på under problemlösningen kan hanteras.

Ett sätt att förstå problemlösning i PSF är att diskutera i termer av vilken slags *kunskap* den förutsätter – och i diskussioner kring KIF och PSF spelar förstås kunskap en central roll (Blackler, 1995; Davenport & Prusak, 1998; Morris & Empson, 1998; Nonaka & Takeuchi, 1995; Nonaka & Teece, 2001; Sveiby & Risling, 1986; se även specialnumret av *Organization Studies*, vol 24 nr 6 2003). Kunskapsgenerering och -styrning ses ofta som fundamentala aspekter för framgång för ett KIF/PSF. I företag med expertkunskap kan experternas kunnande betonas; i ett mer dynamiskt perspektiv även deras lärande (Starbuck, 1992). Olika typer av organisationer kan antas ha olika slags kunskapsresurser, t ex att kunskapen är inbäddad i rutiner och relationssystem eller i form av databaser (Morris & Empson, 1998). Ett problem är emellertid att själva nyckelbegreppet, kunskap, är notoriskt svårfångat. I mer strukturerade ansatser tenderar kunskap att anta karaktären av ett objekt med ett slags halvmateriell existens som kan lagras på olika sätt och föras över mellan olika kärl, om än med vissa kvalitativa och kvantitativa förändringar på vägen. På en enda sida (Morris & Empson, 1998: 616) i en vetenskaplig artikel finner vi exempelvis dessa metaforer: kunskap kan flöda, kunskapsöverföring, kunskapsinsamlande, lagring av kunskap, kunskapsspridning, applicering av kunskap, att fånga kunskap, kunskapsmängd ("body of knowledge"). Kunskap riskerar i en sådan ansats att förvandlas till något passivt och dess situerade och dynamiska aspekter går förlorade (Blackler, 1995).

Även bortsett från problemen med själva begreppet kunskap så är det dessutom svårt att visa att just kunskap (t ex om datorer eller redovisning) på ett tydligt sätt skulle kunna skiljas ut från organiseringsprocesser, ledarskap, klienters förväntningar, etc (Alvesson, 2001). Vidare är det inte alltid lätt att klargöra vad som är "god" kunskap eller vad som utgör expertis (Bédard & Chi, 1993; Ericsson & Smith, 1991). I ansatser kring kunskapsstyrning ("knowledge management") framstår kunskap i tvetydig dager: ibland reduceras kunskap till att vara det som kan styras, medan det vid andra tillfällen tycks vara så att kunskapsstyrning ironiskt nog handlar om att styra det som inte kan styras (Alvesson & Kärreman, 2001). Donaldson (2001) i sin tur menar

att det myckna användandet av begrepp såsom ”tyst kunskap” å andra sidan leder till att organisationer i onödig utsträckning mystifieras och därmed undandras analys.

Ett annat sätt att förstå problemlösning i PSF är diskutera i termer av de *färdigheter* som tas i anspråk. På Skatt görs t ex ofta en åtskillnad mellan materiell och kommersiell kompetens, där det förra rör mer juridiska aspekter medan det senare rör förmågan att hantera exempelvis klientrelationer. I viss mån liknar uppdelningen Hanlons (1996, 1997) indelning av revisionsarbete i tekniska, sociala och kommersiella färdigheter:

Tekniska färdigheter handlar i grund och botten om att förmågan att genomföra arbetet, till exempel att definiera revisionens omfattning, försäkra sig om att företagets kontrollmekanismer fungerar, och så vidare. Kommersiella färdigheter är förmågan att kontrollera budget, försäkra sig om att personalen håller sig till budget, att sätta upp en budget som gör att det blir en vinst samtidigt som arvodena inte framstår som överdrivna, tillsätta rätt personer på ett visst jobb, etc. Sociala färdigheter är i grund och botten förmågan att skapa mer affärer och göra kakan större så att partnerskapet kan upprätthålla dig som partner. (Hanlon, 1997: 132)

Det Hanlon menar med tekniska färdigheter korresponderar i stor med materiell kompetens på Skatt, och de kommersiella och sociala färdigheterna motsvarar Skatts kommersiella kompetens. Men en klassifikation av färdigheter kan inte oproblematiskt överföras till att vara en beskrivning av arbetet. På Skatt är det tydligt att färdigheter glider in i varandra och i stor utsträckning utgör en förutsättning för varandra. En typologi av denna typ bidrar med andra ord inte till någon närmare karaktäristik av hur färdigheterna sätts i verket – vilket är den centrala betoningen på Skatt, det handlar om att lösa ”konkreta arbetsuppgifter” (som en senior manager uttryckte saken). Ett resonemang i linje med Hanlons förs av Svensson & Östnäs (1990) i en diskussion om psykologer och arkitekter, där de visar på vilken slags färdigheter som aktualiseras i respektive professions arbete. En poäng hos Svensson & Östnäs är att färdigheterna, om man beskriver dem på ett abstrakt eller övergripande plan, framstår som alltför välordnade. I det verkliga arbetet är det snarare så att de måste förstås inte bara i relation till professionella kunskaper utan även i relation till kollegor,

klienter och materiella förutsättningar. Samma observation görs i Alvesson & Köpings (1993), Clarks (1995) och Svenssons (2004) studier av reklamarbete och managementkonsultation, där noggrant iscensatta möten spelar en central roll och blir till tillfällen då professionellt kunnande visas upp i relationer till klienter och med hjälp av materiella resurser. Det professionella kunnandet måste alltså ses som förankrat i specifika situationer (Blackler, 1995).

Ett tredje sätt att närmas sig detta tema finns hos Schön (1983/1991) som belyser hur konkreta problemlösningssituationer struktureras i professionellt arbete. Hans poäng ligger i linje med argumentet ovan, nämligen att problemlösningen inte kan ses som en prestation baserad på "teknisk rationalitet" där en given kunskap appliceras på ett problem, som sedan löses. En rationalistisk och kognitiv syn på kunskap måste kompletteras med en insikt om att kunskaper alltid omsätts i praktiska sammanhang; Schön kallar detta för "reflektion-i-handling" (jfr även Brown & Duguid, 2001; Cook & Brown, 1999). Problemlösande processer, menar Schön, kan ses som en växling mellan problemlösning och omformulering av problem som sker inom ramarna för själva handlandet, där interaktion mellan personer såväl som mellan personer och materiella resurser är centralt. I sina studier av hur arkitekter respektive psykologer (en gemensam nämnare mellan Schön och Svensson & Östnäs!) resonerar och agerar i konkreta problemlösningssituationer visar han hur de i processen kontinuerligt omformulerar problem och vrider och vänder på förutsättningarna för dem. I processen praktiseras t ex "som om"-tänkande (att se problemet i termer av någonting annat), tidigare erfarenheter utnyttjas och kommunikationshjälpmedel i form av begrepp och redskap (t ex skissblock) är viktiga.<sup>22</sup> Poängen med Schöns angreppssätt är att det visar hur problemlösningssprocessen är en integrerad process som upprepas. Ett upprätthållande av vattentäta skott mellan olika typer av kunskaper är svårt, och inte heller önskvärt, att åstadkomma. Samtidigt finns det en poäng i Svensson & Östnäs (ibid) och Hanlons (ibid) ansatser eftersom de möjliggör en analytisk differentiering av

---

<sup>22</sup>En forskningsriktning som ligger mycket i linje med Schöns resonemang är den om situerat lärande (se t ex Chaiklin & Lave, 1993) där just processen och situationen betonas starkt.

diskussioner av problemlösningen i termer av vilka komponenter (eller resurser) som aktualiseras i specifika sammanhang. En diskussion av *hur* de aktualiseras kan knappast föras utan att man uppmärksammar *vilka* som kan aktualiseras.

I skattekonsultationen spelar färdigheter, eller kunskaper om man så vill, av social, kommersiell och teknisk typ en viktig roll, och en indelning av denna typ – om än ytterligare grovhuggen – figurerar som sagt på Skatt i termer av åtskillnaden av materiell och kommersiell kompetens. Men sett i relation till hur dessa kompetenser (som de oftast kallas på Skatt) framställs i diskussioner kring arbetet blir för det första gränsen mellan dem någon mindre klar och för det andra framstår andra aspekter som mer centrala för att förstå arbetet. Med detta sagt följer alltså diskussionen nedan Blacklers (1995) idé om att studera hur kunskaper och färdigheter omsätts i praktiken snarare än att söka tydliga klassifikationer. (Detta innebär förvisso inte att klassifikationer uteblir: en diskussion utan klassifikationer går naturligtvis inte att föra. Däremot vill jag alltså betona att klassifikationerna inte är poängen med diskussionen.) I detta kapitel närmar jag mig arbetet på Skatt genom att lyfta fram den *problematik* som problemlösningen ställer upp – dvs vad som av konsulterna på Skatt upplevs som problematiskt (av ett eller annat skäl). Med detta sagt vill jag även understryka att det jag fokuserar inte handlar om problemlösningens *processen* i sig utan snarare om hur problemlösningssituationen kan förstås utifrån olika aktörers utgångspunkter.

Jag kommer inledningsvis att kort beskriva hur det empiriska materialet har strukturerats och motivera detta, det handlar om att lyfta fram *två infallsvinklar på problemlösningen*. Den fortsatta diskussionen äger rum i tre avsnitt som vart och ett lyfter fram olika aspekter av skattekonsultationens vardag. Hur lagtolkningens svårigheter kommer till uttryck behandlas i *Lagens komplexitet och dynamik*, etiska dilemman diskuteras i *På andra sidan lagen* och i *Kontakten med klienten* diskuteras hur de juniora endast i begränsad utsträckning får klientaccess. Denna problematik summeras och diskuteras mer övergripande i termer av skillnaden mellan *junioras och senioras* förhållande till problemlösningen. I det avsnitt som följer kommer återigen ett mer empirinära avsnitt som handlar om hur de juniora förväntas *utvecklas i arbetet*. Slutligen diskuteras hur detta kan leda till en ökad förståelse av

separationen mellan juniora och seniora i termer av hur det *konkreta arbetet* skapas.

## Två infallsvinklar på problemlösningen

Problemlösningen på Skatt kan betraktas ur två infallsvinklar, som i sin tur hänger samman med Skatts hierarki. Jag kommer att gå in på detta dels i detta men även i nästa kapitel. I grova drag handlar det om att problemen – de som skall lösas – kan betraktas på lite olika sätt, framför allt avseende den roll klienten har i det hela. Detta har i sin tur betydelse för hierarkin på Skatt och för hur enskilda individer kan röra sig uppåt i denna. Det finns på Skatt en hög grad av medvetenhet i den hierarkisering som sker:

– Jag menar, de första åren du är här så, så kan du inte göra så mycket, du förväntas inte i alla fall inte kunna göra så mycket åt saker som att kunna värva nya klienter till företaget, det är liksom uteslutet att en nyanställd ska ha med det att göra. Utan det första åren så är det väl helt enkelt... ja, ambitionen... förmåga att kunna lösa problem... läsa på... vara gedigen i det man gör, att inte hafsa över saker och ting. (Partner)

Partnern antyder här det som jag kommer att utveckla i detalj i detta kapitel och nästkommande: den roll som den juniora har på Skatt skiljer sig åt från den som den seniora har.<sup>23</sup> En möjlig förklaring till detta är att den mer detaljerade tjänstehierarkin, med assistant, consultants etc, är ett förhållandevis nytt fenomen på Skatt. Tidigare har det huvudsakligen handlat om att man gjort en distinktion mellan partner och icke-partner. Detta kan troligen även spåras professionellt, t ex hänvisar flera respondenter till advokatbyråer och deras organisering (de flesta är utbildade jurister och som jag nämnde i kapitel 2 så är advokatbyråer en viktig jämförelsepunkt; jfr även Winroth, 1999, 2003). I andra konsultföretag tycks däremot en mer

---

<sup>23</sup>Att separera diskussionen på det sätt som jag gör här innebär förstås att det som i grund och botten bör ses som ett kontinuum (mellan juniora och seniora konsulter) reduceras till två kategorier. Jag hoppas att jag kan ha med mig läsaren på att detta handlar om ett medvetet grepp för att tydliggöra ett betraktelsesätt och föra fram en poäng.

formaliserad hierarki vara central. Kärreman & Alvesson (2004) noterar hur tjänstehierarkin på en internationell konsultfirma antas ”uttrycka inte bara status och makt” utan också ”kompetens och erfarenhet”. På den firman talar man inte om sig bara i termer av att man är t ex ”consultant” utan man är ”C2” eller ”C3” beroende på hur många år man varit consultant. På Skatt nedtonas snarare betydelsen av den formella hierarkin, medan klyftan mellan junior och senior består.

Mitt särskiljande av junioras och senioras roller har alltså sin grund i att motsvarande särskiljning görs på Skatt. Min tolkning av situationen kommer dock att gå längre än den som delägaren ovan gör (att det skulle handla om ett kunskapsproblem) – jag vill mena att det mer handlar om hur verksamhetens grundläggande funktionssätt etableras.

## Lagens komplexitet och dynamik

Det första som brukar omnämnas i samband med diskussioner om vad skattekonsultation handlar om är att tolka lagen: detta är den grundbult som man måste behärska för att över huvud taget kunna syssla med skattekonsultation (jfr Anderson-Gough et al, 2001). Man måste, som en partner uttryckte det, ha ”en solid bas i svensk skatterätt” att utgå ifrån. Denna solida bas tar det ett bra tag – flera år – att bygga upp. Detta poängteras ofta, inte minst av de seniora:

– Regelsystemet är krångligt, och det är väldigt svårt... Och eftersom jag har varit med ett tag, vi har haft juniorer som kommit, alltså man tror att man kommer från skatteförvaltningen eller ännu mer dom som kommer från förvaltningsdomstolen, att man behärskar det här. Men det är en, det är jättesvårt visar det sig när man väl är på plats här, att kunna åstadkomma nånting som man kan ta betalt för.  
(Senior manager)

Det är inte bara det att regelsystemet i sig är krångligt, utan det handlar också om att lagen måste läsas på ett visst sätt om man är skattekonsult. Det senare kommer jag att ägna mer utrymme åt nedan; till att börja med kommer jag att ägna mig åt att närmare karaktärisera det ”krångliga” regelsystemet.

Att regelsystemet är något som är krångligt är en aspekt som präglar såväl junioras som senioras utsagor, men på lite olika sätt. För de juniora handlar det delvis om att "lagen" utgörs av en omfattande mängd texter, det är ett stort material som man måste behärska. Det handlar nämligen inte bara om lagtexter utan även om prejudikat, förhandsbesked, förarbeten till lagar, utlåtande från domstolar, etc. Att kontinuerligt ta del av den ström av prejudikat och förhandsbesked som kommer är viktigt, eftersom de dels kan förändra förutsättningar för tolkningar, men också för att en uppgift man för tillfället hanterar kan ha förekommit i t ex domstolsfall tidigare. På de veckomöten jag besökte drog man ofta paralleller till tidigare fall som man diskuterat eller varit med om i samband med att nya rättsfall diskuterades. Genom att rättsfallen finns tillgängliga i databaser kan man också söka rätt på dem: även om man inte känner till detaljerna så kommer man kanske ihåg att man hört talas om något som handlat om något liknande det man för närvarande utreder. En initial svårighet med att tolka lagen är alltså att hantera den volym material som lagtolkningsarbetet innefattar. Att behärska detta innebär att man under den längre period måste befinna sig i den kontinuerliga informationsström som finns tillgänglig, för att arbeta upp referensramar och en känsla för systemet och hur det fungerar. Ett annat exempel illustrerar detta, nämligen att de chefer som jag pratat med – som oftast är partners som åtar sig en mer administrativ roll under en begränsad tid, t ex tre år – håller detta som viktigt. Det visas genom att de samtidigt som de är avdelnings- eller kontorschef fortfarande debiterar ett stort antal timmar per vecka. En kontinuerlig närvaro är viktig för upprätthållandet av kompetensen och, förstås, även för att hålla klientrelationerna vid liv.

Konsulterna på Skatt har tillgång till uppdateringarna även i pappersformat (t ex ligger en faxtidning med skattenyheter ständigt framme på fikabordet i A-stad). Lagtolkningens föränderlighet får på så sätt en ständig närvaro, samtidigt som informationen naturligtvis är en förutsättning för att arbetet skall kunna utföras. Att bara ha tillgång till informationen är dock inte tillräckligt. Informationsmängden är såpass stor att det skulle ta oerhört lång tid att sälla i den, och det är inte alltid klart vilken slags implikationer man kan dra av t ex ett prejudikat. På de veckomöten som hålls på de olika kontoren turas man om att gå igenom de förhandsbesked som kommit under veckan och på det sättet får konsulterna en överblick om vad som hänt och kan diskutera



effekterna av förändringar i eller omtolkningar av regelverket. Tex diskuterade man på ett möte jag observerade en dom från kammarrätten, och förvånades då över att man där slagit fast länsrättens tidigare dom i ärendet. Uppenbarligen tyckte de seniora konsulterna på Skatt att det var en konstig dom, och orsaken till förvåningen var inte att länsrätten hade gjort ”fel” (implikationen var att det händer allt som oftast) utan det underliga var att även kammarrätten valt länsrättens linje. Lagens tillämpning är inte något som enkelt kan förutses, inte ens om man har stor erfarenhet:

– Jag menar, bedömningar varierar över tiden, det man tyckte var rätt då visar sig inte vara rätt några år senare. Då har regeringsrätten liksom tyckt till i nåt ärende som inte alls nån trodde skulle komma till det slutet. Om man hade frågat 9 av 10 skulle 9 säga att ”så här skulle det bli”, nu tycker dom tvärtom. Och sen... tycker dom nånting ena dan så har det alltid varit så. Det är deras privilegium: att alltid ha rätt. Så att såna situationer är svåra och går inte att gardera sig mot riktigt. (Partner)

Det som vid ett tillfälle verkar vara en korrekt bedömning kan senare visa sig vara helt fel. Tolkningen av lagen undergår ständigt transformationer – Skatt har ju inte tolkningsmonopol, utan tvingas att anpassa sina tolkningar till andra intressenters. Det kräver att man i organisationen har, menar en partner, en ”intern dynamik”, med vilket han avser att man håller ”en hög diskussionsnivå i korridorerna om nya rättsfall och [sådan]” och därmed upprätthåller sin ”spetskompetens”.<sup>24</sup>

Samtidigt som förändringarna och komplexiteten i regelsystemet ställer till svårigheter så bör de inte ses som egentliga problem. Tvärtom är de snarare tillgångar som kan utnyttjas:

---

<sup>24</sup>Det är för en lekman lätt att undervärdera komplexiteten – och detta problem stöter även skattekonsulterna på i form av att klienterna kan undervärdera komplexiteten i vad de tror är smärre frågeställningar. Men komplexiteten tycks vara närvarande inte bara i skattejuridik utan även i juridik mer allmänt. I Winroths (2003: 32) diskussion om advokaters arbete noterar hon att ”[e]tt fall är alltid så komplext att det berör en rad olika områden. Inga (i alla fall försvinnande få) fall är så lika, att man direkt kan applicera en lösning på ytterligare ett fall.” Möjligheterna att standardisera och rutinisera juridisk rådgivning är alltså små.

– Systemet är ju så att det ändras ju fram och tillbaka hela tiden så det blir ju på nåt sätt... det finns ju alltid massa konstigheter i systemet, mer eller mindre avsedda. (Partner)

Detta speglas också i den offensiva relation man antas inta i rådgivningen. Eftersom de råd man ger kan ha konsekvenser flera år framöver gäller det att ha en uppfattning om hur t ex ett lagförslag kommer att utvecklas (i lagrådsremisser och andra instanser). En senior manager menade att man ”är också så mycket tidigare ute [än skattemyndigheten], för våra kunder är intresserade av att veta vad en lagstiftning kommer att betyda för dom”. I rådgivningen ingår bedömningar om framtiden – som ju alltid är svårförutsägbar – som en central komponent. Detta problem är delvis ett annat än det som diskuterades ovan. Medan regelsystemets inneboende komplexitet är något som man efter hand lär sig behärska – och även de juniora fäster stor tilltro till att de kommer att göra det i framtiden – så innebär den ex post-korrigerande av lagtolkningen som ständigt sker att en mer svårhanterlig dynamik kommer in i bilden. För att hårdra resonemanget en smula så spelar det ingen roll hur påläst man är när regeringsrätten ändå alltid har sista ordet.

Den situation som målas upp här skiljer skattekonsultation från en del annan juridisk konsultation. En av de avhoppare från Skatt, som nu arbetar med mer generell juridisk rådgivning, som jag diskuterat saken med beskriver situationen så här:

– Skatterätten är ju väldigt speciell såtillvida att den är indispositiv, att jag kan ju ge ett råd till en klient, men till syvende og sidst så är det ju Skatteverkets bedömning som styr. Jag kan ju ha en egen uppfattning om skäligheten i ett avdrag eller hur förenligt det är med lagstiftning att lägga upp en koncern på ett visst sätt, men om Skatteverket har en annan syn så blir det ju till slut så. [...] Inom affärsjuridiken så är det ju mera, det är ju dispositivt, det är ofta två parter som själva löser... Jag menar, ska man köpa ett företag så sitter ju parterna och förhandlar med varandra och sen så blir man överens. Det finns kanske inte nödvändigtvis en myndighet som har en egen politiskt färgad uppfattning av hur man ska göra, utan man löser det sinsemellan. Så det är lite skillnad på vilken typ av råd man ger, eller vem som avgör om mitt råd var bra eller dåligt. (Avhoppare)

Det går alltså inte att oproblemiskt dra all juridik över en kam. Den offensiva situation som skattekon.sulterna upplever att de befinner sig i skiljer skattekon.sultationens inriktning från såväl myndighetsutövning som annan affärsjuridisk rådgivning i det att man dels har en tydlig motpart och dels måste ha en offensiv hållning i rådgivningen.

Ytterligare en aspekt av lagens dynamiska karaktär är geografisk. Beroende på var i landet ett mål skall tas upp, eller vilken skattemyndighet man har att göra med, så kan bedömningar variera: ”Att det skulle vara en enhetlig rättstillämpning, det är liksom bullshit” (consultant). Genom att ha lokalkännedom och ”lägga huvudet på sned” kan man i många fall få med sig myndigheten, menar personen vidare, i synnerhet som det är ett misstag som skett men som inte drabbat någon part ekonomiskt. I andra fall kan man välja att inte följa upp ärenden eftersom skattemyndigheten på en viss ort gjort sig känd för att driva vissa frågor särskilt hårt.

En skattekon.sult måste alltså dels hålla sig à jour med utvecklingen på rättsområdet och vara beredd att ta hänsyn till och förutse förändringar. Samtidigt måste hon eller han upprätthålla en bredd i kunskaperna. Det är inte bra, på sikt, om vissa personer tillåts bli för smala och fokusera enbart på vissa delar av skattelagstiftningen eller vissa typer av företag. Bredden är viktig, dels för att kunna generera merförsäljning genom att man i kontakten med klienten kan identifiera nya problem som måste lösas, men också i det att man, som en partner påpekade, inte kan ”stå sig slätt när klienterna frågar om bilförmånen eller om hustruns lilla boutique”. Denna aspekt upplevs som positiv av de flesta, men det uppstår samtidigt en spänning mellan bredd och djup som kan vara problematisk. För de juniora ger det en viss fragmentering och känsla av att man inte får fokusera på vissa frågor så länge som man skulle vilja för att kunna lära sig dem ordentligt.<sup>25</sup>

Tolkningen av lagen är således behäftad med två huvudsakliga problem. Det ena rör *komplexiteten* i själva rättssystemet, där det krävs kontinuitet, djup och bredd samt en förmåga att förutse motpartens

---

<sup>25</sup>Ett undantag från detta är inom momsområdet, där lagstiftningen upplevs som så komplex att man måste ha personer som specialiserat sig på den typen av frågor.

bedömningar (t ex att känna till hur enskilda myndighetsinstanser agerar). Detta är något som man (antas det) lär sig med tiden, genom att man befinner sig i skattekonsultationens praktik kontinuerligt. Den andra typen av problem som kommer in i bilden är att lagen inte är stabil utan snarare *dynamisk*, vilket gör att en osäker framtid måste hanteras (och betraktas som en möjlighet) för att man ska kunna ägna sig åt en mer offensivt orienterad rådgivning.

## På andra sidan lagen

– Det är ju ett regelverk vi arbetar inom, det är ju ett spel. Jag är en spelare men jag har ju motspelare, och dom sköter den andra sidan. Då sköter jag den här sidan. Jag vill inte ställa mig på den sidan och se det med deras ögon, det sköter dom om. (Senior manager)

En viktig aspekt att ta till sig för dem som börjar på Skatt, och i synnerhet om man kommer från skattemyndigheten, är att man nu bytt sida. För att leka lite med ord kan man säga att man är på andra sidan lagen. Detta är till en början inte lätt att acceptera för alla. Samma senior manager som ovan menar att det var en omställning att komma till Skatt, att man slår i samma böcker och läser samma texter med samma kommentarer, men att man gör det ”med helt andra ögon”. Skattemyndigheten ser till sin sida av saken: den är inte mer eller mindre objektiv, utan representerar ett annat särintresse. Detta ingår naturligtvis i det juridiska systemets uppläggning med part och motpart,<sup>26</sup> men är mer komplext än så. Skattemyndighetens hållning är inte stabil eller konstant utan kan som jag noterade ovan variera.

---

<sup>26</sup>Juridiska och ideologiska aspekter på detta förhållande utreds av Ebervall (2002). Hon visar på de dilemman som uppstår då olika synsätt på försvararens roll kolliderar i konkreta problemsituationer och hur dessa synsätt är förankrade i olika juridiska traditioner (t ex i Sverige jämfört med USA). Den ideologi som advokater identifierar sig med kan tillhandahålla lösningar på dilemman genom att fungera som ett komplement till formellt antagna normsystem (t ex i advokatsamfundet) och till lagens regelverk. Konsulterna på Skatt är visserligen inte knutna till advokatsamfundet, men deras juridiska skolning leder uppenbarligen till att de problem som beskrivs av Ebervall återfinns på Skatt, medan den professionella socialisationen på Skatt tillhandahåller ett slags lösning på dem.

Skattemyndigheten utgör en inte bara en passiv instans utan är en aktiv agent i det juridiska systemet.

## Att röra sig i lagens rimliga gråzoner

Ögonblicket när man byter sida från myndighet till Skatt – majoriteten av personalen har rekryterats från skattemyndigheten eller från andra delar av rättsväsendet – kan upplevas som problematiskt; ett flertal av de jag pratat med vittnar om tidigare eller pågående upplevelser av det slaget.

– Det är en väldig omställning. Det var väldigt svårt. Tyckte jag. Jag kan inte säga att jag är färdig med det än, att acceptera det riktigt än, men det är väl en process, långsamt, som man lär sig att det är liksom så det är. (Assistent)

Ofta väcks etiska tvivel till liv – är det verkligen så här som lagen bör tolkas?

– Men sen kan jag ju tycka ibland att när vissa herrar ritar upp nåt käckt dom har kommit på på tavlan, nån omstrukturering med utländska bolag och så som gör att ingen skatt behöver betalas nånstans, så känner man liksom att... Nej, vad är det vi håller på med? Är det här meningen, att man ska kunna utnyttja systemet på detta sätt? (Consultant)

Attityden hos de mer seniora medarbetarna, i relation till viljan att vrida och vända på lagen till sin egen fördel, är mer avslappnad. Det poängteras noga att man håller sig inom regelverket, att man har ”hög svansföring” som en partner uttryckte det, men att man samtidigt måste lära sig att ”tänja” på reglerna och hitta möjligheter. Rätten att tolka lagen utifrån klientens perspektiv och försöka göra det bästa av varje enskild situation är viktig.

– Men allteftersom tiden går, med erfarenheten, så med det här, vad är skattesystemets inre sammanhang, vad är rimligt att tro att man kan göra? Och vad skulle kunna bli föremål för skatteflyktsklausulens tillämpningar och så... lite kan man ju känna efter. [...] För det är klart visst är det så, vi drar oss ju inte för, jag menar har dom gjort en tabbe, vilket dom ju gör, det görs ju hela tiden, när man ska stifta lagarna, så är det klart att vi.. vi ska väl inte säga att vi inte försöker

utnyttja någonting som kan ha blivit en miss i lagstiftningen. Det vore ju oprofessionellt att inte göra det... Men det är aldrig nånting som är nåt fuffens... (Senior manager)

Men även om lagen tolkas utifrån ett för klienten fördelaktigt sätt så är det viktigt att lägga korten på bordet. Genom att skattemyndigheten kan se transaktionen i detalj kan ingen straffskatt påföras: en transaktion kan bli underkänd men inte bestraffad. En assistant exemplifierar på ett tydligt sätt hur man kan resonera:

– Det finns ju alltid ett område som man kan uppfatta som mindre tydligt reglerat, och som i vissa fall då kan ge bättre ekonomiskt utfall från klienten. Och då kan man väl, om man ser dom möjligheterna så kan man förklara för klienten att ”Du har liksom två saker att välja på. Antingen så gör du såhär, vilket man kanske inte nödvändigtvis behöver göra enligt lagtexten, men det kanske sannolikt är så som lagstiftaren har tänkt sig, eftersom det ger mer skatt till staten. Eller så gör du alternativ B, som så vitt vi kan se så finns det inte nåt hinder i lagen mot att göra så, men vi kan ju inte garantera hur skattemyndigheten och i slutändan regeringsrätten bedömer. Men gör du alternativ A får du betala 100 i skatt. Gör du alternativ B, så får du om det går bra betala 20 i skatt. Men går det inte bra då får du betala lika mycket som i alternativ A. Du har alltså ingenting att förlora.” Då är det ju väldigt viktigt att allt redovisas öppet, man måste lägga fram alla uppgifter så att skattemyndigheterna har möjlighet att förstå vad man har gjort, dom gör en bedömning av den transaktion man har gjort. (Assistent)

I osäkra fall kan man också söka förhandsbesked hos skattemyndigheten för att på förhand testa en lösning. Detta alternativ är dock inte alltid möjligt, eftersom vissa affärer – till exempel uppköp eller försäljningar av företag – sker under sekretess och med så högt tempo att man inte har tid att vänta på skattemyndighetens besked. Tolkningsarbetet kan i vissa avseenden bli än mer delikat, eftersom det handlar om att få skattemyndigheten att frånsä vissa tolkningsmöjligheter och i stället acceptera de som man själv försöker etablera:

– Man får liksom en mapp eller ett mail: ta reda på vad som gäller. Är detta rätt? Är detta fel? Om det är fel som dom har gjort, vad kan vi göra för att lura skattemyndigheten, hjälpa klienten, minska skadorna? Och så vidare. [...]

– *Lura skattemyndigheten?*

– Ja.

– *Citationstecken?*

– Ja, precis. Man säger, det finns kanske tre möjliga lösningar på ett problem, varav en möjlighet kanske är den som man tycker själv att det är den som sannolikt är det riktiga möjligheten, eller riktiga utgången i ett mål, så att säga. Skattemyndigheten har tagit den. Samtidigt så ser man att det finns möjlighet, för lagtexten är kanske lite otydlig, eller det är lite oklart vad som gäller ändå på något sätt, kanske det finns ytterligare två möjligheter, varav en möjlighet är mest fördelaktig för klienten, en som är mellan och så kommer skattemyndighetens som är minst. (Assistant)

Det som blir centralt i ett sådant fall är att försöka bygga upp en argumentation som gör att skattemyndigheten inte ser det (för klienten) minst gynnsamma alternativet utan bara uppmärksamma de andra två. Man försöker få skattemyndigheten att glömma bort vissa juridiska alternativ genom att framställa saken ur en viss vinkel: ”... det är liksom det jag menar med att lura, så att säga, skicka ut nån rökrیدا sådär” som konsulten ovan fortsätter. Lagen kan alltid tolkas på flera sätt, den är relativ: de lagtexter som olika uttolkare utgår ifrån är i stort desamma, men de tolkningar som favoriseras är olika. Vad som är juridiskt gångbart är – som jag visade ovan – inte klart, men att inta rätt position i relation till lagen innebär att betrakta skatteplanering som ”en självklar del i företagets verksamhet” (som en assistant, som fattat galoppen, uttryckte det). Den osäkerhet som finns i tolkningen av lagen kan utnyttjas genom att man lägger ut rökrیداer för skattemyndigheten och utnyttjar skattelagstiftningens gråzoner. Samtidigt måste man ställa detta i relation till klientens riskbenägenhet. I vissa fall är det inga svårigheter – om en transaktion inte är tillåten så är det så. Men när man rör sig i lagens ”rimliga gråzoner” (som en partner uttryckte det) blir det mer komplicerat, eftersom bedömningar om inte bara lagens tillämpning utan även eventuella skattetillägg kan komma in i bilden.

## Klientens intresse

Det är emellertid inte alltid Skatts konsulter som är den part som hårdast driver intresset med att minimera skattekostnaden. Ibland är det så att den pådrivande parten är klienten:

– För jag har fått lite den känslan av att ibland är vissa klienter, dom är så jädra inriktade på att hitta det skattemässigt bästa utfallet, så att vi får liksom bromsa upp dom och på nåt sätt poängtera att det kanske inte stämmer så jädra bra med den ordinarie verksamhet dom bedriver. Jag menar, har man en bra affärsidé, som man tror på och vill utveckla, då kan man inte lägga ner den bara för att man får betala mycket skatt. (Assistant)

Att finna ett sätt att tolka lagen innebär alltså inte alltid att man ska följa klientens uttryckliga vilja. Dels gäller detta naturligtvis när det rör sig om rena lagöverträdelser.

– ...ibland [tycker jag] att man får bromsa klienter. Och även revisorer som liksom... ”Ja men vi kan väl skriva att vi skrev avtalet det datumet förra året!” ”Men, hallå, det är urkundsförfalskning! Det är straffbart!” ”Jaha, ojdå” säger dom då. (Consultant)

I dessa fall rör det sig om en enklare bedömning – som citatet ovan antyder kan det vara okunskap eller tanklöshet som gör att skattekonsulten får invända och korrigera situationen. I mer komplicerade fall handlar det om att det i skattekonsultationen ingår att kunna se till klientens ”verkliga” intresse, vilket klienten inte alltid känner till själv, eller att göra den bredare bedömning av klientens juridiska situation som hon eller han inte är kapabel att göra:

– ... som skattekonsult så kan man ju inte titta bara på skatterättsliga frågor utan vi är ju involverade i hela den affärsstrategiska situationen. Och i det läget är det ju svårare. Vilket material har vi tillgång till där? Det handlar ju om... man behöver ju inte ge klienten råd där, men... passar mitt råd in i klientens affärsmässiga situation? Och där kan man ju känna att där finns det ju inget material alls att tillgå. Där handlar det mer om erfarenheter man tillägnat sig och på nåt sätt en allmän känsla för vad som är affärsmässigt godtagbart. Och det blir ju liksom det tredje steget att liksom få in, jaha, vi har verkligheten och problemet, man har den juridiska lösningen och sen ska man liksom hitta den slutliga, affärsmässiga, lösningen. (Assistant)

Detta involverar alltså en form av bedömningar som går utanför de juridiska kunskaperna. Det handlar om en bedömning av en affärsmässig situation ur ett juridiskt perspektiv, och andra aspekter – i fråga om kompetens men framför allt i fråga om att skaffa sig information från klienten – blir aktuella. Att förhålla sig rätt i relation



till lagen och klienten innebär också att förhålla sig i relation till den kringinformation man får:

– Dom säger till mig att ”Ja, efter att vi flyttat till Sverige så sålde jag mitt hus i USA och gjorde en vinst på en miljon. Skall jag skatta för det i Sverige?” ”Ja”, säger jag då. ”Nej, då har jag inte sålt det där huset!” [skratt] Sånt möter ju vi hela tiden, så är det ju. (Consultant)

Lösningen på denna typ av problem är att berätta för klienten vad som gäller och sedan låta klienten fatta beslutet om hur han eller hon vill göra. Detta sätt att hantera situationen är vanligt, eftersom det minimerar riskexponeringen för Skatt. Samtidigt påpekar en partner att denna, mer passiva, position inte alltid går att upprätthålla:

– [Ta till exempel om frågan är] hur dom skall strukturera ett förvärv, och det finns ett antal alternativ och du kan inte säkert säga hur det skattmässigt hanteras något utav dom här alternativen. Det är ingen ovanlig situation. Då får man ibland till och med den raka frågan: ”Ja hur skulle du gjort om du var som jag?” kan man få från finanschefen då, som kan vara ansvarig för den här affären, hur den skall läggas upp, och han skall rapportera till styrelsen, så blir det så då. Och det är på nåt sätt det rådet som man egentligen betalar för. Det är inte dom här rättsutredningarna, ”ja så här jävla krångligt är det” eller ”varsågod och skölj”, va, det är ju ingen som vill betala för det. Utan det är just det här rådet. (Partner)

I hanteringen av skattekonsultens tolkningsposition ingår alltså även frågor om risk och klientens riskbenägenhet. Genom att ansvaret för handlandet ligger på klienten – var och en undertecknar ju sin egen deklaration – så minskar man riskexponeringen. Men det gäller också att, när man ger råd, visa under vilka förutsättningar rådet gäller, så att man inte försätter sig i en situation då oklarhet i rådgivningen kan leda till att man attribueras ett råd man inte avsett att ge. Att följa upp skriftligen till klienten (t ex att komplettera telefonsamtal med e-post som bekräftar vad man uppfattat att man talat om) är ett sätt att hantera denna form av riskexponering.

Till skillnad från diskussionen om lagens komplexitet och dynamik, som handlar om det material som skall tolkas, så handlar problemet här om vilket förhållningssätt i relation till lagen man förväntas inta. Att hitta den position i relation till lagen som skattekonsultationen bör ske

utifrån handlar dels om att lära sig distansera sig från tidigare tolkningspositioner man engagerats i, tex som anställd på skattemyndigheten eller som student på universitetet, ofta på ett sätt som innebär skiften i uppfattningen av vad som är etiskt gångbart. Vidare måste man lära sig att hantera klientens intressen, vilket inte är samma sak som att följa dem till punkt och pricka. Man måste samtidigt lära sig att hantera och producera mer material än bara lagens texter i tolkningen av lagen, eftersom annan typ av information möjliggör men också omöjliggör vissa tolkningar. I rådgivningen handlar det, slutligen, om att finna ett sätt att agera som samtidigt tillfredsställer klientens vilja att få entydiga svar samtidigt som riskexponeringen kan hanteras på ett bra sätt.

## Att få kontakt med klienten

– Det kan ju i många lägen vara mer komplicerat att få klart för sig hur verkligheten ser ut och vad klienten frågar efter, än att lösa det faktiska problemet, det juridiska problemet. (Assistant)

Det finns inga enkla vägar fram till att lära sig hantera sina klientrelationer, och det poängteras också att man måste lära sig hitta sin egen stil, sitt eget sätt att hantera klientrelationer: vissa vill mest sköta kontakter per e-post och telefon och andra vill ha en mer direkt och aktiv relation till klienterna, vilket ses som tecken på att man är mer ”kommersiellt” driven. Till att börja med gäller det att lära sig att leverera ett gott intryck, att visa att man vet vad man håller på med. Till exempel bör man förbereda sig för möten genom att läsa på innan man kommer dit så att man har ramat in det område man tror sig behöva relatera till. Det gäller samtidigt att inte ”vara där och luska”, som en respondent uttryckte det, utan visa en finkänslighet för att det är ekonomi och skatter, dvs känsliga ämnen, det handlar om. Vidare är det viktigt att vara ödmjuk, att inse att man visserligen är där som expert, men som expert på skatterätt – det är klienten som är expert på företaget. (Det senare stämmer visserligen inte alltid, eftersom konsulterna många gånger har varit involverade i företagets affärer längre än klienterna – men det hindrar inte att det är en attityd man måste visa upp.) Slutligen måste man klara av att få av sig den juridiska kostymen och utveckla en social relation.

## Successiv involvering...

Involveringen i klientarbete, och därmed skapandet av förutsättningar för att utveckla relationerna till klienterna, är något som sker successivt. Till en början är assistants i princip helt avskurna från klienterna och får bara uppdrag till sig via andras förmedling. Liksom i diskussionen om lagtolkningen ovan betonas även här att arbetet handlar om att hantera riktiga klientproblem och deras förutsättningar.

– Och där kan man kanske känna då att som ny så har man liksom då ingen koll på vad som är taktiskt mest riktigt gentemot klient[en]. Och man har liksom väldigt dålig koll på vad som vad kan i formellt hänseende hända om det blir fel? Skadestånd och allt annat sånt här. Vad gäller ur sekretessynpunkt? Vad får jag säga? Vem får jag prata med? (Assistent)

Utvecklingen av klientkontakterna framställs oftast som en långsam stegring. Den är nödvändig, sägs det, eftersom det bara är genom klientarbete som man kan börja nysta i ledtrådar för att skapa förståelsen för klienten. Kurser, till exempel, är inte en väg. En assistent beskriver den något ansträngda situation som uppstod under en kurs när de skulle lära sig sälja. En övning iscensattes, där man skulle försöka sälja en husbåt till en person som inte hade för avsikt att köpa den. ”Det blev lite antiklimax på nåt sätt”, menar han, och poängterar att det är svårt att skapa övningar som liknar skattekonsultationens verklighet så mycket att man kan ha någon reell nytta av dem. Att lära sig tolka klienten och sätta sig in i dennes situation är något som bara låter sig göras i relation till just klienter. Men i de tidiga stegen av karriären blir detta problematiskt.

– [Att ta klientkontakt] tycker jag är ett jätteproblem. [...] Jag tycker bara inte att det finns några sådana möjligheter. Det heter det att man skall mer och mer kunna sälja in egna uppdrag. Och det ligger till grund för så småningom bonustilldelning och sen när man kliver upp i nästa steg i karriärstegen och såna här saker och det... Jag vet inte hur dom menar, folk blir ju befordrade, men får man inte träffa klienter och dom har... Vi har inga riktiga nätverk heller, nu börjar de sätta igång små nätverk här med revisorerna så att man i alla fall har det interna nätverket som man liksom kan sälja in sig hos. Men annars, det går ju inte att ta sig vidare om man är på den här nivån. Det är inte riktigt läge att ringa till [ett företag] och säga ”Hej jag är consultant på Big, har ni lust att träffa mig?”... (Consultant)

Tanken är dock att man successivt skall slussas in i klientarbetet. Detta tänkande speglas i tjänstehierarkin: allt eftersom man kommer in i arbetet så ska man få en mer aktiv roll gentemot klienterna (jag kommer att diskutera detta mer ingående i nästa kapitel). Det går – som jag noterade ovan – inte att tillägna sig detta arbetssätt genom något annat än genom att arbeta med klientproblem. Inledningsvis kanske man får följa med på möten eller vara med vid telefonmöten, och på så sätt få ”en känsla för jargongen och nivån” i diskussionerna, som en partner uttryckte det. Allt eftersom man får vara med och träffa klienter ökar möjligheten till att få ytterligare klientkontakt. En aspekt som talar för de juniora i sammanhanget är att de seniora för det första, p g a högre timtariffer, framstår som dyrare att anlita, och för det andra att de kan vara svåra att få tag på. Att komma in i klientarbetet blir ett sätt för den juniora att skapa sig en personlig relation med klienten och i framtiden själv bli kontaktperson

### ...med politiska och ekonomiska hinder

Att skaffa sig denna tillgång till klienten är emellertid lättare sagt än gjort. Att gå dubbelt på klientmöten medför kostnader: plötsligt är det två personers tid som skall betalas. Att debitera klienten för en junior medhjälpare på ett jobb som en partner uppenbarligen klarar själv är inte ett alternativ: att det handlar om ”utbildning mot tariff”, som det ibland kallas, blir alltför uppenbart. Och om bara en person – och det blir troligen partnern – får sätta upp tid så ”är man återigen i tidrapporter” (som en consultant uttryckte det), och i förlängningen påverkas bonus och möjligheten att klättra i tjänstehierarkin (som vi ska se i senare kapitel är nämligen detta delvis avhängigt möjligheten att tillägna sig debiterbar tid). En annan aspekt i detta avseende är viljan att släppa in andra konsulter i relationen till en klient, dvs att ”överordnad[e] väljer olika undersåtar på varje klient hela tiden, så att ingen annan får fotfäste” (consultant). Genom att byta ut de underlydande kan klientrelationen stanna hos den som redan har arbetat upp den. En annan strategi är att även se till att klienten inte vet om att det varit ytterligare personer inblandade:

- Om man tar hjälp av en underlydande så kanske den underlydande skriver en rapport då, men så tar man bort den underlydandes namn och skriver sitt eget namn i stället och skickar det till klienten, så att

klienten endast uppfattar att det finns en person då som han kommunicerar med. (Consultant)

Hindren för att arbeta upp relationer med klienter kan alltså vara av såväl ekonomisk som politisk karaktär. Trots dessa problematiska aspekter tycks emellertid få uppleva situationen som problematisk på lång sikt. De yngre uppvisar, trots att de ännu inte riktigt känner sig säkra på hur det ser ut, en hög grad av tilltro till att systemet fungerar. En assistant menar till exempel att:

– Jag har inte planerat nånting egentligen sådär, utan det känns som att det går i olika steg. Man jobbar, går kurser och sådär, allt eftersom man lär sig och ju bättre man blir desto mer ansvar får man väl. Och det verkar som att det fungerar så för alla så jag antar att det blir så för mig också. (Assistant)

En enkel förklaring kan naturligtvis vara att det ”naturliga urvalet” hanterar problemet: de juniora som inte klarar av att lösa detta inledande problem stannar helt enkelt inte kvar i bolaget; up or out, alltså (Baden-Fuller & Bateson, 1990; Greenwood et al, 1990; Sherer, 1995). Det som är värt att lägga märke till här är hur en stratifiering av personalen på Skatt skapas – juniora upplever klientrelationen som ett problem medan de seniora inte gör det. Men det faktum att det upplevs som ett problem är för den skull inte självklart, utan kan ses som en effekt av vilken typ av problemlösning det handlar om på Skatt. I det följande kommer jag att utveckla och introducera dessa teman närmare: dels kring hierarkin och dels kring problemlösningen.

## Juniora och seniora positioner: problemlösningens två skepnader

Låt mig nu sammanfatta resonemangen ovan och i detta också lyfta fram differentieringen mellan vad man kan kalla en junior respektive senior hantering av problemlösningens problematik. Det handlar om två olika sätt att hantera problematiken som dominerar hos respektive grupp – men det är inte en total dominans. Det finns avvikelser, se t ex den assistant ovan som talar om att ”lura skattemyndigheten”, en ståndpunkt som är ovanligt senior för att komma från en junior (även om en mer senior person troligen inte skulle använt sig av ordet ”lura”).

Icke desto mindre förekommer distinktionen på Skatt och min renodling här grundas i och är en utveckling av den distinktionen.

När det gäller lagens komplexitet och dynamik är skillnaden på sätt och vis högst rimlig. Att ge konsultation inom området skattejuridik innebär – och jag finner inga större skäl att betvivla detta – att man måste hålla en hög materiell kompetens, dvs såväl ha en överblick över ett omfattande materia (lagstiftning, förarbeten etc) och dessutom arbeta upp en förmåga att bedöma en osäker framtid. Att de juniora uttrycker en större grad av upplevd osäkerhet inför denna uppgift än de seniora är knappast förvånande. De seniora menar förvisso att komplexiteten och dynamiken kvarstår, men ser den snarare i termer av fördelar, att det bidrar till affärsmöjligheter. I linje med denna inställning till affärsmöjligheter ligger viljan att arbeta i lagens gråzoner. För många nyanställda upplevs detta uppenbarligen som något av en etisk krock, då det man arbetat utifrån på skattemyndigheten eller på universitetet plötsligt skall läsas från andra sidans standpunkt. De seniora, däremot, tycks snarare betona möjligheterna till att finna lösningar.

I relationen till klientens vilja är det snarast en nyansskillnad som framträder. Såväl seniora som juniora förhåller sig till klienten med utgångspunkt att det är de själva, och inte klienten, som bäst kan bedöma klientens intresse. De seniora tycks dock inta en mer offensiv hållning. Kontakten med klienten, slutligen, är det kanske mest uppenbara uttrycket för skillnaden i förutsättningarna för problemlösning mellan juniora och seniora. Då det som prioriteras är arbete med konkreta arbetsuppgifter (till skillnad från mer formaliserad inläring), och då dessa förutsätter att man inte bara tolkar lagen utan framför allt arbetar med att ta fram grundförutsättningarna för tolkningen, blir bristen på kontakt med klienten naturligtvis ett problem. Detta skulle kunna ses som en anomali i arbetet på Skatt, men det anförs tydliga skäl till varför förhållandet är som det är i det att det finns ett intresse hos de seniora att hålla klientrelationen för sig själva (detta tema kommer att utvecklas i nästa kapitel). Resonemanget kan sammanfattas som följer:

<i>Aspekt</i>	<i>Hantering utifrån en junior position</i>	<i>Hantering utifrån en senior position</i>
Lagens komplexitet och dynamik	Att lära sig skattesystemet, den materiella grunden, är en central aspekt i arbetet	Komplexiteten och dynamiken är något som kan och bör utnyttjas offensivt i rådgivningen
Att arbeta i lagens gråzoner	Väcker etiska tvivel, måste frigöra sig från tidigare synsätt	Gråzonerna ska utnyttjas, det handlar om ett spel mellan olika intressenter
Att hantera klientens intresse	Klienterna måste hållas tillbaka och utbildas	Att ge en mer offensiv rådgivning samtidigt som risk hanteras
Kontakten med klienten	En situation som visserligen är problematisk men som man hyser förtroende till att den kommer lösa sig på sikt	Att behålla klienter och kontrollen över relationerna till dem

Den skillnad som framträder är inte så mycket det att det handlar om fundamentalt olika problem som ”drabbar” de juniora och de seniora; det handlar snarare om att samma problem hanteras på olika sätt. *I den juniora hanteringen framstår problemlösningens problematik som just problem, medan de i den seniora hanteringen framstår som möjligheter.* I termer av färdigheter och kunskaper är det alltså samma områden som aktualiseras inom ramarna för respektive position – men kan man helt enkelt uttrycka skillnaden som en skillnad i termer av utveckling av dessa färdigheter?

Det finns ett problem med att betrakta det i termer av färdigheter. Olika färdigheter – oavsett om vi följer Hanlons (1996, 1997) indelning eller den som sker på Skatt – framstår som skilda från varandra. I själva verket så är de i problemlösningen beroende av varandra (jfr Schön, 1983/1991; Svensson & Östnäs, 1990). Det går inte att bara diskutera i termer av en materiell färdighet, eftersom den i

sig förutsätter att man kan komma åt information hos klienten och hantera den på rätt sätt (t ex gällande förekomsten av eventuella fastigheter i USA). På samma sätt förutsätter uppbyggnaden av relationen till klienten att man behärskar det materiella, t ex för att kunna se möjligheter som skapas av förändringar i lagstiftningen. (Jag kommer att återkomma till detta i nästa kapitel.) I tabellen ovan kan skillnaderna mellan positionerna beskrivas i termer av det som Schön (ibid) beskriver som ”problem solving” och ”problem setting”, vilket närmast bör översättas med ”problemlösning” respektive ”omformulering av problem”. Medan problemlösningens problematik i den juniora skepnaden handlar om att knäcka juridiska nötter, alltså en problemlösande aktivitet, så handlar det i den seniora skepnaden om att utnyttja lagens möjligheter, dvs i någon mån om att kunna omformulera problemen på ett lämpligt sätt. I detta avseende är det tämligen tydligt att den seniora positionen förutsätter en mer utvecklad juridisk referensram och erfarenheter som kan utnyttjas – ”dom är så oerhört duktiga dom här herrarna”, som en consultant uttrycker det.

Ett andra problem med att betrakta det i termer av färdigheter eller kunskaper är dock att det nedtonar betydelsen av de skillnader i informationstillgång som följer de båda positionerna åt. Det är inte säkert att de juniora nödvändigtvis alltid är sämre på själva problemlösningen (jfr Bédard & Chi, 1993). Däremot har de uppenbarligen sämre tillgång till information. Dels är detta (som jag nyss nämnde) en effekt av hur länge de arbetat som skattekonstuler och befunnit sig i informationsflödet – men framför allt tycks de exkluderas från det som anges som det viktiga, klienten. Denna aspekt, dvs hur de junioras stöd för att komma in i det så viktiga klientarbetet ser ut, kommer jag att fördjupa i det följande.

## Att utvecklas i arbetet

En aspekt av den åtskillnad mellan juniora och seniora som jag redogjort för ovan är att de juniora förutsätts att, sinom tid, kunna utvecklas till att inta seniora positioner. Detta illustreras till exempel av den tjänstehierarki, med partnerskap som slutmål, som finns på Skatt. Jag kommer att återkomma till den hierarkin i nästa kapitel; redan i det följande kommer jag emellertid att uppmärksamma vilka medel som



finns tillgängliga för de junioras utveckling som skattekonsulter. Det handlar först om möjligheterna att få återföring på sitt arbete, vilket i stor utsträckning sköts inom ramarna för det som kallas för dubbel granskning och i handledarrelationen. Dessutom betonas just arbetet med riktiga klientproblem som betydelsefullt även i samband med mer formellt organiserade kompetensutvecklingsinsatser.

## Dubbel granskning

–...det kan ju kännas lite jobbigt att man kommer in som ny och liksom får en fråga så tror man att man kommit fram till rätt svar men man är inte riktigt säker ändå, som då kan det kännas- det skulle kännas konstigt tycker jag att skicka iväg nånting som man inte ens har pratat med nån annan om så att säga. Och så är det ju inte då heller. Och tur är det. (Consultant)

På Skatt tillämpar man något som kallas för dubbel granskning, och det innebär att två personer tittat på allt som går iväg – t ex PM eller andra former för rådgivning. Det kan först och främst ses som ett system för riskhantering: det skall helt enkelt minimera risken för att något blir fel i rådgivningen. Systemet är dock inte alltid i funktion. Flera former av rådgivning lämpar sig inte för att ha två par ögon närvarande, t ex vid klientmöten. I själva verket tycks detta system mer vara en form av kontroll av de juniora konsulternas arbete. Det är då som dubbel granskning mer systematiskt tillämpas, och systemet får då en roll som i det här sammanhanget är intressant, nämligen som en form av återföring på arbetets kvalitet.

Återföringsfunktionen i systemet med dubbel granskning varierar – beroende på vem som gett uppdraget till den juniora så kan kvaliteten på återföringen bli olika god. Det har, i de intervjuer jag gjort med juniora, varit flera som haft invändningar mot kvaliteten på återföringen. Ofta får man tillbaka kommentarer om att en skrivelse inte varit upplagd på ”rätt” sätt, t ex att argumentationen måste struktureras om. Ofta är kommentarerna i sig oklara och innebär en gissningsövning. Vidare innebär den låga graden av klientkontakt att den juniora inte vet något om hur klienten värderar arbetet, utan är utlämnad till att detta vidareförmedlas av den seniore. Dessutom måste avsändaren av återföringen tolkas. Om ”fel” beror på att en PM inte passade just denna partners preferenser, eller om det var fel i

argumentationen, är svårt att veta. I arbetet handlar det nämligen delvis om att få utveckla sin egen stil i hanteringen av klientkontakter, t ex i utformningen av skrivelser. Samtidigt leder den dubbla granskningen, där dokument undertecknas av två personer (senior till vänster, junior till höger), att det blir svårare att utveckla en egen stil, eftersom den seniora ofta vill ha sin egen prägel på dokumentet. Att skriva en PM och fälla ett utlåtande om en ekonomisk transaktion och dess skatteeffekter är inte bara en övning i problemlösning utan också en övning i stilistik.

Självständigheten i arbetet, som värdesätts högt på Skatt, blir genom den dubbla granskningen interfolierad med ett kontrollelement. En consultant beskriver det som att det är väldigt självständigt när man genomför själva jobbet, men att det sedan går på remiss och kommer tillbaka några dagar senare med ”röda eller blå anteckningar” – och sedan arbetar man om det och lämnar in det igen. Eftersom kravet på bredd – som framhölls ovan – leder till att en enskild konsult inte bara tar emot uppdrag från sin handledare utan från en rad olika personer, måste ett tolkningsarbete av återföringen i relation till den senioras intentioner göras, vilket (inte oväntat) tycks vara mer problematiskt ju mer sällan man konfronteras med en viss senior. Handledaren får här en central roll som en producent av kontinuerlig, och med tiden mer lättavkodad, återföring. En fungerande handledarrelation blir på det sättet ett viktigt element i att lära sig tolka lagen.

– Varje gång som man gör nånting så diskuterar man ju alltid under processens gång, om vi säger att jag fått nånting från [handledaren], en fråga som skall lösas eller nånting, så har man ju fortlöpande diskussioner med honom om det man kommer fram till, kan det va så här eller så här, och så diskuterar man olika alternativ. (Consultant)

En assistant ger en bild av hur det kan se ut annars när hon beskriver hur hon efter att hon bytt handledare från en ”jättebra” till en som inte alls var lika bra. Den gamla handledaren har även efter bytet fortsatt vara hennes främsta källa till stöd och råd i tolkningen av lagen, trots att det tar emot att gå och prata med henne (bl a eftersom det leder till att ex-handledarens annars debiterbara tid utnyttjas).

## Learning by doing och handledarskap

Det som de flesta nämner som centralt när det gäller att lära sig skatte-konsultation– både bland mer juniora och mer seniora medarbetare – är det som kallas learning by doing. Det är i arbetet med klienters problem som man lär sig, och detta möjliggörs av handledarskap. Redan från början etableras principen:

– Man får liksom en mapp eller ett mail: ta reda på vad som gäller. Är detta rätt? Är detta fel? Om det är fel som dom har gjort, vad kan vi göra för att lura skattemyndigheten, hjälpa klienten, minska skadorna? Och så vidare. Och så får man gå in i det området själv, så att säga. Så det är verkligen learning by doing. (Assistant)

Det pedagogiska i att lärandet sker i ”skarpa situationer” framhålls ofta. Genom kurser och annat får man materiell kunskap, men det är först i skarpa problemlösningssituationer som kunskaperna egentligen utvecklas. En annan effekt av detta är att kostnaden för utbildningen kan hanteras genom att klienten står för en avsevärd del av utbildningskostnaden – dvs den ”utbildning mot tariff” som nämndes ovan. Utbildning mot tariff leder till två saker: dels att den som skall utbildas drar in pengar samtidigt, dels att den som annars skulle ha gjort jobbet kan göra något annat under tiden.

– Det ger ju så klart, jag som har en förhållandevis låg timkostnad ändå, jag kan ju jobba två timmar i förhållande till [en partner], när han jobbar en timme kanske. Så att på så sätt så är det väl mer effektivt för avdelningens skull att jag arbetar två timmar med en sak än att han gör det en timma, för då lär jag mig dessutom och det kostar lika mycket för klienten. Så att det blir betald upplärning så att säga, och det är det som är principen egentligen här. Det är meningen att man skall lära sig på klientens bekostnad. (Assistant)

De lägre debiteringsgraderna ger möjlighet att låta ett arbete ta längre tid och ändå kosta klienten lika mycket. På den extra tid som finns att tillgå är det meningen att den juniora skattekonsulten skall kunna lära sig något, samtidigt som arbetet håller samma kvalitet som om det utförts av en mer senior medarbetare. Principen om dubbel granskning skall säkerställa kvaliteten i arbetet.

Som assistant tilldelas man en handledare, som (är det tänkt) deltar som ett stöd både i den materiella och den kommersiella utvecklingen. Handledaren – vilket inte behöver vara samma person hela tiden, tvärtom skall det ”föreligga flexibilitet” enligt *Personalutveckling* – har en viktig roll även när det gäller tillgången på uppdrag. Handledaren är en viktig person för skapandet av kontakter och för arbetsbeläggningen. Dessutom bistår handledaren med möjligheter att lära i det dagliga arbetet. I anslutning till andra studier som tar upp handledarskap – t ex Covalski et al (1998) eller Grey (1998) – kan vi här notera att handledaren visserligen framstår som viktig och relationen till denne/-a som en central social relation, men att den roll som *förebild* som handledaren tycks ha i Covalski et als eller Greys studier inte är lika framträdande. På Skatt söks förebilderna snarare i de mest seniora delägarna, vilket innebär att det inte behöver vara handledaren som man har som främsta förebild. Även omsättningen på handledare – en respondent jag pratade med hade haft tre olika bara det senaste året – motverkar utvecklingen av det slags relation som de nyss anförda studierna presenterar.

## Kurser och nätverk

Ett av de mer tydliga exemplen på hur uppfattningar om arbete förankras i arbetet med klientproblem är det explicita avståndstagandet från relevansen med kurser: en assistent jag talade med menade att en skattekurs på 20 veckor på universitetet snabbt tas igen på ett par uppdrag. Även om detta troligen är att betrakta som något av en överdrift (eller en effekt av en upplevd irrelevans av akademins sätt att närma sig problem) så framstår kurser och andra uttryck för formaliserad kunskap ofta som sekundära. När det exempelvis gäller att få upp kompetensen på nyanställda så är det, men en senior managers ord, ”genom konkreta arbetsuppgifter” som man måste gå.

I *Personalutveckling* – det dokument som är avsett att strukturera upp bl a kompetensutvecklingen – står inget om ”utbildning mot tariff” eller ”learning by doing”. Utvecklingen sätts där snarare i samband med olika slags kurser, och ett kurspaket som samtliga under sin utveckling i hierarkin skall genomgå presenteras. Denna kunskapsatsning framhålls gärna.

– Men det är alltså väldiga mängder, därför att vi är alltså [väldigt många] personer och bland dom här [väldigt många] personerna så skall var och en gå igenom utbildning som i varje fall handlar om mellan 30 och 120 timmar per individ. Ännu mera i vissa fall, och det blir ju våldsamma mängder när man lägger ihop det. Det finns ju naturligtvis företag som satsar mycket utbildning på några individer. Vi satsar mycket utbildning på alla. (HR-person)

Kurserna upplevs av många som i och för sig relevanta, men oftare är det bieffekter av kurserna som poängteras, framför allt att det innebär möjligheter att utveckla sina nätverk inom Big såväl i Sverige (när skattekonsulter och revisorer åker på kurs tillsammans) som internationellt (på internationella kurser i beskattningsrätt). De senare får man tillgång till allt eftersom man klättrar i hierarkin (även om antalet platser ofta är högst begränsat). Kontaktnätets utveckling är något som är fundamentalt för den vidare karriären. Det ger informationskällor och snabba kontaktvägar i organisationen.

– Personliga nätverk inom organisationen är A och O, och det skapar du en grund för när du är ute. [...] Du lär dig också att hantera en internationell miljö, vilket också är viktigt. (Partner)

De formella systemen fyller visserligen sitt syfte, men i relation till arbetet blir oftast bieffekterna huvudpoängen. Samtidigt är det troligen lätt att, i relation till den starka betoningen på learning by doing och fokuseringen på klientens problem, nedtona vikten av den materiella kunskapen och uppvärdera det som kan leda till ytterligare debitering av klienter. Vikten av de materiella kunskaperna finns alltid – ”annars skulle allt rasa” som en consultant uttryckte det – men deras vikt relateras främst till utvecklingen av kommersiella, snarare än materiella, aspekter på arbetet.

## Det konkreta arbetet innehåll och organisering

På ett plan – och troligen det som skattekonsulterna själva skulle diskutera utifrån – kan man se arbetet, och den successiva involveringen i detta, som en naturlig lärprocess för de juniora, där de steg för steg sätts in i skattekonsultationsarbetet och utvecklar sina materiella och kommersiella färdigheter. Själva grunden för denna process är

deltagandet i lösningen av klienters problem – vad en senior manager (som citerades ovan) kallar ”konkreta arbetsuppgifter”.

Man kan jämföra framställningen av arbetet på Skatt med hur hantverk brukar framställas (Mills, 1951/2002; Oppenheimer, 1973). Betoningen av ”det konkreta” är central i detta. Vidare innebär det att man under arbetets gång själv – om än med vissa restriktioner – såväl planerar som utför arbetet.<sup>27</sup> Detta betyder också att man på Skatt i förhållandevis liten utsträckning uppehåller sig vid diskussioner om kunskapen per se, utan är mer orienterad mot hur den omsätts i faktiska arbetsuppgifter (något som tycks gälla generellt i denna typ av organisationer; se Dirsmith et al, 1997). Det *konkreta arbetet* – det begrepp som jag kommer att använda i fortsättningen – är den självklara punkt som arbetet med lagen och klienten centreras kring. En association till ”konkret” arbete skulle kunna vara att det rör sig om ett arbete vars innehåll och resultat kunde framställas i tydliga termer – enligt SAOB (K2124) betyder konkret bl a något som är påtagligt eller som ”hör till verklighetens [sic!] värld” – men den bilden kan problematiseras. Intressant nog tycks förståelsen av arbetet såsom konkret leda till en viss oklarhet.

Som jag noterade i inledningen finns det något som kallas ”den juridiska metoden” som i sig inte säger särskilt mycket om arbetet på Skatt. En sådan metod skulle kunna utgöra en styrningsmodell för verksamheten och bidra till att genomlysas i alla fall vissa aspekter av arbetet. Problemet är att en sådan metod inte fångar in de centrala aspekterna av arbetet på Skatt – problemlösningens problematik. Det är denna problematik som tydligast präglar beskrivningar av arbetssituationen, det är den som upptar vardagen och som därigenom utgör en viktig bestämning av vad ”arbete” innebär på Skatt: det innebär att delta i det konkreta arbetet och att hantera dess problem. Som nykomling på Skatt måste man genast komma in i konkreta

---

<sup>27</sup>Andra associationer som man kan göra till hantverksmässighet, t ex att det inte innebär någon separation av arbete och lek eller att ”hantverkarens arbete är källan till det enda liv han känner”, är mindre framträdande (Mills, 1951/2002: 223). Hantverksmässigheten ligger i en bild av arbetet som relativt autonomt och konkret snarare än i en romantiserad (och anakronistisk) inramning.

arbetsuppgifter och få erfarenhet genom att ”kasta sig ut och hantera situationer som man inte är förberedd på”, som en manager uttryckte det. Betoningen av ”det konkreta” går som en röd tråd genom hela diskussionen kring arbetet och visas i den gradvisa stegring av klientaccess och omfattning på uppdrag som är tänkt att ske, och i det avståndstagande i relation till formalisering och utbildning som sker. *Det är i det konkreta arbetet som möjligheten att förstå det konkreta arbetet återfinns.* Vad som emellertid komplicerar situationen en smula vad som mer precist avses när det konkreta arbetet betonas (t ex genom att referera till klienters problem eller till learning by doing). Det syftar hela tiden på något som inte riktigt kan fångas. När man pratar om hur man kommer in i, eller lär sig, arbetet så hänförs detta hela tiden till arbetet självt.

Den relation till arbetet som personalen på Skatt ger uttryck för präglas i stor utsträckning av självklarhet. Det är så här som denna typ av verksamhet ”måste” fungera, hävdas det och situationen framställs som en naturlighet. Nyanställda uppvisar dessutom en stor tilltro till ett sätt att vara som i mångt och mycket är dolt för dem. Framställningen av skattekonsultationen såsom förankrad i ”det konkreta” utgörs av det som Rorty kallar för en ”yttersta vokabulär”: det är så här verkligheten/verksamheten *egentligen* ser ut, att inse det är en fråga om ”sunt förnuft” (1989/1997: 92). I princip finns inget krav på att saker och ting skall kunna klarläggas i detalj – tvärtom betonas, genom ”det konkreta”, att det är något som man *själv* måste lära sig hantera. En högre precision i utsagor kring arbetet skulle alltså i sig motsäga grunden för hur man lär sig att arbeta – oviljan eller oförmågan att mer precist uttala sig om arbetets karaktär blir något som paradoxalt nog ses som en fördel för de juniora eftersom det ger dem möjlighet att lära sig arbetet ”på riktigt”. En partner verbaliserar skepsisen kring försök att systematisera introduktionen i arbetet så här:

– Vi har ju begåvats med nån sån här nomenklatura då med vi har nån slags titulatur med consultant, manager, senior manager, det är nästan som armébeteckningar, så stiger man i graderna och så prövas det och sådär va. Det fanns ju inte i våran gamla organisation utan där hade vi ett system där man anställdes och sen så kallades man direktör efter en tid, då man skulle ha blivit medlem i advokatsamfundet om man hade jobbat på byrå. Det var vår interna auktorisation, så att säga, att man fick nån slags direktörstitel. [...]

Och det är klart, börjar man i en sån organisation då känns det ju inte som att man... då kan det kännas mera som att börja jobba på vilket jobb som helst, där allting är förutbestämt, allting skall vara så ordnat, och välskött och sånt där. När jag började här så hade inga illusioner om att det skulle vara så välskött [...] Så jag trodde väl att det var så att det hade sina klienter och satt och jobbade med dom. Så var det också. Medan om man börjar jobba här nu då kan man tro att allting är så genomtänkt och det är det väl i någon mån lite mera, men det är ju ändå så att man i en sån här organisation kan ta för sig precis hur mycket som helst. Det finns liksom inga begränsningar för nåt, i den meningen. När det gäller att vara på eller själv dra igång saker, initiera idéer, ta klientkontakter, marknadsföra sig själv, det finns inga som helst regler. (Partner)

Att framställa arbetet och involveringen i detta i ”välordnade” termer leder enligt denne partner till att man riskerar att missa själva essensen i arbetet: att det inte finns några gränser, att man kan göra vad som helst om man bara vill. För att verkligen lära sig arbetet måste man delta i arbetet; för att hårdra en smula skulle man kunna säga att abstrakta beskrivningsformer inte har något större värde. Kanske skulle man kunna kalla detta för ”tyst kunskap” – den infallsvinkel som jag vill betona här är dock snarare att den tystnad som kan skönjas är en effekt av att arbetet *undandras* från tydliggöranden (jfr Dirsmith et al, 1997, som gör samma empiriska observation).

”Glappet” mellan den juniora och den seniora positionen kommer till uttryck i en rad svårigheter – i klientaccess, kommunikation etc – men förklaras med och legitimeras genom att det konkreta arbetet pekar tillbaka mot sig självt: problem i det konkreta arbetet kan endast lösas i det konkreta arbetet. Problemen och lösningen är desamma. Ordet konkret kan härledas ur latinets ”concretus”, som betyder ”sammanvuxen, förtätad, steltnad” (SAOB: K2124) – i denna bemärkelse framstår referenserna till det konkreta arbetet som ett sätt att fixera en hierarki och förtäta arbetet (snarare än skapa transparens i det). I detta avseende skiljer sig bilden av arbetets organisering på Skatt markant från motsvarande bild hos Schön (1983/1991), som betonar erfarenhetsutbytet mellan erfarna och mindre erfarna utövare av verksamheten (jfr även Lave & Wenger, 1991). Den gemenskap kring aktiviteterna som Schön målar upp i sin bild av hur professionellt arbete fungerar kan devis ses som en effekt av att han ägnat sig åt att studera utbildnings-situationer, där kommunikationen kan ses som en del av syftet med



aktiviteten. Samtidigt är en förhållandevis hög kommunikationsintensitet en bild som man kan förvänta sig i KIF (Alvesson, 2004). Organiseringen av det konkreta arbetet på Skatt framstår som en motbild till detta – det präglas snarast av upplevelser av brister i kommunikation och information från de junioras sida.

En annan fråga som kan ställas är vad det är för slags arbete som det konkreta arbetet innebär. ”Problemlösning” är ett svar som inställer sig utifrån diskussionen ovan. I termer av färdigheter så framstår detta som det centrala – det handlar om att på olika sätt (och genom att övervinna olika hinder, t ex att komma åt klientrelationer) förkovra sig inom det konkreta arbetet och att allt bättre lösa problem. Problemlösning måste emellertid också ses som omformulering av problem, där utvecklingen av ett mer reflekterande förhållningssätt i problemlösningen är centralt (Schön, 1983/1991). Inom ramarna för en sådan diskussion ingår både den juniora och den seniora hanteringen av problemlösningens problematik – den specifika organiseringen av detta på Skatt är det konkreta arbetet. Det diskussionen ovan har behandlat är emellertid inte hela den process som uppdragen på Skatt innefattar. Den problemlösning och omformulering av problem som sker inom ramarna för det konkreta arbetet sker så att säga inom ramarna för uppdragen. En annan vinkel på frågan får man om man istället riktar blicken mot hur ramarna för uppdragen skapas. Asplund (2002) diskuterar problemlösning ur ett socialpsykologiskt perspektiv och betonar i samband med detta att problemlösning inte kan betraktas som en isolerad kognitiv akt. Snarare måste man även betrakta problemets *konstruktion*:

Trådar kan inte knytas upp med mindre än att först har knutits ihop.  
Om någonting skall kunna avslöjas måste detta först ha blivit fördolt  
eller gömt. (Asplund, 2002: 61)

Samtidigt som de juniora på Skatt i learning by doing-anda kastas ut och förutsätts lära sig hantera situationer som de inte är förberedda på så exkluderas de ur deltagandet i konstruktionen av problem. Konstruktionen av problem sker i samband med arbetet med klienten (men involverar även ett starkt element av materiell kompetens) men är skild från det konkreta arbetet. Hur konstruktion en av problem går till

är, tillsammans med vidare resonemang och hur de juniora exkluderas ur detta arbete, temat för nästa kapitel.

## Problemlösningens problematik: summering

Det som dominerar den bild av arbetet på Skatt som diskuterats i detta kapitel är en rad problem som uppstår i problemlösningen; dessa organiseras i form av det konkreta arbetet. Problemen har dels med juridiken i sig att göra: lagen är komplex och dynamisk. Dessutom måste man i tolkningen av lagen läsa den på ett sätt som skiljer sig från vad man ofta tidigare, i utbildning eller i det offentliga tjänsten, gjort: man måste lära sig navigera i dess rimliga gråzoner. Klientens intresse måste vägas in i bilden och man måste dessutom finna ett sätt att skapa och bibehålla relationer till klienterna ifråga. Alla dessa problem ter sig olika beroende på ur vilken infallsvinkel de betraktas. Ur en junior synvinkel är det aspekter som upptar en stor del av uppmärksamheten – arbetet handlar om att lösa dessa problem i de enskilda uppdrag man behandlar. Sett ur en senior position handlar alla dessa problem snarare om aspekter som kan utnyttjas i rådgivningen. Denna skillnad mellan en junior och en senior position legitimeras genom det konkreta arbetet. När man talar om arbetet betonas vikten av att arbeta med konkreta uppgifter och att närmare precisera detta framställs närmast som vilseledande. De medel som står de juniora till buds i utvecklingen framstår som sekundära; det är i hanteringen av det konkreta som man lär sig arbetet. Det konkreta arbetet framstår som tvetydigt då det ger en bild av ett arbete präglad av en hantverksmässig påtaglighet samtidigt som det förtätas eftersom det inte närmare kan belysas utan snarare lämnas i det fördolda.



## Arbete med och i klientrelationer: att konstruera problem

– Klienterna är ju... Det är ju det det går ut på liksom, att de ska liksom vara nöjda. [...] Det finns ju i den här rollen att man skall var service minded mot dom och göra ett bra jobb. Så det är ju styrande, det tycker jag. (Consultant)

Förra kapitlet ägnades åt arbetet på Skatt framför allt sett till de problem som de juniora upplever i problemlösningen och hur dessa hanteras. I det följande kommer jag att tydligare ta utgångspunkt i arbetet sett ur en senior position. I linje med vad jag konstaterade i slutet av förra kapitlet (utifrån Asplund, 2002) så handlar detta mindre om problemlösning än om problemkonstruktion. Problemlösning och omformulering av problem inom ramarna för uppdragen framstår, ur en senior position, som förhållandevis oproblematiskt. Svårigheterna (och det fascinerande) i arbetet handlar snarare om att konstruera problem. Problemkonstruktionen är lokaliserad i relationen till klienten<sup>28</sup> – detta kapitel kommer därför att handla om arbetet med klientrelationer, men också om arbetet *i* klientrelationerna och hur detta organiseras på Skatt.

---

<sup>28</sup>Som nämndes i kapitel 2 så kommer uppdrag till Skatt dels via konsulternas egna klientrelationer och dels via revisorerna på Big. Det görs på Skatt ingen större skillnad mellan dessa olika typer av klienter, utan det handlar om samma problem som återkommer. När jag i det följande diskuterar ”klienter” – och det samma gäller på Skatt – så är det den slutgiltiga mottagaren av produkter som avses. En ”revisionsklient” är sålunda en klient som förmedlats via en revisor på Big, inte revisorn själv.

Att klienterna är centrala på Skatt råder det inga tvivel om. Det gäller även PSF i stort. Klienternas centrala roll är en aspekt som tenderar att återkomma i empiriska studier såväl som preskriptiva texter. Utan klienten skulle arbetet – vad det nu innebär – inte äga rum. Oavsett om det handlar om kommersiella organisationer eller inte så är verksamhetens existensberättigande att den upplevs generera ett värde för någon. Dessutom antas ofta klienter ha större betydelse än så. På ett strategiskt plan betonar t ex Maister (1993) att klienterna, tillsammans med personalens kunskaper, är de centrala tillgångarna i en PSF. Fosstenløkken et al (2003) förlänger det resonemanget genom att betona klientens centrala roll i utvecklingen av kunskap. Rose & Hinings (1999) och Løwendahl et al (2001) poängterar klientens roll som drivkraft för förändringar och Alvesson (2004) framställer relationer till klienter och andra intressenter som fundamentala i det legitimeringsarbete som sker kring den kunskap en PSF påstår sig leverera. En annan betydelse klienter kan ha är att interaktionen med klienten är en central källa för konstruktionen av kunskapsarbetarnas självbild (jfr Deetz, 1998; Grey, 1998) och kan utgöra grunden för en etik som genomsyrar organisationen (Anderson-Gough et al, 2000).

Påståendet om klientens centrala roll kan – och bör – naturligtvis kvalificeras; i detta spelar definitionsproblem kring KIF/PSF in. Jag inbillar mig att klienten (eller andra objekt som arbetet centreras kring) fyller olika funktioner i sjukvården, i arbetet på en forsknings- och utvecklingsavdelning i läkemedelsindustrin och på en advokatbyrå. När det gäller Skatt är klienten ett viktigt tema. I andra sammanhang konstrueras liknande objekt med andra beteckningar: IT-konsulter och arkitekter talar till exempel om ”projekt” och psykologer om ”ärenden” (Alvesson & Kärreman, 2004; Svensson & Östnäs, 1990). I just fallet PSF står dock ofta just interaktionen med klienten, snarare än tjänsten i sig, i centrum för diskussionen i litteraturen. Som jag diskuterade i kapitel 1 kan en central del av kunskapsarbetet vara den retorik som mobiliseras inför klienterna (se ffa Clark, 1995). I sammanhanget kan det vara intressant att notera att denna typ av aktiviteter (och för den delen analytiska angreppssätt) möjligen bidrar till att producera (och reproducera) en viss oklarhet kring arbetsprocesserna.

En diskussion kring klienternas roll kan nyanseras ytterligare. Alla PSF ställs naturligtvis inte inför identiska klientsituationer. Løwendahl

(1997) diskuterar hur olika PSF skiljer sig från varandra i termer av två dimensioner. Den första rör på vilket sätt resurser – hon avser här ffa kunskap – kontrolleras. En verksamhet kan vara baserad på organisatoriska resurser (som t ex datasystem eller rutiner), på teambaserat arbete eller på individuell expertis – Løwendahl framställer detta som en glidande skala (jfr den gängse framställningen av kunskapselementet i KIF, som i stora drag är densamma; Blackler, 1995). Den andra dimensionen gäller firmans strategiska fokus, som kan vara riktat mot *klientrelationer*, *problemlösning* eller *anpassning av färdiga lösningar*. Samma typ av resonemang förs av Mills & Margulies (1980), som konstruerar en typologi över serviceintensiva organisationer baserat på hur verksamheten skiljer sig åt i termer av kundrelationer. Organisationer baserade på *underhållsinteraktion* – t ex bank- eller försäkringsverksamhet – koncentrerar sig på att underhålla en kundrelation genom att skapa en bild av stabilitet och pålitlighet i relationen. Den tjänst som tillhandahålls är däremot förhållandevis standardiserad och har en relativt låg grad av personberoende. *Uppgiftsinteraktion*, däremot, inriktar sig på att tillhandahålla lösningar på kundernas problem i situationer där kunderna själva har förhållandevis hög grad av problemförståelse. Olika slags teknologier för problemlösning ligger i fokus; exempel på detta kan vara rådgivning inom privatekonomi eller försäkringar. Den sista typen av organisationer baseras på *personlig interaktion*, och här står den enskilda kundens välmående i centrum; exempel kan vara inom juridik eller medicin. Även om detta slags typologier kan kritiseras på en rad punkter – t ex kan man tänka sig att flera olika typer av interaktionstyper kan förekomma i samma organisation eller att det varierar över tiden (Clark, 1995) – så kan de nyttjas som ett ramverk för en diskussion av olika slags verksamheter och hur deras organisering kan förstås i relation till klienterna.

Klienternas centrala roll på Skatt framkommer i diskussioner med såväl juniora som seniora konsulter. En viktig skillnad mellan de två positionerna är just möjligheten att skapa klientrelationer (vilket illustrerades i förra kapitlet) – och därmed får också klientrelationen olika roller i diskussionerna kring arbetet. Det som, sett ur en junior position, utgör centrala problem är utifrån en senior position möjligheter. Det är dessa möjligheter som detta kapitel skall handla om – möjligheter att delta i konstruktionen av de problem som Skatt gör

anspråk på att lösa (och, förstås, löser). Det innebär i sin tur att detta kapitel delvis är en spegel av det föregående. Diskussionen i förra kapitlet om problemen för de juniora att etablera kontakt med klienten korresponderar mot diskussionen om *klientrelationens karaktär* i detta kapitel, där relationens kvaliteter (såsom de framställs på Skatt) diskuteras. I avsnittet om *vad klienten egentligen vill* kommer klientens intresse återigen in i bilden och konsultens roll betonas. De etiska aspekter som diskuterades i förra kapitlet kommer till lite annorlunda uttryck i diskussionen kring konstruktionen av problem; tillsammans med aspekter som kan relateras till lagens komplexitet och dynamik diskuteras *produktens kvalitet och tydlighet*. Avslutningsvis återkommer en diskussion om glappet mellan de juniora och seniora positionerna i termer av *förtroende* och hur *klientrelationen privatiseras*.

## Klientrelationens karaktär

Klientrelationens karaktäristika, dvs vilka kvaliteter man upplever präglar relationerna, är ett ämne som snabbt kommer in i bilden när man pratar med de seniora om arbetet. Om man ska välja ut några begrepp för att sammanfatta beskrivningarna av klientrelationernas på Skatt kvaliteter måste de bli *personlig* och *förtroendefull*. Att skapa klientrelationer handlar, menar konsulterna på Skatt, om att lära sig betrakta arbetet med klienten på ett visst sätt och att förhålla sig långsiktigt till klienten. Jag kommer här att inleda diskussionen med en observation av en mötessituation, som öppnar temat i termer av en konsults problem att få tag på arbete. Efter det diskuteras hur klientrelationernas personliga och förtroendefulla karaktär konstrueras.

## Fallet Katarina: om vikten av att äga klientrelationer

Som påpekats tidigare fortsätter de som hamnat i chefsroller att driva sin konsultverksamhet (något som, enligt många juniora, inverkar menligt på ledarskapet). Att äga sina klientrelationer är ett centralt motiv för detta. På samma sätt blir längre frånvaroperioder, t ex sjukdom eller föräldraledighet, problematiska eftersom en längre frånvaro leder till att klienterna måste söka sig nya konsulter, som sedan behåller relationerna. Detta får dessutom effekten att en person som kommit upp en bit i tjänstehierarkin och förväntas debitera kan få

problem, eftersom det inte längre finns någon att debitera när hon eller han kommer tillbaka. En kvinna – vi kan kalla henne Katarina – som jag diskuterade detta med hade hamnat i situationen att hon omedelbart efter att varit på föräldraledighet hade befordrats till manager. Därmed förväntades hon inta en mer senior position i förhållande till arbetet. Motivet för att befordra henne, menade Katarina, hade varit att visa att man inte förlorade något karriärmässigt på att vara föräldraledig. Hon hade emellertid själv varit emot befordran, eftersom hon i den nya rollen förutsattes debitera ut åtminstone sin egen tid – men hon hade bara några få kvarvarande klientrelationer att utnyttja. Problemet illustreras i ett möte i en av de arbetsgrupper som mer kollektivt försöker hantera fördelningen av uppdrag. Närvarande på mötet är Peter (partner, kontorschef), August (partner), Anne (consultant), Oscar och Axel (assistants), Kåre (manager) och slutligen Johan (observatör) – Katarina har inte kommit. När mötet har pågått några minuter, och man har klarat av det inledande småpratet tillsammans med lägesrapporter från framför allt partners, så utspelas följande:

Man börjar fördela nyinkommet arbete. Vem skall ta det här uppdraget? Det hela sker snabbt och effektivt, utan diskussioner. Klientens namn eller uppdraget nämns, och i samma andetag säger man (mest August) vem som skall ta det. Generellt så genererar fördelningen av uppdragen ingen diskussion. Ibland kommenteras klienten kort, men det är allt.

– Hur ser det ut på jobbfronten för Katarina? frågar Anne när det hela är avklarat.

– Var är Katarina? undrar Peter, klart bekymrad.

– Det är mörkt och släckt i hennes rum, svarar Anne.

– Det är väl där vi får göra något, säger Peter. Han noterar bara med en nick Annes inpass och fortsätter: Hon är ju oregelbunden i sina tider. Nån som vet hur vi skall engagera Katarina nu från början?

– Vi får väl ge henne lite av varje, inte ge henne klienten, föreslår August.

– Nej, det har ju aldrig fungerat innan, så... Peter drar lite på meningen.

– Vad var det hon jobbade med innan? undrar Anne. August verkar veta:

– Med Carsten [förre kontorschefen]. Det var väl det där med optioner... och personalrelaterade frågor.

– Det är svårt att lägga upp en strategi för henne, funderar Peter. Han tycker uppenbarligen att situationen är problematisk. Anne fyller i:



- Hon är ledig på onsdagar och jobbar 7,5 timmar per dag övriga dagar i veckan. Hon missar ju alla onsdagsmöten...
- Ja det blir lite svårt tror jag... säger August med blicken i en hög med papper som han bläddrar igenom och sorterar samtidigt som han pratar.
- Är det inkorgen? frågar Oscar skämtsamt.  
Hela tiden har Oscar och Axel suttit tysta och, tror jag, inte känt sig helt komfortabla med situationen.
- Han sitter och sorterar! utbrister Anne och Peter i munnen på varandra och rummet brister ut i skratt. August säger något avväpnande och återgår till ämnet:
- Vi får väl se när hon dyker upp. [En annan grupp] kanske vill ha henne...
- Det är väl upp till henne, säger Axel, inte utan trots i rösten. Oscar ser ut att sympatisera.
- Och till dem! svarar August snabbt.
- Har hon kopplingar till någon revisorsgrupp? undrar Anne.
- Ja jag är tacksam för alla förslag så vi kan hjälpas åt. Vi får ju börja från scratch med det här. Vi har ju haft [ett sådant här fall] förut, men vi har ju ingen större erfarenhet gällande detta.

Peter tycks med detta mer generella uttalande vilja avsluta diskussionen – men då gör Katarina entré. Innan hon hinner öppna munnen utbrister Anne:

- När man talar om trollen! Vi satt just och pratade om dig! Katarina ber om ursäkt för förseningen och sätter sig ner.
- Vad kan vi göra för att hjälpa till förutom att förse dig med arbete? Vi vill gärna hjälpa till men vi vet inte hur vi skall göra. Det är Peter som undrar. Han introducerar inte ärendet ytterligare och jag undrar för mig själv om det är något som varit på tapeten tidigare.
- Bry er inte om ifall jag sitter och rullar tummarna! skämtar Katarina. Det går inte hem och hon fortsätter snabbt: Nej, ge mig vad som helst. Säg vad det får kosta så anpassar jag min debitering efter det.
- Vi kanske skall se dig som en nyanställd. Det är viktigare att du har något att göra än att sätta upp tid i början. Peters förslag lämnas okommenterat, eftersom Katarina väljer att byta spår:
- Hur har ni det då?
- Bra, svarar resten lite frånvarande; man har ju just gått igenom detta. I stället tar man upp en kort diskussion om en nyanställd, och mötet fortsätter med detta.

Katarinas situation är problematisk, både för henne själv och för gruppen. Hennes minskade arbetstid gör att hennes närvaro framstår som fragmenterad; kanske överdrivet fragmenterad. Hon noterar själv att när hon gick ner i arbetstid sjönk debiteringen med (oproportionerliga) 50 procent. (Katarina menar själv att hennes kollegor verkar tänka att "deltid" betyder att hon inte är här alls, när det i själva verket bara innebär att några timmar försvinner.) Problemen attribueras dessutom till Katarina som individ. Hennes förmåga att hantera klienter ifrågasätts av Peter och möjligen, antydts det, är hennes val av arbetsgrupp felaktigt. Axels försvar av hennes valfrihet kan framstå som att den understryker det individuella ansvaret för att (möjligen) ha hamnat i fel arbetsgrupp. Även om situationen framställs som problematisk och som att man vill hjälpa till verkar Peter ovillig att mer konkret diskutera förslag och går hellre vidare. August uppvisar ett visst ointresse för att alls fördjupa sig i frågan.

Katarinas entré gör situationen än mer ansträngd. Hennes försök att skämta bort det problematiska tas inte emot väl. Att Peter föreslår vad de mer kan göra *utöver* att förse henne med arbete blir svårt att svara på – det är ju just frånvaron av arbete som är problematisk. Dessutom har hon tydligen missat chansen att få arbete eftersom hon inte var närvarande vid den tidigare fördelningen (där inget arbete gavs till henne, bara till de närvarande). Den tidigare nämnda onsdagsfrånvaron understryker detta ytterligare – om man inte är närvarande när arbete fördelas blir det svårt att få något tilldelat sig. Katarina väljer att inte gå in närmare i frågan och byter istället spår och med detta avförs problemet från dagordningen.

En stund efter att mötet avslutats, när jag sitter och fyller i mina anteckningar, diskuterar Peter situationen med sin föregångare, den före detta kontorschefen Carsten (som är kontorets grand old man). Situationen är uppenbart problematisk.

- Jobbar hon hos oss? frågar Carsten. Peter svarar att, ja, det gör hon, och påpekar vidare:
- Vi får väl gå och prata med henne. Hon har ju den familjesituation hon har, där arbetet inte kommer i första hand utan i tredje. Först kommer väl man och barn.
- Carsten håller med och påpekar sedan, med syftning på arbetet, att
- Tyvärr så påverkar ju det...

De rör sig efter detta in mot Carstens kontor och jag hör inte längre vad de säger, men samtalet avbryts kort efter detta och Peter återvänder till sitt kontor.

Det finns förstås en rad observationer som kan göras i sammanhanget, men i relation till hur klientrelationer konstrueras är framför allt två värda att understryka. Det ena är hur problemen lokaliseras till just Katarina: tidigare erfarenheter av henne och hennes intresse av privatlivet är uppenbarligen problematiska aspekter. I linje med detta tycks det vara upp till Katarina att själv åstadkomma nya klientrelationer; man noterar ju redan inledningsvis hennes frånvaro och väljer då att inte distribuera ut arbete till henne. Det tycks inte aktuellt att släppa in henne i de existerande klientrelationerna; det arbete som kan delegeras till henne skall dessutom utföras utan att hon kan debitera det fullt ut. Katarina ska i detta hänseende betraktas som en nyanställd – och därmed som någon som inte kan ta något större ansvar för klientrelationer.

Vidare är gruppens roll värd att uppmärksamma. Katarinas avsaknad av klientrelationer är hennes eget problem, inte något som angår gruppen som sådan – även om dess roll är att fördela arbete. I själva verket är det huvudsakligen August som sköter arbetsfördelningen; Peters passiva roll i sammanhanget beror i alla fall delvis på att han vid detta tillfälle inte hade så mycket arbete att fördela. En av hans vanliga medarbetare är Axel, och delegeringen av arbete till honom hanterar de utanför det aktuella forumet. Att gruppen samlas kan ses som ett sätt att effektivt informera om en arbetsdelning som redan skett; en händelse med viss kommunikativ men främst symbolisk roll. Klientrelationerna blir inte gruppens ”egendom” eller något vars fördelning blir till föremål för diskussion. Det är något som snabbt klaras av. (Detta intryck är detsamma på de andra möten av denna typ jag var på, även i en annan grupp.) Gruppens betydelse för fördelningen av arbete är alltså begränsad.<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup>Jag kommer att återvända till temat om arbetsfördelning och hur den mer precist går till i nästa kapitel.

Den centrala poängen med fallet Katarina är hur alla dessa problem – med ägandet och gruppens sätt att hantera utdelningen av arbete – understryker hur upprätthållandet av klientrelationer framför allt är något som ses som ett individuellt ansvar. Katarina kan knappast lastas för sin situation, hon ville inte ens hamna i den mer seniora roll hon har tilldelats. Även om det som explicit kommer fram på mötet handlar om Katarinas problem med att över huvud taget få tag på arbete så är detta ett uttryck för någonting annat – det bör snarast ses som en effekt av det sätt som klientrelationerna organiseras på, att deras ägande attribueras till enskilda individer i stället för till organisationen. Ett avbrott i relationerna får därför stora följder för individen. För organisationen som helhet är effekten mer oklar. I detta fall hade klienterna inte lämnat Skatt för någon konkurrent utan förts över till andra individer.<sup>30</sup> Sett som en helhet har alltså organisationen klarat sig medan individen, här Katarina, får betala priset för hur klientrelationens ägande konstrueras.

## En personlig och förtroendefull relation

Det är centralt, menar man på Skatt, att etablera en förtroendefull relation till klienten. En berättelse illustrerar detta:

– Det kan ju vara ofta så här att, det talas nästan alltid om just den här situationen med [namn], han har säkert vart med om den. Ett stort företag har en ekonomichef som gör på ett visst sätt nån gång 199x, och så är allt bra tills skattemyndigheten upptäcker att det var fel. Det var utav helsike fel, så blir det en skattesmäll på en miljon. Då, ekonomichefen, han tycker inte om det här, så då går han till Skatt och så säger han ”vi måste fixa det här”. Då skriver Skatt ett långt överklagande till honom och så går han till styrelsen och säger ”Titta här, visserligen har skattemyndigheten påfört oss en miljon men det är helt fel, titta här Skatt har skrivit här, och det förstår ni väl att vi vinner om detta”. Så går det två år, så kommer domen i länsrätten, det blir avslag, då går han till Skatt igen och får ett nytt

---

<sup>30</sup> Detta varierar dels på grundval av vilken sorts klienter det handlar om. När det rör revisionsklienter så binds de till Big genom revisorerna snarare än genom Skatt, eftersom Skatts konsulter där fungerar som ett slags internkonsulter till revisorerna. När det gäller Skatts egna klienter, i synnerhet om de klienterna tillhört seniora konsulter, så är den personliga relationen viktigare.

tjockt överklagande till kammarrätten. Så går han till styrelsen, ”Titta här, länsrätten dom dömde fel, titta här”. Och då har han avancerat upp i positionerna, och så till när slut kammarrätten har dömt, då kanske...

– *Då drabbar det inte hans karriär längre...*

– Nej då är han såpass högt upp så att... Då har han förhalat det i fem år kanske, då är han själv i position som vd, och då är det liksom glömt: ”Ja det var ju så länge sen, så det...” Det tas ofta upp som nåt slags exempel på hur personliga intressen i ett företag kanske då kan påverka hur vi får agera. Och den här ekonomichefen han blir ju världens kompis med oss som gör detta, tycker det är kanon, vi får mer uppdrag från det här företaget, och så vidare. Så det liksom... befruktar vartannat, så att säga. Trots att i slutändan hamnar man ändå där man var från början så att säga, det var fel och det blev fel.

– *Plus en del konsultarvoden på vägen...*

– Ja precis, hela tiden löpande, så att säga.

– *Det blir ju en lite intressant fråga vem som är klienten där då...*

– Mm. Ja, officiellt så är det så klart företaget. Men sen har man alltid dom här små bindningarna som finns emellan folk att han är kompis med han, och då går han till skattekonsulten Karlsson där, så blir dom bästa kompisar ändå på nåt sätt under vägen. Det är ju allting det går ut på, att känna klienten. (Consultant)

Denna berättelse levererar ett par sensmoraler kring klientrelationens karaktär. För det första är det tydligt att den är personlig, att det är Karlsson och inte Skatt, som anlitas. För det andra handlar det om att upparbeta ett långsiktigt förtroende. Slutligen handlar det om vem klienten egentligen är (och detta kan kanske ses som en funktion av de två ovanstående poängerna): den officiella förklaringen, att det är företaget, håller inte. Det är personer och relationer dem emellan som det handlar om. Just det personliga i relationen betonas ofta:

– Ingen kan ju komma och tala om för mig vad jag ska göra med min klient när jag har skapat en personlig relation där. (Partner)

Ibland framstår Skatt rentav som en samling enskilda individer med underlydande snarare än som en gemensam byrå:

– Man kan väl säga att det är som att det finns en mängd små byråer inom byrån, egentligen. Skatteavdelning Anders Andersson, skatteavdelning Bertil Blom. Och han sköter sina klienter. Punkt slut. (Assistant)

En sådan infallsvinkel antyder att det är den personliga relationen mellan två individer som är central snarare än att det handlar om en relation mellan två juridiska personer (konsultbolag och klientbolag). Løwendahl (1997: 114) beskriver denna situation som att firman består av ”en uppsättning löst kopplade relationer mellan individuella professionella och individuella klientrepresentanter, på så sätt att klienter är lojala gentemot individuella professionella snarare än mot firmor”. Ytterligheten handlar om att det bara är ett antal individer som delar på ett kontor. Detta avspeglas också i inställningar till vikten av formaliserad styrning i arbetet:

- Man ska inte låta sig styras för mycket med avseende på klientrelationer och så, för det är bara jag som vet hur mina klienter funkar. Så är det verkligen. (Partner)

Men det personliga och förtroendefulla är naturligtvis uppblandat med ett kommersiellt intresse från båda parter: många framhåller ett slags ambivalens i beskrivningarna av konsult-klientrelationen. Förhållandet till klienten baseras på en balans mellan att ha en affärsmässig och en personlig relation. En consultant varnade för att ”du får ju inte bli kompis med dina klienter”. Han menade att det handlar om en alldeles speciell typ av relation som ligger i ett gränsland mellan kompisskap och instrumentell relation, ”det är nån jättekostig avvägning där”. Det är viktigt att här se till vad som avses med ”det personliga” i relationen: med detta begrepp framhävs framför allt det interpersonella, dvs att det är individer (snarare än två företag) som har en relation. Det handlar mindre om att relationerna är personliga i bemärkelsen att de i stor utsträckning utspelas på ett privat plan; tvärtom betonas att en viss distans måste hållas.

Den personliga dimensionen har en viktig roll även på ett innehållsmässigt plan, eftersom en person som varit inblandad i ett företags affärer tidigare redan har en del kunskap:

- Har man gjort ett jobb så har man ju ett försteg: man vet mycket. Man vet saker om klienten som han inte vill att någon annan ska veta. Eller framför allt så vill han inte att vi skall fortsätta veta det utan att jobba med dom. Det är en sak. Plus att man- genom att veta detta så behöver han inte vara lika tydlig nästa gång han lämnar ett

uppdrag, han vet ju att vi vet alla dom här sakerna så vi förstår bakgrunden. (Manager)

Det finns alltså en dubbelhet i relationerna till klienterna: samtidigt som det rör sig om affärsmässiga relationer så binds starkare band än så under tidens lopp.<sup>31</sup> Detta problem är dock inget som är utpräglat närvarande i pratet om klientrelationer på Skatt. Kompisskapet framställs i stället ofta som en fördel och som en av de roliga delarna i arbetet.

Som ett exempel på detta kan vi återvända till berättelsen om economichefen som lyckades dra en utredning i långbänk. En underlig dynamik framkommer i denna. För den enskilde konsulten kan det tydligen vara lyckosamt att utreda en fråga och så att säga misslyckas. Som berättelsen visar kan utredningar och råd som inte ger definitiva, eller rent av ger felaktiga, svar generera en hel del merarbete och vara ett sätt att bibehålla, utveckla och fördjupa en klientrelation. Den sensmoral som consultanten för fram – att de personliga intressena och relationerna är centrala för Skatts verksamhet – understryker detta. Så länge som det sker inom ramarna för ett förtroende, dvs så länge Skatt lyckas övertyga klienten om att det inte är Skatts råd utan skattemyndighetens tolkning som är felaktig, så kan processen fortgå. Skattekonsulternas kunskapsövertag är naturligtvis ett centralt element i denna dynamik (möjligen parat med en skepsis mot myndigheter och ett stort intresse av att undvika att betala skatt).

## Vad klienten *egentligen* vill

– Man analyserar vad det är klienten egentligen frågar efter, för oftast så kan... alltså, de kan ju ha formulerat frågan fast det är inte det de egentligen behöver veta. Dom frågar en sak men man får analysera vad är det dom behöver veta. (Senior manager)

---

<sup>31</sup>I den så kallade Uppsalaskolans idéer om nätverksmarknadsföring framgår detta i det att man konstaterar att kundrelationer består av såväl tekniska och ekonomiska som sociala och organisatoriska bindningar (se t ex Forsgren et al, 1982).

Som ett par av de begrepp som diskuterades ovan – jag tänker nu främst på ”personlig” och ”förtroendefull” – antyder är det alltså viktigt att komma nära klienten i relationsskapandet. I förra kapitlet diskuterades de problem de juniora upplever i detta, t ex att det blir svårt att få tag på information. Sett ur de senioras position blir det snarare en fråga om att utnyttja den relation som man (förhoppningsvis) förfogar över – att etablera en personlig och förtroendefull relation blir ett sätt att öka sina möjligheter att ta reda på vad klienten egentligen vill (vilket inte är samma sak som att svara på klientens initiala fråga). Att formulera vad klienten egentligen vill är en viktig del av skattekonsultens problemkonstruktion och framställs ofta i termer av ett slags förhållningssätt.

I arbetet tillsammans med klienten finns det en rad tekniker – t ex sätt att ställa frågor – som man kan tillägna sig. De tekniker som beskrivs är emellertid ofta av tämligen trivial karaktär:

– Oftast brukar jag rita upp på tavlan: ”Hur är det det ser ut här egentligen?” Och så börjar man rita upp. Och då säger kunden kanske: ”Nej men det där bolaget, vem är det som äger det där bolaget egentligen?” Då kanske dom inte har en aning om det. Och då får du ju fram allting bara genom att rita va. Det är en teknik att ställa frågorna. Och till slut kommer det fram att ”Jaha, skall vi kolla vem som äger det där bolaget, för det är väldigt viktigt här, så att du inte säljer till fel bolag” och så vidare. Och på det sättet säljer du också in tjänster som dom säkerligen ville ha fast dom har inte riktigt-dom kan vara oroliga för hur det ser ut fast dom har aldrig tagit tag i det. Ditt jobb blir att klarlägga fakta. Sen så faller liksom bitarna oftast normalt på plats. Men ofta får du en fråga långt ut i periferin: ”Skall vi inte sälja in det bolaget till det?” Då börjar du bara ställa frågan: ”Hur ser det bolaget ut?” Så ritar man upp det, var ligger det, vilka ägare här, och så hela familjen eller vad det nu är, och vad det är för bolag här borta [skissar på papper]. När du har ritat upp det så börjar tankeverksamheten gå på samma sätt på alla som tittar på det här. Och då kan man säga: ”Ja, men om jag säljer in det här till dit, då blir faktiskt dom här två delägare, nu har du bara en ägare, har du tänkt på det?” Och så vidare. ”Nej, så vill jag inte ha det, dessutom vill jag ha mina barn som ägare här”, och så vidare. Och sådär kan man sitta. Man kan sitta så i två timmar för att få klarhet i frågeställningen. Då har du till slut klart: ”Vad är det du *verkligen* vill här?” Och därför skall man ju normalt sett inte ta ett svar per telefon, för då säger dom bara: ”Går det att sälja in det här till dit?” ”Javisst



det gör det. Men: var är det du vill?” Och därför är tekniken att konsulta inte så knepig, men får du ingen som talar om för dig den här biten, så är det som du säger: ”Hur gör man?” Men det är egentligen bara en teknik och en nyfikenhet och viljan att hjälpa till att städa upp. För oftast är det nånting som inte är riktigt klart, *man kan utgå ifrån att dom inte har bitarna på plats*. Och du vet inte var bitarna är heller, utan genom att hålla på så här och bara ställa frågor, så faller sig, så att säga, städprocessen faller på plats på en gång. (Partner, kursivering tillagd)

Det tekniska innehållet och dess resultat är inte så svåra att beskriva, menar partnern ovan. Men för det första är just denna partner ovanligt explicit kring konsultprocessen, och för det andra är det inte teknikerna i sig som är poängen. Det handlar snarare om att skapa en bild av ”nyfikenhet och viljan att hjälpa till att städa upp”. Samtidigt som processen framställs i termer av välvillighet så smyger sig kommersiella argument in i form av möjligheten till merförsäljning. Vad som framför allt framstår som centralt är dock hur konsultens förmåga att ställa frågor och reda ut olika sakförhållanden blir ett sätt att komma åt vad klienten egentligen vill. Klienten har inte själv ”bitarna på plats”, det kan man utgå ifrån – och därmed vet klienten, trots ett initialt önskemål om att få hjälp med ett problem, inte vad hon vill. Som exemplet ovan ger vid handen kan ett önskemål om att genomföra omstruktureringar av skatteskal leda till oönskade konsekvenser; att ta reda på vad klienten ”egentligen” vill innebär att konsulten klarlägger dessa konsekvenser för klienten och tydliggör de problem som önskemålet aktualiserar. Att ta reda på vad klienten ”egentligen” vill är alltså inte att försöka ta reda på klientens medvetna eller omedvetna önskemål utan snarare att ta reda på vad klienten är beredd att göra för att uppnå vissa resultat och att skapa en insikt i problemets komplexitet. Att skapa denna insikt är dels beroende av konsultens kunskapsövertag relativt klienten men också av en hållning som i framställningarna präglas av en bild av välvillighet.

Välvilligheten kan förvisso också ses i termer av riskhantering. Klienterna formulerar sig inte alltid i juridiskt korrekta termer, så att säga, och det kan vara viktigt att genom ytterligare frågor ta reda på vad klienten egentligen vill – i juridisk bemärkelse, för att rätt råd skall kunna ges. På samma sätt följer man upp råd som getts via telefon med e-post där man tydliggör vad rådet var och vilka förutsättningar det

baseras på (och därmed friskriver man sig också i viss mån från feltolkningar av råden eftersom förutsättningarna specificeras).

Välvilligheten bör, enligt framställningarna, lämpligen kompletteras med ett slags ödmjukhet inför klienten och inför verksamhetens art. Man måste försöka ”få klienten att förstå det komplexa i problemet, att man har vissa avvägningar att ta hänsyn till [...] Men vi kan ju inte lova framgång eftersom juridiken är en ganska svårbemästrad djungel” (consultant). Betoningen av att det handlar om ett slags förhållningssätt blir tydligare hos en annan partner:

– För mig själv i alla fall så handlar det till stor del om empati, alltså att sätta mig in i klientens situation helt enkelt. Det var det jag menade förut när jag sa att du kan få en enkel fråga men som erfaren konsult så kan du inse att han har egentligen mycket mer komplicerade frågor än så, fast han förstår inte att ställa dom, det... [...] Alltså det, jag tycker att det handlar om det. En förmåga att sätta mig in i klientens situation. Vad är det egentligen han frågar om? Han frågar om vad som händer om jag säljer dom aktierna dit och si och så men det är egentligen inte det han frågar utan, utan det handlar om ett större sammanhang för honom. Om jag då sätter mig in i det, försöker sätta mig in i det och han känner det, att jag faktiskt försöker att göra nånting mer än att bara svara kyligt tekniskt på en ställd fråga och sen skydda mig från skadeståndsanspråk om jag svarar fel, utan i stället faktiskt försöker att lyssna och fånga upp saker som är lite halvt uttalade och så va, då efter ett tag så... De allra flesta människor uppskattar att man uppför sig på det sättet, då får man ett förtroendefullt förhållande. (Partner)

Det som krävs för att man ska våga inta detta förhållningssätt är ett självförtroende och en säkerhet i konsultrollen, och ”det snyter man inte ur näsan när man är nyanställd”. Man bör försiktigt närma sig klienten med frågor, känna sig fram och ta reda på vad han egentligen vill: man skall genomlysna klientens dolda frågor. Samtidigt skall detta kombineras med en ödmjukhet inför sina egna begränsningar, en vilja att erkänna att man inte kan svara direkt på frågor och att erkänna att man kan behöva söka hjälp på annat håll. Man måste, fortsätter partnern, ”våga lyssna”, ”våga utlämna sig till att en klient ska ställa så svåra frågor [att] man kanske inte kan svara på det med en gång”. I rådgivningen får man inte dra förhastade slutsatser, utan man måste vara beredd att exponera det faktum att man inte ens som expert kan

veta allt. I stället prioriterar man att kunna komma med ett säkert svar senare (och genererar naturligtvis debiterbar tid eftersom man måste utreda frågan). Partnern sammanfattar förhållningssättet med att ”måste våga lyssna på vad folk säger... och våga lyssna på den *egentliga* frågan: vad är det *egentligen* dom frågar efter? [...] Om man upptäcker det och kan lära sig den metoden så brukar det gå rätt bra” (min kursivering).

Det är tydligt att konstruktionen av problem inte kan reduceras till en uppsättning enkelt formaliserade kunskaper eller färdigheter. Det överskrider också vad som krävs för det materiella arbetet – det räcker inte med att vara duktig på att tolka lagen och kunna hantera dess komplexitet och dynamik. I stället framstår det som krävs i problemkonstruktionen som förhållandevis okomplicerade saker: att vara ödmjuk, våga fråga, erkänna att man inte alltid kan leverera ett säkert svar på en gång, etc. Greenwood et al (1990) menar att verksamheten i professionella servicefirmor (av t ex Skatts typ) huvudsakligen handlar om att ”applicera prototyper inlärd genom omfattande träning och erfarenhet i en serie komplexa situationer” (ibid: 731), dvs det handlar om att förhållandevis standardiserade färdigheter appliceras (jfr även Abbott, 1991; Hanlon, 1996, 1997). I relation till hur konstruktionen av problem ser ut på Skatt framtonar en annan bild. Problemlösningen är inte det primära ur en senior position – det är något som juniora konfronteras med. För den seniora handlar det snarare om att i samspel med klienten konstruera problem. Konstruera innebär naturligtvis inte att problemen skulle skapas ur tomma intet – det handlar snarare om att klienten själv inte till fullo antas känna till sin problemsituation, dvs att det problem som klienten upplever inte är färdigkonstruerat. Att fördjupa sig i klientens problem och utveckla dem är inte något som enbart är avhängigt på applicering av prototypiska metoder och det kan inte heller enbart ses som att man lär sig omformulera problemens juridiska karaktär. Det handlar snarare om att utveckla och utnyttja klientrelationer. Men det innebär i sin tur inte att de mer materiella elementen förringas; snarare utgör de ett viktigt element i klientrelationen.

## Produktens öppenhet

Det som diskuterats hittills i detta kapitel har rört klientrelationens karaktär och på vilket sätt denna kommer in i konstruktionen av problem – det visar sig i detta att klientarbetet mycket sägs handla om ett slags förhållningssätt, snarare än att man betonar omfattande materiella kunskaper. De senare figurerar i bakgrunden som en nödvändig men absolut inte tillräcklig del. Men vad som inte framgår av diskussionen ovan är vad det är som Skatt till syvende og sidst levererar – Skatts *produkt*. I diskussionen kring produkten, som jag kommer att ta upp nu, återkommer relevansen av lagens komplexitet och dynamik förvisso, men till skillnad från det problem som det framställdes som ur en junior position så betonas, ur en senior position, i stället dess möjligheter. Produkten kan för den sakens skull inte ses som fristående från klientrelationen – snarare handlar konstruktionen av problem just om att se och utnyttja just det att produkten är en effekt av vissa förhållanden i relationen mellan klient och konsult. Skattekonsultationens produkt präglas av en *öppenhet*: den kan inom ramarna för klientrelationerna tänjas ut i tiden.

## Kronor och ören: produktens tydlighet

En första notering som måste göras i relation till en diskussion kring ”produkten” på Skatt är vad produkten innebär – borde man inte snarare tala i termer av en tjänst? För det första följer benämningen ”produkt” språkbruket på Skatt. Förvisso framstår detta ofta som kluvet: ”vår produkt är ju att sälja tjänsten” som en respondent uttryckte det, men benämningen ”produkt” tycks ändå dominera. Den viktigare anledningen är att skattekonsultation levererar en tjänst med förhållandevis hög grad av tydlighet<sup>32</sup> (jfr Normann, 1992/2000): t ex levereras konkreta förslag på hur man skall strukturera transaktioner eller skriva avtal. Shostack (1977) menar att marknadsföring bör ha en inriktning som är, så att säga, omvänt proportionell mot produktens karaktär: en ökad grad av otydlighet i produkten (t ex i form av tjänster

---

<sup>32</sup>I engelsk litteratur används oftast begreppet ”tangible”. Detta kan översättas med såväl ”beröringsbar”, ”påtaglig” eller ”materiell” som ”tydlig”. I detta sammanhang anser jag att översättningen tydlighet accentuerar relevanta delar av produkten och fungerar bra språkligt; ingen av översättningarna är emellertid perfekt.

som är svåra att utvärdera) kompenseras med en marknadsföring riktad mot tydlighet (och vice versa). Hur produkten framställs är med andra ord inte bara en effekt av dess inneboende egenskaper utan delvis ett resultat av andra omständigheter. Att bibehålla beteckningen ”produkt” är alltså ett sätt att betona den förhållandevis höga graden av tydlighet i det som levereras.

Ett vanligt synsätt på Skatt, och ett uttryck för produktens tydlighet, är att framställa produkten som att den huvudsakligen handlar om att skapa kostnadsminskningar. Det kan vara en situation med en omstrukturering där bolag skall köpas och säljas eller ett fall med dubbelbeskattning på enskilda personers arbete, eller en genomgång av bokföring och skatteskulder hos ett uppköpsobjekt. Detta ger en grad av tydlighet i produkten: det går i viss mån att sätta kronor och ören på arbetets värde för klienten. Detta kan i och för sig utvecklas till ett problem – om en klient betalat pengar för en utredning om en skatteteknisk möjlighet kan det förstås vara tråkigt att få ett negativt svar. Men denna tydlighet i kronor och ören är inte självklar:

– Om man är oförsiktig och inte tänker sig för så kan skattekostnaden bli väldigt hög. Och det finns, precis som när det gäller alla andra kostnader i företag, maskiner, hyror, resekostnader, vad som helst, så finns det planeringsutrymme. Om du tänker dig för så kan du reducera dina kostnader, reglerna tillåter det. Och det är inom det området som vi planerar. Och då märker företagaren detta, förhoppningsvis, genom att den här kostnaden minskar. Så enkelt är det, egentligen.

– *Fast samtidigt är det inte riktigt så enkelt, för att han eller hon vet inte om det hade minskat mer eller mindre om dom hade gått till någon av era konkurrenter.*

– Nej. Men precis som när det gäller att minska kostnaderna när det gäller maskininvesteringar så är det inte alltid det som är avgörande för företagaren, om han nu har köpt den allra effektivaste maskinen. För honom räcker det ibland med att han har gjort en investering som halverade kostnaden för honom, va. Det räcker för honom, ibland. Därför att i och med att han halverar den kostnaden så kan han koncentrera sig på andra saker. Den typiske företagaren har inte tid att lägga all tankemöda ett halvår på just maskinkostnaden. Han har inte tid med det. Han har tusen saker att tänka på och för honom är det fullt tillräckligt om han kan halvera kostnaden för sina maskiner, jättebra! Då kan han koncentrera sig på att ragga nya kunder eller vad det nu är han gör. Så tror jag det fungerar för många.

Och samma sak är det med skatten: kan du halvera skattekostnaden, jättebra, gör det då! Visst. Sen kan du ägna detta större eller mindre intresse. Just när det gäller skatten så har ju många nästan ett maniskt intresse av att minska den, och är villiga att betala hundrafem procent för att minska den. (Partner)

På sätt och vis är kronorna och örenas tydlighet bedräglig. Det är svårt för klienten att veta om en annan konsult hade kunnat ge ett bättre råd. Men partnern ovan ser inte denna situation som särdeles problematisk: det handlar inte nödvändigtvis för klienten att få ett optimalt råd, utan det räcker med ett som är tillräckligt bra. Men situationen kan variera mellan olika klienter. När det gäller större klienter har de ofta någon som är engagerad i frågor kring beskattning och skatteplanering, och det gör det ”särskilt viktigt att [rådet] liksom är rätt” (manager). När det gäller mindre klienter är de i högre grad utelämnade till att ha förtroende för Skatts konsulter. Ett alternativ för klienten vore naturligtvis att anlita ytterligare en konsult från en annan byrå för att få en andra bedömning av situationen (och detta förekommer ibland).<sup>33</sup> Men detta skulle för det första kosta förhållandevis mycket – som jag noterade i kapitel 2 är skattekonsultation inte en billig tjänst – men framför allt handlar skatteplanering ofta om känsliga saker. Dels är skatteplanering i sig ett känsligt ämne, men det kan också handla om förvärv eller andra transaktioner som ses som affärsmässigt känsliga och där man vill undvika att involvera allt för många aktörer i processen.

En annan dimension i detta är att de råd skattekonsultationen genererar måste ses som en del av klientens situation i bredare bemärkelse. Att genomföra och strukturera transaktioner eller bolagsomstruktureringar på vissa sätt kan vara skattemässigt fördelaktigt samtidigt som det ställer till andra komplikationer, t ex i termer av ägarförhållanden. En consultant menar att man ställs inför en situation där man ”har verkligheten och problemet, man har den juridiska löningen och sen så har man, sen ska man liksom hitta den slutliga, affärsmässiga, lösningen” – och det är i bedömningen av denna som konsultens

---

<sup>33</sup> Att anlita just Skatt – till skillnad från någon mindre och kanske billigare firma – ger också en legitimitet gentemot externa intressenter, till exempel skattemyndigheten. På detta sätt kapitaliserar klienten på Bigs renommé och på den professionella legitimeringen av kunskapen (jfr Alvesson, 2004).

erfarenhet blir än mer central, eftersom denna måste utformas inte bara utifrån en preferens för att minimera skatt (en preferens som kan vara mycket stark) utan också utifrån en rad juridiska konsekvenser som för lekmannen (eller den juniora konsulten) kan vara svåra att överblicka. Att reducera konsultationen till att handla enbart om kronor och ören är alltså problematiskt, eftersom den involverar även andra aspekter som kan vara av avgörande vikt. Kronorna och örena skänker skatts produkt en tydlighet, men det är en tydlighet som inte säger allt om vad som levererats.

### **”Det är en djävla tur att det inte är Dagens Industri som intervjuar mig”: produktens kvalitet**

Emellanåt släpper man igenom saker som man vet har bristfällig kvalitet i juridiskt hänseende, t ex på grund av tidsbrist.

- Ibland får man strunta i att göra hundra procent rätt, för det är alldeles för tidskrävande och arbetskrävande. Och att effekten i sig är inte så stor beroende på hur man gör, pengarna bli i slutänden desamma in till myndigheten. Så man kan vara lite så pragmatisk ibland, faktiskt. Det krävs det. (Consultant)

En annan consultant menar dessutom att kvaliteten under senare tid försämrats: ”vi släpper igenom saker nu som var helt omöjligt att ens tänka sig för tre år sen”. I synnerhet managers, som arbetar under stor press, menar han släpper ifrån sig saker av ”tveksam kvalitet” och det märks när väl det negativa svaret från skattemyndigheten kommer några månader senare. Han menar vidare att detta inte är en bra strategi i långa loppet eftersom man förlorar trovärdigheten gentemot klienterna och noterar att det vore än värre om det kom ut i pressen – och förtydligar med att säga att ”[d]et är en djävla tur att det inte är Dagens Industri som intervjuar mig.”

I det mest radikala fallet kan man tänka sig att råd leder till direkta felaktigheter och i slutänden till skadeståndsanspråk på Skatt:

- Det förekommer nåt enstaka. [...] Och sen är det ju mer tur än skicklighet, tror jag. [skrockar] Varken klienten eller skattemyndigheten upptäcker felet! [skratt] Visst måste vi ge fel råd,

det vore konstigt annars. Så snårigt som regelverket är, och så osäkert... (Partner)

Skadeståndsanspråk gentemot Skatt är ovanliga, menar partnern, men inte heller här är det enkelt att avgöra vad som skulle utgöra mer eller mindre god kvalitet: Vad är det som är skadeståndsgrundande? Vilka alternativa råd kunde ha getts? Hade alternativet varit att inget göra? Inte ens i ett ”klart” misslyckande kan några tydliga kriterier för detta etableras a priori. I bedömningen av produktens kvalitet är det eftertankens kranka blekhet som gäller; på sätt och vis kan man prata om kvaliteten inte bara som svårbedömd utan också svårförutsägbar. Hur lagen skall tolkas kan, som jag noterade i förra kapitlet, variera över tiden. I denna bemärkelse är det inte bara så att klienten inte vet vad hon eller han köper – det är också i viss mån så att skattekonsulten inte vet vad hon eller han säljer eftersom eventuella brister kanske inte uppenbarar sig förrän långt senare och inte kan förutses. Som en respondent uttryckte det, ”[m]an utnyttjar ju inte kryphål, utan man utnyttjar snarare det som ännu inte har täppts till”, dvs det gäller att ligga i lagstiftningens frontlinjer för att kunna ge bra råd, annars rör man sig inom de områden som skattemyndigheten redan hunnit reglera genom t ex prejudikat. Detta leder då också till att bedömningar som gjorts i efterhand kan underkännas av myndigheterna.<sup>34</sup>

I skattekonsultationen blir detta element påtagligt i det att produkten så att säga sträcker ut sig i tiden. Detta kan och bör man utnyttja:

– Det kan man alltid göra i rådgivningen, lämna vissa frågor öppna eller frågor dom inte har ställt, att fokusera på dom frågorna eller peka på frågor som inte är ställda där man tror att det finns mer att göra. Har man inte gjort det så måste man ofta följa upp det själv, hur har det fallit ut, följde dom det har rådet vi lämnade, vilken effekt fick det, eller dök det upp nya frågor med anledning av det, eller

---

<sup>34</sup>Ett konkret exempel på detta är det uppmärksammade fall då en ishockeyklubb använt sig av bemanningsföretag lokaliserade på Isle of Man för att hyra in spelare i stället för att anställa dem, och på detta sätt undgått att betala arbetsgivaravgifter. Fallet kom inte till sin upplösning förrän i regeringsrätten, och den domen förändrade i efterhand läget även för flera andra ishockeyklubbar som agerat på det sättet. (Fallet finns i Skatteverkets Rättsfallsprotokoll 22/01.)



sådär. Det får man ju ta det som en marknadsföringsåtgärd, någon åtgärd som krävs för att man ska bygga vidare. (Manager)

I den bemärkelse som managern ovan talar om öppenheten blir den till något som offensivt kan utnyttjas av skattekonsulterna. Ibland skapas detta i samband med att andra intressenter – t ex skattemyndigheten – kommer in i bilden. (Detta illustrerades även i anekdoten om ekonomichefen som med Skatts hjälp drog ut på ett uppdrag tillräckligt länge för att själv undkomma ansvaret; i detta spelade naturligtvis rättsväsendet en central roll som den motpart som krävs för att uppdraget skall kunna hållas igång.)

I termer av tydlighet tycks skattekonsultationen följa Shostacks (1977) logik: samtidigt som produktens kvalitet framstår som svårbedömd och emellanåt bräcklig så betonar konsulterna de tydliga resultat som de kan leverera till klienten. Produktens dynamik skapas dock inte av konsulterna själva lika mycket som i *relationen* mellan konsult och klient – och skattemyndighet. Som jag beskrev i förra kapitlet skapar lagens uttolkning och lagförändringar i sig en dynamik (som materialiserar sig i myndigheters agerande). Men en dynamik skapas och upprätthålls också av konsulter som är offensiva i rådgivningen och av klienter som har egna intressen av att hålla ett uppdrag vid liv. Detta leder till att skattekonsulternas kunskapsövertag möjliggör en produkt som så att säga hålls öppen under en längre tid.

## Skattekonsultation sett ur en senior position: problemkonstruktion

De teman som berörts ovan – i tur och ordning klientrelationen, klientens vilja och produktens öppenhet – utgör skattekonsultationens arbete sett ur en senior position. Det som är gemensamt för dessa aspekter är att de på olika sätt förhåller sig till klientens roll i arbetet. Men arbetet kan för den sakens skull inte reduceras till att enbart handla om klienterna – såsom diskussionen om produktens öppenhet framhåller så är lagens komplexitet och dynamik fortfarande centrala aspekter av arbetet. Det sätt som klienten kommer in på kan förstås som att klienten utgör en central komponent i *konstruktionen* av de problem som skattekonsulterna löser (eller gör anspråk på att lösa).

Begreppet konstruktion bör här nyanseras en smula. Problemen är naturligtvis inte konstruerade i bemärkelsen att de är gripna ur luften eller att de skulle utgöra någon slags pseudoproblem. Med den förhållandevis passiva roll som konsulterna på Skatt har till marknadsföring (vilket kan kontrasteras mot andra KIF/PSF, jfr Alvesson, 2004) innebär det att det ofta är klienterna (eller revisorer) som uppmärksammar en frågeställning och kontakter Skatt i ärendet.<sup>35</sup> Det är dock inte så att problemet i och med detta är klarlagt. I nästa steg kommer aspekter som produktens öppenhet och bedömningar av vad klienten egentligen vill in i bilden: Vad är det (juridiskt sett) som klienten vill åstadkomma och vad har det för konsekvenser? Vilken omfattning skall problemet ges? Detta utspelas i sin tur i en situation där långsiktiga relationer präglade av förtroende skall skapas, vilket innebär att hänsyn som t ex balanseringen av kommersiella och personliga intressen måste tas. Konstruktionen av de problem som skattekonsulten löser sker alltså inom ramarna för en klientrelation, men kan inte reduceras till att bara röra klienten utan involverar även andra – vad som på Skatt skulle klassas som materiella – aspekter.

## Skillnaden mellan den juniora och den seniora positionen

Som struktureringen av detta kapitel och föregående vill framhålla så skiljer sig inte den juniora och den seniora positionen åt i termer av vilka aspekter (materiella eller kommersiella) av arbetet som framhävs (se tabellen nedan för en sammanställning). För det första finns det en senior hantering av de problem som de juniora upplever, vilket knappast är förvånande eftersom de seniora ju en gång befunnit sig i en junior position. De seniora arbetar inte heller enbart med problemkonstruktionen utan även med problemlösning, och skattekonsul-

---

<sup>35</sup>I intervjuerna med personer som tidigare jobbat på Skatt understryker intervjupersonerna denna passiva roll och noterar att ett mer aktivt klientarbete var något som man, så här i efterhand, kunde se som något som kunde utvecklats mycket mer på Skatt. Varför det förhåller sig på detta sätt på Skatt kan möjligen förklaras med många senioras bakgrund som jurister – t ex så innehåller bestämmelserna för Sveriges Advokatsamfund formuleringar som kraftigt begränsar advokatens möjligheter att marknadsföra sig. Även om Skatts jurister inte lyder under dessa regler så har de möjligen skolats i ett sådant tänkande tidigare, vilket förstås kan påverka inställningen.

tationen innehåller här en kumulativ aspekt (jfr Sandberg, 2000). För det andra, emellertid, innebär den seniora positionen att arbetet framställs på ett sätt som förvisso går att relatera till den juniora men som samtidigt skiljer sig åt. Medan det juniora arbetet framför allt centreras kring det konkreta arbetet och dess problem så centreras det seniora arbetet framför allt kring klienten. En direkt jämförelse mellan hur de olika aspekterna framträder tydliggör resonemanget (se tabellen till höger).

När det gäller aspekter kring lagen så kommer dessa till uttryck i termer av komplexitet, dynamik och gråzoner i den juniora positionen. I alla dessa fall är det konkret arbete med tolkningen av lagen i enskilda frågor som behandlas, medan det på den seniora nivån korresponderande temat rör produktens tydlighet och kvalitet. Tydligheten och kvaliteten kan utnyttjas, men för att utnyttja dessa måste det finnas någon i relation till vilken tydlighet och öppenhet existerar: en klient är inblandad. På samma sätt kommer klientens intresse och kontakten med klienten in som ett slags störmoment i det juniora arbetet, eftersom de juniora inte (initialt) har den klientkontakt som krävs för att skapa de förtroendefulla och personliga relationer som betonas i det seniora arbetet.

## Från uppdrag till klienter

Nu innebär förstås inte denna tudelning av arbetet att seniora alltid har klientkontakt i alla utredningar eller att alla juniora alltid saknar detsamma. Vad resonemanget och tabellen vill förmedla är att arbetet med skattekonsultation kan förstås på olika sätt och att det finns en systematik i skillnaderna.

Skillnaderna mellan den juniora och den seniora positionen kan diskuteras som ett kontinuum mellan olika typer av verksamhet. I Løwendahls (1997) och Mills & Margulies (1980) resonemang målas ett kontinuum upp från att man säljer färdiga lösningar via mer problemlösande verksamhet till en klientorienterad. Även om dessa studier rör sig på en mer övergripande nivå så kan skalan utnyttjas för att illustrera det som sker i den professionella utvecklingen på Skatt.

<i>Problemlösningens problematik</i>			<i>Arbete med och i klientrelationer</i>	
<i>Aspekt</i>	<i>Hantering utifrån en junior position</i>	<i>Hantering utifrån en senior position</i>	<i>Aspekt</i>	<i>Hantering utifrån en senior position</i>
Lagens komplexitet och dynamik	Att lära sig skattesystemet, den materiella grunden, är en central aspekt i arbetet	Komplexiteten och dynamiken är något som kan och bör utnyttjas offensivt i rådgivningen	Produktens tydlighet och kvalitet	Utnyttja produktens öppenhet, skapa möjligheter till fortsatt arbete
Att arbeta i lagens gråzoner	Väcker (övergående) etiska tvivel, måste frigöra sig från tidigare synsätt	Gråzonerna kan utnyttjas, det handlar om ett spel mellan olika intressenter	Vad klienten egentligen vill	Vara tjänstvillig och ödmjuk
Att hantera klientens intresse	Klienterna måste hållas tillbaka och utbildas	Att ge en mer offensiv rådgivning samtidigt som risk hanteras	Skapandet av klientrelationer	Skapa personliga och förtroendefulla relationer
Kontakten med klienten	En situation som visserligen är problematisk men som man hyser förtroende till att den kommer lösa sig på sikt	Att behålla klienter och kontrollen över relationerna till dem		

Medan man som junior bara har begränsad klientkontakt och mest är involverad i problemlösande uppgifter är tanken att man mer och mer skall gå mot ökad klientorientering. Denna ökade klientorientering innebär emellertid inte att det konkreta arbetets roll elimineras. Tvärtom utgör en rad aspekter, t ex det juridiska systemets konstruktion med triaden klient–konsult–myndighet och lagens komplexitet och dynamik, förutsättningar för skattekonsultationen. I den juniora bilden av problemlösningens problematiker är det bemästrandet av detta som står i fokus. Själva arbetet – med och i – klientrelationen står så att säga utanför problemlösningens problematik. Om man däremot betraktar skattekonsultationen ur en senior position så läggs tonvikten vid klientrelationen. Detta visas i form av kunskapsasymmetri och förtroende. Förståelsen av den seniora positionen kan sammanfattas med att problemkonstruktionen sätts i centrum.

Som helhet kan skattekonsultation beskrivas som att det handlar om att problem konstrueras, där klientrelationen fyller en central roll, och om att problem omformuleras och löses, där det konkreta arbetet är det centrala. Vad som kan diskuteras närmare, emellertid, är den arbetsdelning som sker på Skatt: det är bara utifrån en senior position som den bild som illustreras omedelbart ovan framträder. I övergången från en junior till en senior position måste denna helhetsförståelse skapas. Kopplingen mellan juniora och seniora är primärt relaterad till enskilda fall eller uppdrag och utgör därmed en mer temporär konstellationsform än t ex ett team eller en arbetsgrupp (jfr Winroth, 2003). Dock är det för de juniora centralt att etablera bra relationer inom firman för att på sikt kunna arbeta upp relationer även utanför i form av direkta relationer till klienter.<sup>36</sup>

## Att gå från uppdrag till klienter – eller inte

I förra kapitlet behandlades de junioras bild av vilka problem som aktualiseras i kontakten med klienten. Övergripande kan

---

<sup>36</sup>Här skiljer sig bilden av juridiskt arbete från den som Winroth (2003) förmedlar, där det framstår som mer homogent. Det är naturligtvis en grad av spekulation, men den bilden kan vara en effekt av att det empiriska material som Winroth baserar sina resonemang på uteslutande består av intervjuer med seniora jurister.

klientkontaktens utveckling ses som en successiv involvering med politiska och ekonomiska hinder. Den successiva involveringen sker genom att man i allt större utsträckning får gå med på möten och vara med i ”skarpa” situationer. Samtidigt finns de ekonomiska och politiska hindren för detta, dvs att det anses svårt att debitera ut den dubblerade tiden och – vilket jag återkommer till nedan – det att de seniora aktivt håller juniora utanför relationen. När man ser till hur de juniora framställer den successiva involveringen framträder också en bild av vad det är som krävs för att man skall kunna få ökad klientaccess. I detta är relationen till de seniora central. En HR-person beskriver de junioras situation som att den präglas av beroende:

– Man är så otroligt beroende av de överordnades liksom... det är dom som förser alla med jobb och som på nåt sätt ger möjligheten till karriärvägen också. [...] Samtidigt så vet man att man måste vara framåt för att det skall hända nåt också. Det är ingen som kommer och serverar en karriär eller möjligheterna för en på en silverbricka utan man måste ta för sig också. (HR-person)

Att ta för sig är viktigt. En consultant menade att detta omtalades i termer av att man skall ”vara en krigare [...] och då kan man ju dra slutsatser om hur de vill att man inte skall vara”. (Vad man inte ska vara är en så kallad knäckartyp, jag återkommer till dessa nedan.) För att kunna ta för sig måste man ha goda relationer till de som har tillgång till klientrelationerna.

– Ja antingen är det partnerna själva som känner att jag tycker nog inte det här uppdraget är så roligt, då kan man ta över det och så, och då introducerar partnern en på det sättet, eller så är det... Andra partners tar med en från början och visar klienterna att det är den här personen som har gjort jobbet. [...] Så det ligger ju i partnerns händer, att den är villig att släppa in nån. (Consultant)

Handledarrelationen blir här inte så mycket en fråga om att man söker sig förebilder i arbetet (vilket påpekades in förra kapitlet) som en fråga om en politisk relation. ”Det kan lätt bli favoriseringar, favoriseringar som inte bygger på kompetens utan på annat”, menar en consultant, och antyder i detta att framgång i relationen baseras på ett visst mått av krusande. En annan consultant är mer explicit:

– Jag har svårt för att fläta ihop mitt näshår med nån annans arselhår bara för att jag måste. Och om det börjar krävas det så kommer jag definitivt aldrig bli partner. (Consultant)

Hållningen kan uppfattas som cynisk – men det finns skäl för att uppfatta krusandet som en central del av arbetet med att komma in i klientrelationer. Att utveckla en hög kompetens i problemlösningen är inte tillräckligt – inte om man aspirerar på partnerskap. Att utveckla en god problemlösande förmåga utan att utvecklas mot klientorientering är nämligen fullt möjligt. Det finns till och med ett speciellt ord för de som huvudsakligen fokuserar på lagen och inte är fullt så framgångsrika i det kommersiella: *knäckartyper*. Knäckartyper, det är sådana som sitter på sin kammare och knäcker de juridiska nötterna. Det finns, verkar det som, ganska gott om denna ”typ”:

– Och sen är det väl fler som är knäckartyper, normalt sett i en sån här verksamhet i grund och botten, det är det hela utbildningen går ut lite grand på. (Partner)<sup>37</sup>

På ett av de möten jag observerade deltog en person som själv (jag hade intervjuat honom ett par dagar tidigare) klassificerade sig som en sådan. Det var tydligt att han i ett par frågeställningar som kom upp på mötet utgjorde en auktoritet: alla lyssnade till vad han hade att säga, han förde sig effektivt med referenser till paragrafer och förarbeten, och hans slutsatser ifrågasattes inte av någon. Samtidigt var det tydligt – i intervjun med honom och i senare intervjuer, när jag uppmärksammade saken – att han inte var ett partnerämne. En respekterad sakkunskap är förvisso bra att kunna uppvisa, men det räcker inte. Det är naturligtvis inte så att knäckartyperna helt saknar klientkontakter, det är bara det att de inte ser förståelsen av och

---

<sup>37</sup>Beteckningen – och fenomenet – ”knäckartyper” är inte en lokal Skatt-företeelse: i Winroths (1999) studie av en advokatbyrå talas det till exempel om ”knäckadvokater”, betecknande personer som var mer intresserade av att knäcka juridiska nötter än att vara klientorienterade. Deras status var något oklar: dels fanns det en respekt för deras juridiska kompetens, men parallellt med detta förekom en attityd av mer nedlåtande karaktär: ”att man i allra värsta fallen får ’läsa in dom i biblioteket’, eftersom de inte är lika bra på det sociala” (ibid: 85). I Greys (1998) studie av en Big Six-firma talas det om ”boffins”, skickliga tekniker som är olämpade för partnerskap.

relationen till klienten som mest central utan prioriterar tolkningen av lagen. Det kan ju också tänkas att denna typ av konsulter drar till sig och behåller en viss typ av klienter:

– Jag skulle tro att mina är mer intresserade av kunskapen faktiskt [än av relationen]. Jag tror inte jag är en sån här sprudlande person så att jag drar till mig såna där som jag kan sitta och prata och sådär och skyla att jag inte kan saker och ting. Jag har nog inte riktigt det pokerfejset så. (Consultant)

Parallellt med att denna consultant – samma individ som nämndes ovan – gör en indelning av klienter i sådana som är intresserade av kunskap och sådana som är mer intresserade av att ha en god relation, så skymtar värderingen igenom: att vara en typ av skattekonsult som är mer klientorienterad innebär att man försöker skyla över att man inte kan vissa saker. För knäckartypen är tolkningen av lagen i centrum, klienten erbjuder ett problem som ska knäckas, men är inte mer central än så.<sup>38</sup> Knäckartypen krusar inte, vare sig inför klienter eller inför andra i organisationen – men missar också i detta möjligheten att arbeta på ”rätt” sätt med och i klientrelationerna.

Kontinuiteten i utvecklingen från uppdrags- till klientorientering är inte samma sak som att man rör sig på en kontinuerlig skala utan snarare om att en intresseflyttning sker från ett slags arbete (det konkreta) till en annan (klientrelationer). Snarare än att det finns mittpositioner man kan inta så tycks det handla om en förskjutning från en roll till en annan.

– Det är inget som händer bara för att du får en annan titel, men arbetet skiljer sig åt just i den meningen att det är mycket mer [...] affärsmannaskap än tidigare. Tidigare var man kanske mer jurist bara, att man löser problem. Men mer och mer blir det konsultrollen, relationen till klienten, som blir viktigare. Naturligtvis skall man vara det här andra också, men det tar större plats. (Manager)

---

<sup>38</sup> Att en ”knäckartyp” skulle innebära en annan etisk inriktning är däremot ingen implikation. Tvärtom kan knäckartypen mycket väl, på grund av sina kunskaper i tolkningen av lagen, vara väl så skicklig på att hitta sätt att minimera skatteriskerna för vissa transaktioner.



Denna fokusförändring är inte nödvändig om man ser till en aspekt av det professionella kunnandet; knäckartyperna är de som ses som skickligast materiellt. Men att bli en bra skattekonsult handlar mer om att bli kommersiellt skicklig. Paradoxalt nog tycks den tekniska – problemlösande – expertis som knäckartyperna utvecklar inte vara det viktigaste för en expert i skattekonsultation. Det materiella kunnandet finns kvar, men för att utvecklas i arbetet krävs även en politisk vilja och förmåga för att kunna arbeta sig in i och behålla klientrelationer.

## Organiseringen av klientrelationernas privatisering

I förra kapitlet betonades det konkreta arbetets organisering, dvs att det är i det konkreta arbetet som möjligheten att förstå det konkreta arbetet återfinns. Effekten av detta illustrerades genom att vända på ordet konkret, som kan betyda såväl ”påtaglig” som ”förtätad”. Samtidigt som det konkreta arbetet dagligen konfronterar de juniora i sin påtaglighet så framstår det som förtätat. En förklaring till detta kan givetvis sökas i de junioras begränsade tillgång till klienterna. Det resonemang som följer nedan är en mer utvecklad diskussion om *vad* som exkluderas ur det konkreta arbetet och *hur* denna exkludering iscensätts. (En tredje fråga, *varför*, får anstå till nästa kapitel.) Bilden av utvecklingen som kontinuerlig (att den går från uppdrag till klienter) skiljer inte bilden av Skatt från andra typer av mästare–lärlingrelationer. Vad som är särskilt intressant i fallet Skatt är just hur det upprätthålls en gräns mellan det juniora och det seniora arbetet – den roll som organiseringen av klientrelationen har. I schablonfallet (se t ex Lave & Wenger, 1991) skulle man snarare tänka sig en situation där man upprätthåller en grad av transparens i arbetet och på så sätt snabbare få in de juniora till en position där de kan arbeta mer offensivt i relation till klienten (och kanske minskar antalet knäckartyper). På Skatt föredras och upprätthålls emellertid en *privatisering* av klientrelationerna; glappet mellan junior och senior kvarstår.

Det som skiljer ut en senior från en junior position i skattekonsultationen kan ses som ett resultat av olika slags förståelse för arbetet – en där de senioras förståelse är mer fullödlig och involverar de junioras (jfr Sandberg, 2000) – men det måste samtidigt ses som ett resultat av aktivt klientpolitiskt arbete inom organisationen. Detta sätt

att organisera arbetet med och i klientrelationer kommer här att belysas ur två infallsvinklar. För det första kommer arbetet i klientrelationen att diskuteras närmare, och här återkommer begreppet förtroende. Organiseringen av förtroende binder samman klientrelationen med produktens öppenhet och tydlighet. Förtroendets roll är dessutom ett viktigt motiv till privatiseringen av klientrelationen. Jag avslutar analysen genom att närmare presentera idén om privatisering, och lyfter i detta fram en central dimension i klientarbetets organisering på Skatt och hur särskiljandet av den juniora och den seniora positionen iscensätts.

## Förtroende som del av produkten

Servicearbete handlar inte bara om att leverera en tjänst (Alvesson, 2004; Maister, 1993). I många sammanhang brukar förtroende anges som ett centralt element i relationen (Morgan & Hunt, 1994; Sharma, 1997). Förtroende är emellertid svårt att mer precist sätta fingret på vad det innebär. Detta hindrar dock inte att man inom relationsmarknadsföring ofta använder förekomst eller frånvaro av förtroende för att förklara relationers vara eller icke-vara (Blois, 1999). Genom att betrakta Skatts exempel kan emellertid produktionen av förtroende diskuteras närmare – förtroendet kan då ses som såväl en förutsättning för arbetet som en produkt av det. Centralt i en sådan diskussion är *kunskapsasymmetri* (jfr Dietrich & Roberts, 1997; Glückler & Armbrüster, 2003; Goode, 1957; Sharma, 1997), dvs att klienten har mindre kunskap om problemområdet än den professionella. Denna asymmetri är förstås en anledning till att den professionella anlitas över huvud taget – om den inte fanns skulle den tjänst som den professionella levererar inte behövas.<sup>39</sup> Men asymmetrin försätter klienten i en svår situation. Dels är det svårt att välja vem man skall anlita eftersom man inte vet hur man skall jämföra olika tjänsteerbjudanden; jfr noteringen ovan om att Skatts goda renommé har en viss betydelse för många klienter. Vad som är mest relevant i

---

<sup>39</sup>Undantag till detta resonemang kan tänkas. Ett är när klienten förvisso skulle kunna utgöra uppgiften själv men på grund av exempelvis tidsbrist inte kan (Alvesson, 2004: 63). Andra fall är t ex när den professionella anlitas för skapa legitimitet kring uppgiftens utförande eller för att skapa ett intryck av att exempelvis en ledningsgrupp är up-to-date och progressiv (Jackall, 1988).

detta sammanhang är emellertid det att ”klienten vanligen inte [är] kompetent att avgöra om [arbetet] utfördes ordentligt” (Goode, 1957: 196). Detta gäller inte minst om den professionella aktivt arbetar för att framställa arbetets kvaliteter på ett visst sätt (jfr Clark, 1995; Larson, 1977; Power, 1997; Roberts & Dwyer, 1998). Detta öppnar upp för en situation som konsulter kan utnyttja och där klienten i stor utsträckning tvingas lita på konsultens bedömning av en situation och rent av på konsultens värdering av sitt eget arbete (Clark, 1995; Jackall, 1988).

Ett centralt element i förutsättningarna för skapandet av förtroende är den svårbestämda kvaliteten. Den produkt som Skatt levererar har ett slags öppenhet som dels består i att skattekonsulten själv kan (och bör) generera merförsäljning. Det tar tid, menar en manager, att lära sig detta förhållningssätt, att ”man ser allting som en möjlighet till att göra något mera”. I detta hänseende kan kunskapsasymmetrin i relationen till klienterna utnyttjas på ett förhållandevis opportunistiskt sätt: gentemot klienter som inte själva har möjligheten att granska arbetet kan man tumma på kvaliteten i utredningarna. När produkten dras ut i tiden skapas möjligheter för flera klientinteraktioner och därmed för att skapa ett långsiktigt förtroende.

Ett andra element som kan framhållas i relation till produktens öppenhet är dock att möjligheterna att utnyttja kunskapsasymmetrin är något mer kringskurna i skattekonsultation än i andra konsultverksamheter. I diskussioner kring olika slags konsultverksamhet betonas ofta att kunskapsasymmetrin ger konsulterna förhållandevis stor möjlighet att definiera arbetets kvalitet. Clark (1995) visar hur managementkonsulter i stor utsträckning aktivt arbetar för att producera och upprätthålla en bild av att ett kvalitativt resultat levererats. Även i fall där en förhållandevis konkret produkt produceras kan ändå klienten och den professionella ha olika åsikter om dess kvalitet. I Alvesson & Köpings (1993) studie av en reklambyrå poängteras t ex ”den känslomässiga attitydens och tyckandets centrala betydelse för reklam” (ibid: 164; jfr Svensson, 2004). När det gäller skattekonsultation finns åtminstone ett par lackmustester för kvaliteten: skattemyndighetens och eventuellt även domstolens bedömning, även om en sådan reaktion kan låta vänta på sig. Till skillnad från inom t ex managementkonsultation har konsulterna på Skatt mindre möjligheter

att själva definiera situationen. Detta, å andra sidan, placerar konsulterna tydligare på klientens sida kontra myndigheten – det som på ett mer principiellt plan diskuterades i förra kapitlet. Man måste lära sig att ställa sig ”på andra sidan lagen” och utnyttja detta förhållande i relationen till klienten.

Klientens kommersiella betydelse framträder naturligtvis i detta, men samtidigt har de kommersiella möjligheterna sin grund i det konkreta arbetet. Det är inte genom marknadsföring eller klientjakt som möjligheterna till merarbete skapas – sådana aktiviteter förekommer men framställs som mer perifera – utan i form av att man skapar ytterligare ingångar till arbete genom en förståelse av vad klienten ”egentligen” vill. Att produkten som Skatt levererar i klientens ögon har en viss tydlighet – det handlar ofta om direkta inbesparingar i skattekostnader – blir, tillsammans med svårigheterna att bestämma kvaliteten och utvärdera resultaten, en tillgång. Även då brister i kvaliteten avslöjas – till exempel i domstolar – kan det inom ramarna för ett förtroende utnyttjas för att generera mer arbete. Klientens roll på Skatt kan alltså inte förstås utan att man sätter den i relation till produktens öppenhet, eftersom denna skapar förutsättningar för en relation där ett förtroende kan byggas upp. Samtidigt krävs ett redan etablerat förtroende för att detta skall komma tillstånd: en etablerad relation gör det möjligt att skapa mer arbete, att sälja in nya uppdrag och att återigen kapitalisera på gamla. Genom att det oftast går att finna nya problem hos klienten som behöver utredas blir den enskilda leveransen mindre viktig än att klientrelationen blir en öppen process – varje transaktion måste betraktas i termer av ”sin historia och sin förväntade framtid” (Dwyer et al, 1987: 12).

Om produkten hade ett distinkt avslut hade den inte varit beroende på förtroende i samma utsträckning; å andra sidan hade den inte heller genererat möjligheter till att skapa förtroende på samma sätt. Det är i upprätthållandet av en långsiktig relation som förtroende kan produceras, samtidigt som förtroendet är en förutsättning för relationens bibehållande. I detta är produktens öppenhet ett centralt element. Förtroendet kan alltså inte behandlas som något som enbart förklarar relationernas karaktär eller som en orsak till relationerna: förtroende måste ses som ett element som blir relevant i förhållande till *både* klientrelationer *och* till det arbete som produceras. De problem

kring lagen som finns i det konkreta arbetet står i en direkt förbindelse med klientarbetet i termer av den produkt man levererar. På detta sätt går det en röd tråd från tolkningen av lagen, via produktens öppenhet och förtroendets roll till vikten av att bibehålla de klientrelationer man har arbetat upp – att iscensätta en privatisering av relationerna.

## Privatiseringens logik

De två adjektiv som hittills fått karaktärisera klientrelationens kvaliteter – personlig och förtroendefull – är de som föredras på Skatt. En beskrivning utifrån dessa begrepp drar blicken till hur själva relationen upplevs och byggs upp – något som präglar beskrivningar av arbetet utifrån en senior position. Men beskrivningen kan inte stanna vid detta. Redan i avsnittet om fallet Katarina ovan antydde ytterligare en kvalitet, nämligen att relationerna attribueras till individer snarare än till organisationen, och jag kommer här att avslutningsvis upprätthålla mig vid relationernas *privatiserade* karaktär. Detta innebär att blicken riktas från relationernas kvaliteter till de effekter som detta sätt att konstruera klientrelationen har.

Jag vill först kort återknyta till den diskussion som fördes i förra kapitlet kring de junioras problem med att komma in i klientrelationen. Där framkom bland annat att vissa seniora aktivt arbetar för att utestänga juniora från klientrelationer genom att t ex byta ut dem och därmed förhindra att de kommer i regelbunden kontakt med enskilda klienter. Ibland låter man det inte ens framgå för klienten att det varit någon annan inkopplad. Dessutom tillkommer ekonomiska skäl för att inte gå dubbelt på klientmöten. Det är vidare lätt att dra en parallell till Katarinas problem med att skapa klientrelationer (som beskrevs i detta kapitel), där det är tydligt att hennes problem i detta avseende individualiseras. Dessa högst konkreta effekter kan ses som utslag av den betoning av förtroende och personlighet som görs – men bilden måste kompletteras med att klientrelationer privatiseras.

Vad detta begrepp pekar mot är alltså att det inte bara är så att klientrelationerna talas om i termer av ”personlig” och ”förtroendefull” utan också att det pågår ett aktivt arbete för att se till att de *förblir* personliga. Det är inte förvånande att klientrelationer betraktas som centrala tillgångar (jfr Maister, 1993). Vad som är intressant att

uppmärksamma på Skatt är emellertid vart dessa tillgångar attribueras: en partner uttrycker det som att "[d]en som äger klientrelationen är kung i sitt eget land". Dvs: klientrelationen "ägs" av individer, inte av Skatt. För Katarinas del, hon har ju kommit upp en bit i hierarkin, blir detta ett problem eftersom hon i alla fall formellt sett kan ta över klientrelationer – att släppa in henne i en relation utgör ett större hot mot tex en partners "äggande" än att delegera till en assistent.<sup>40</sup> Konsekvenserna av avbrottet i Katarinas uppbyggande av klientrelationer, relationer som hon själv "äggde", illustrerar hur det privatiserade ägandet är centralt för exkluderingen av juniora från klientrelationer. En annan observation i anslutning till detta är det intryck som ibland förmedlas om att partners egentligen bedriver små egna skilda verksamheter inom Skatt. Dessa illustrerar hur seniora upprätthåller en tydlig gräns kring sina klientrelationer och därmed stänger andra ute, precis som om de vore ett antal småfirmor lokaliserade på samma kontor.

En central aspekt av förhållandet till klienter är att det utgörs av en kombination av personliga och kommersiella element. I Floods (1999) studie av en juristfirma berättas det om en jurist vars framgångsrika kusin blir en nyckel till framgång för honom, eftersom han i och med den kontakten fick ett rykte och ett nätverk på köpet. Har man tur kan man kanske ärva klienter från en mer senior person i firman när hon eller han drar sig tillbaka, men vanligen måste man aktivera ett eget nätverk och hitta relationer där som man kan exploatera. Men att bara ha relationer räcker naturligtvis inte: de måste utnyttjas också. Flood visar hur viktigt det är för juristerna i hans fall att ha "rätt" uppdrag, vilket är sådana som kan generera merarbete även för andra i firman – att vara en "regnmakare". På Skatt avspeglas detta delvis i att de uppdrag som kommer via revisionen inte är lika enkla att debitera som de som kommer från Skatts egna klienter – men framför allt avspeglas

---

<sup>40</sup> Det går inte att undvika att kommentera det ironiska i att Katarinas problem delvis är en effekt av att hon i jämställdhetens namn befordrades. I stället för att, som mer junior, få hjälp med att återuppbygga ett kontaktnät så får hon kämpa för att göra det i stort sett ensam. Hon befordras till ett stopp i karriären som annars kanske kunde ha undvikits; Katarina såg detta framför sig och ville inte bli befordrad, men symbolhandlingen blev för viktig för att det skulle gå att ta hänsyn till hennes önskemål, tydligen.

det i den privatiserade klientrelationen. Om man äger klientrelationer så kan man skapa merarbete åt andra genom att man (tillsammans med klienten) konstruerar problem som kan slussas vidare i organisationen (jag återkommer till dessa processer i nästa kapitel). Att lämna ifrån sig ägandet skulle också innebära att lämna ifrån sig möjligheten att vara en regnmakare eller, som det heter på Skatt, att uppvisa förmeringsförmåga.

Det jag vill betona med att karaktärisera klientrelationerna som privatiserade är alltså de klientpolitiska effekter som den seniora positionens karaktärisering av klientrelationen ger upphov till. Förtroendet är delvis en produkt av att det konkreta arbetet bemästras, men det är också en effekt av att det individuella ägandet av klientrelationer tas för givet – det är ett självklart element i synen på klientens roll. Samtidigt som de juniora upplever sin exkludering som problematisk så legitimeras den i referenserna till det konkreta arbetet – men den framstår också som nödvändig utifrån en senior position, eftersom upparbetandet av förtroendefulla personliga relationer och möjligheten att uppvisa förmeringsförmåga ses som beroende av att man äger och privatiserar klientrelationen.

## Arbete med och i klientrelationer: summering

Som ett slags spegel till förra kapitlet har jag här närmare diskuterat skattekonsultation ur en senior position. Sett ur denna position framstår klientrelationerna som det objekt som arbetet centreras kring. Klientrelationernas karaktär framställs som att den är beroende av att ett förtroende kan utvecklas. Relationerna är också beroende av ett personligt förhållande mellan konsult och klient, snarare än en relation mellan två organisationer. Genom att etablera relationer av denna karaktär blir det möjligt att ta reda på vad klienten egentligen vill, dvs att kunna formulera klientens spörsmål i juridiska termer och ta reda på den information som krävs. Den produkt som skattekonsultationen levererar är dessutom av öppen karaktär, dvs den sträcker ut sig i tiden och dess kvalitet är svår att fastställa; relationerna ses som en förutsättning för att kunna utnyttja denna öppenhet. Detta resonemang innebär att arbetet på Skatt kan ses ur två olika positioner som var och en betonar olika aspekter som centrala. Den juniora positionen

centreras kring det konkreta arbetet medan den seniora centreras kring arbetet med och i klientrelationer. Klientrelationerna ses som såväl en förutsättning för som en effekt av att ett förtroende skapas. Förtroendet, i sin tur, är avhängigt konsultens förmåga att privatisera klientrelationer – relationernas ägande attribueras alltså till individer snarare än till organisationen. Genom privatiseringens iscensättande organiseras arbetet på Skatt på så sätt att glappet mellan den juniora och den seniora positionen upprätthålls.





## Timdebiteringen: att synliggöra arbete

– Man tänker ju mycket på debiteringen. Det handlar ju mer om att söka fylla sin tid, så mycket man ska. Alltså, debitering styr ju arbetet otroligt mycket. Nått annat kan man ju inte säga. Det känns ju betydligt bättre att gå hem en dag och på nått sätt ha känt att man har producerat och skapat nånting sex av dagens åtta timmar i stället för två, om man liksom inte kommit nån vart övrig tid. Så det... funderas och tänks mycket på debiteringen.

– *Är det nått som diskuteras också mycket?*

– Ja, jättemycket.

– *På vilket sätt diskuteras det?*

– Svårigheten ibland att uppnå ställda grundkrav, eller vad man förväntas klara av, eftersom man, särskild då på lägre nivå, är helt utlämnad åt att få uppdrag, och vettiga uppdrag, och debiterbara uppdrag, från nån annan... Och när debiteringen är den enda tydligt märkbara och mätbara delen, så är det ju... Den styr arbetet mycket, det är helt klart. (Assistant)

Att verksamheten på Skatt är en ekonomisk verksamhet är svårt att missa. En central del av de flestas, men i synnerhet de junioras, uppmärksamhet tas av ”debiteringen”, med vilket de avser sin egen beläggningsgrad räknat i antal timmar som kan debiteras ut på klient. Att vara framgångsrik på Skatt innebär inte bara att lära sig det konkreta arbetet och att hantera klientrelationer – man måste också debitera timmar för det.

Debiteringen intar en central plats av flera skäl. För det första innebär debiteringen att man får en värdemätare på den enskilda individens prestationer. Det är, som en partner uttrycker det, ”det viktigaste mätinstrumentet” som de har för enskilda medarbetare. En person som kan uppvisa en hög beläggning har arbetat upp det som kallas för

”marknadsacceptans”, dvs hon eller han kan få sina tjänster sålda och ännu hellre dra in uppdrag till andra, mer juniora, medarbetare. Den andra aspekten är att debiteringen anses utgöra det yttersta tecknet på företagets välgång. Eftersom klienterna debiteras på timbasis så sägs den nedlagda arbetstiden bli oerhört viktig. När jag inför en HR-person antydde att det skulle kunna vara av traditionella skäl man mätte just enskilda personers timdebitering fick jag svaret att:

– Alltså, skall man vara lite krass så är det det vi lever på, vi lever på att fakturera intäkter. Och intäkterna i konsultverksamheten är normalt sett timrelaterade så att säga. Och då är debiteringsgraden helt avgörande för vår verksamhet och för vår förmåga att överleva, så att säga. Så det är inte bara frågan om någon slags ingrodd tradition, utan det är frågan om att det är relevant i den här typen av verksamhet, det är ett mycket relevant mått, ett relevant nyckeltal.  
(HR-person)

I denna typ av resonemang, som är den officiella sanningen om varför timdebitering är central, framstår debiteringen av klienten som en direkt konsekvens av den tid som en enskild konsult rapporterar in (det är emellertid inte fallet, vilket jag återkommer till nedan) och som en självklar och naturlig del i verksamheten. Det som är det centrala här är emellertid det *sätt* på vilket debiteringen kommer in i arbetet. I detta hänseende är debiteringen allt annat än självklar. Den utgör mer ett sätt att synliggöra arbete än att ”bara” mäta det och blir på så sätt en viktig aspekt av organiseringen av arbetet på Skatt.

Det system för registrering av timdebitering som skall diskuteras i detta kapitel är ett slags redovisningssystem, och det kan förstås betraktas som ett sådant även teoretiskt. I en utvecklingslinje inom forskningen kring redovisning så har en fokusförskjutning från ”accounting” till ”accountability” bidragit till att lyfta fram dessa systems karaktär av sociala praktiker snarare än deras formella konstruktion – dvs det har möjliggjort en diskussion av hur systemen fungerar i praktiken snarare än i teorin (en överblick över detta fält kan man få i Munro & Mouritzen, 1996; för en bredare bild se Covalski et al, 1996). Det har också bidragit till att redovisning – i termer av olika slags formaliserade och ofta numerärt baserade styr- och kontrollsystem – kommit att ställas i relation till redogörelser i bredare bemärkelse. Detta omfattar både ”mjukare” styrsystem som HRM (t ex Townley, 1993, 1994) eller

rent av redogörelser i den breda bemärkelsen att ”göra någon aspekt av våra liv eller våra själv förståeliga” (Willmott, 1996: 23)<sup>41</sup>. Detta öppnar för det första för en ansats med beredskap att diskutera hur olika typer av redogörelser förhåller sig till varandra, t ex narrativa i relation till numerära (Kallinikos, 1996; Munro, 2001) eller i form av nationella skillnader (Ahrens, 1996). Det förflyttar också fokus från att se systemen som representationer av en verksamhet till att se till hur de bidrar till att konstruera bilder av verksamheten. Detta innebär vidare att man kan förstå redovisningssystem som normativa strukturer för handlande inom en organisation (Roberts & Scapens, 1985). En långt dragen tolkning av detta synsätt leder till att redovisningssystem framställs som att de genom en ”påtvingad förståelse” säkerställer konformitet i handlande, och vidare att de ger en ”vad det verkar, oundviklig och icke ifrågasatt bild av oss själva och våra aktiviteter” (Roberts, 1991: 359ff). Det verkar, framställt på detta sätt, som om redovisningen helt formar aktörerna. Resonemangen, tagna till sin extrem, leder till att man reducerar aktören till struktur. En sådan tolkning uppfattar jag (liksom för övrigt Roberts) som alltför snäv.

Det finns inga garantier för att en styrningsidé realiserar på samma sätt som den framställs i idealiserad form (jfr Barley & Kunda, 1992; Czarniawska & Joerges, 1995; Miller & O’Leary, 1994; Rose, 1996). Redogörelser får inom ramarna för formaliserade system en homogen form som möjliggör klassificering och kontroll – men detta måste inte

---

<sup>41</sup>Engelskans ”accountability” kan dels användas i bemärkelsen att någon är ansvarig för något, jfr ”to be held accountable”. Men det kan också relateras till ordet ”account”, redogörelse. Denna betydelse används t ex i etnometodologin, där man menar att ett kompetent socialt agerande innebär att kunna redogöra för sitt handlande, och parallellt att socialt handlande kan diskuteras utifrån redogörelser (jfr Garfinkel, 1967; Harré & Secord, 1972/1976). Vi finner samma konnotationer i svenskan; i SAOB (R612) lyder den första betydelsebestämningen till redogörelse ”avläggande av räkenskap l. avgivande av redovisning; klarläggande av hur man utfört ngt som man har att svara för”. Begreppet kan emellertid även ha en bredare innebörd; SAOB fortsätter med ”handlingen att ge besked om l. skildra l. klargöra ngt”. Som Scott & Lyman (1968: 46) påpekar så bör inte alla former av berättelser eller förklaringar ses som redogörelser. De reserverar istället begreppet till situationer som innebär att ”en handling utsätts för en värderande granskning”. Min användning av redogörelse ligger i linje med Scott & Lymans och SAOBs första betydelseangivelse.

per automatik innebära att de bestämmer handlande. I stället vill jag, i linje med Munro (1996: 5), betrakta formaliserade system för redogörelser som att de handlar om att framställa arbete på ett sådant sätt att det kan ”läsas” av andra medlemmar i organisationen och ”göra det osynliga synligt”. Att redogöra för något i termer av ett på förhand etablerat och accepterat system innebär att redogörelserna kan produceras förhållandevis effektivt. Konformitet i förhållande till ett etablerat system för redogörelser innebär att man följer ett slags minsta motståndets lag (jfr Mills, 1940).

Detta innebär att jag i det följande kommer att diskutera dels hur systemet är uppbyggt, men också hur det realiserar i skattekonsulternas arbete. Det innebär vidare att de omständigheter under vilka systemet existerar på Skatt blir centrala att lyfta fram. Timdebiteringssystemet måste så att säga betraktas från två håll samtidigt: dels utifrån hur aktörerna förhåller sig till det men också utifrån hur det passar in i (och utgör en del av) situationen på Skatt i bredare bemärkelse.

Detta kapitel är uppdelat i två huvuddelar. Den första delen omfattar tre avsnitt som handlar om *timdebiteringssystemets design*, *aspekter av timdebiteringen* och *debiteringskalkylen*. Dessa tre avsnitt behandlar dels hur debiteringssystemet är uppbyggt men också hur det realiserar av konsulterna på Skatt. I den andra delen handlar diskussionen om varför timdebiteringssystemet framstår som så centralt på Skatt – detta diskuteras under rubriken *vikten av att debitera* – och kapitlets sammanfattande analys handlar om hur timdebiteringen skapar en *ekonomiserad situation* på Skatt.

## Timdebiteringssystemets design

Den gängse gången för uppdrag på Skatt är att en förfrågan av ett eller annat slag kommer från en klient, varpå en utredning av större eller mindre omfattning skall göras. Klienten kan, som tidigare diskuterats, vara en av Skatts (eller snarare en partners) egna upparbetade klientkontakter eller förmedlas via en revisor från revisionsgrenen av Bigs organisation. Uppdraget genererar en viss mängd arbete som skall utföras och registreras i termer av ett antal debiterbara timmar. Det är här som timdebiteringen kommer in i bilden. Systemet är tänkt att

representera den mängd arbete, räknat i timmar, som ett visst uppdrag genererar i olika delar av processen. Den person som t ex analyserar och skriver en PM registrerar hur lång tid det tar, den som genomför den dubbla granskningen registrerar hur lång tid det tar. Till sin design ser timdebiteringen ut som ett i bakgrunden tickande räkneverk, som tyst och objektivt registrerar tidens allokering.<sup>42</sup>

Att räkna sin tid, minut för minut, och ackumulera detta till tidrapporter som lämnas in varje fredag, är kärnan i systemet. Det är inte alltid lätt att hålla reda på när man har gjort vad åt vem, men det är ett måste eftersom debiteringen av klienterna följer (eller i alla fall antas följa) detta. Vid förfrågningar från klienter eller interna uppdragsgivare måste man dessutom ibland kunna presentera en relativt detaljerad beskrivning av vad man gjort i termer av nedlagd tid för att legitimera debiteringen. Tidrapporteringen kommer ut i form av medarbetarstatistik en gång i månaden, där man kan se hur man ligger till debiteringsmässigt, och det behandlas på utvecklingssamtalen. Även om flera jag pratat med hävdar att denna statistik kommuniceras personligt, dvs att man känner till sin egen debitering men inte andras, har jag vid flera tillfällen sett tidrapportsammanställningar ligga framme på bl a fikabord.

Det främsta argumentet för att ha debitering som styrinstrument i verksamheten är att tiden mäts för att klienten skall kunna debiteras för det arbete som Skatts konsulter utför. Denna är den förklaring som

---

<sup>42</sup>Tid är ett fenomen som förstås uppmärksammas i organisationsammanhang (på ett generellt plan, se Blyton et al, 1989b; tid och professionalisering diskuteras i exempelvis Anderson-Gough et al, 2001 och Coffey, 1994). Hassard (1989) menar att organisationer konfronteras med tre tidsproblem: att reducera osäkerhet i tiden, att hantera synkronisering av aktiviteter och att lösa konflikter över hur tid skall allokeras. Till synes kommer diskussionen i det följande att beröra framför allt den tredje av dessa aspekter, då debiteringen på sätt och vis utgör en allokering av tid. Som jag kommer att argumentera för handlar det emellertid inte så mycket om tiden i sig utan om det arbete den antas representera. Då det är detta senare som upptar min analytiska uppmärksamhet här kommer jag inte att ytterligare diskutera tid eller tidsuppfattning – därmed också sagt att detta är ett tema som skulle kunna utsättas för mer intensiva tolkningsambitioner även i termer av tid, inte minst för att professionella av hävd antas styras mer av uppgifter än av tid (Blyton et al, 1989a: 7).

utgör det närmast reflexmässiga svaret på frågan om varför man mäter tiden i form av debiterbara timmar:

– Och vad tjänar vi pengar på? Jo, det är på nerlagda timmar. That's it. Svårare än så är inte verksamheten. (Partner)

Emellertid tycks det inte vara detta som man tjänar pengar på. Man tjänar pengar på att ta betalt av klienten, och det är inte samma sak som att man har lagt ner tid på ett arbete.

– Man värderar ju alla fakturor, skriver upp och skriver ner beroende på hur mycket man kan ta betalt för arbete. Och vi tillhör ju en revisionsfirma, så vi fakturerar ju enligt FAR:s reglemente, och där fakturerar man vad som är skäligt. Egentligen är det vad som står där, att man ska fakturera vad som är skäligt. Det är inte baserat på timmar eller nåt sånt där. [...] Det är många som tror att det bygger på timmar, men så är det ju inte. (Consultant)

Det finns alltså inga formella skäl till att koppla faktureringen till antalet timmar som lagts ner, och man kan undra om det finns några andra skäl.<sup>43</sup> Kopplingen verkar inte heller göras i praktiken, eftersom fakturorna efterjusteras till att matcha dels klientens betalningsvilja och dels värdet för klienten i termer av inbesparade skattekronor – faktureringen ut till klient är alltså något som står i relation till resultatet av arbetet lika mycket som till den tid det tagit att generera det. En aspekt som tillkommer är också att det är svårt att på förhand bedöma hur lång tid ett arbete kommer att ta. I detta drabbas de mindre erfarna hårdare än de mer erfarna, som snabbare kan avgöra vartåt ett uppdrag barkar.

– Det får man också en fingertoppskänsla för. Då tänker man väl dels på hur komplicerat det är, hur lång tid det borde ha tagit, hur mycket det är värt för klienten, hur känslig klienten är för stora fakturor. (Consultant)

---

<sup>43</sup>I vissa fall ser kopplingen annorlunda ut, till exempel vid due diligence, där det rör sig om ett givet material som skall arbetas igenom. Då är en rak timdebitering eller ett fastpris enklare att upprätthålla. Detta tillhör dock inte den stora massan av arbete.

Ibland anförs också argumentet att klienterna kräver att man skall kunna redovisa det nedlagda arbetet i detalj, och gärna då timme för timme. Men klienten står, även i relation till en specificerad faktura, i underläge gentemot Skatt. Fakturan kan, såvitt klienten anbelangar, vara ett falsarium avseende specifikation (och den tycks ju allt som oftast också vara det, eftersom den justeras). Dessutom är det svårt för många klienter att värdera arbetet, eftersom kvalitetsbedömningen är komplicerad (jfr vad som skrevs om produkten i förra kapitlet). Det centrala är i stället att kunna visa upp en specifikation som övertygar klienten och som utnyttjar dennes betalningsvilja. På detta sätt blir också det problem som beskrevs ovan intressant, eftersom bedömningen av klientens betalningsvilja inte har ett enkelt samband med antalet nedlagda timmar för ett jobb.

Ytterligare en aspekt i sammanhanget, och en förklaring som anges till debiteringssystemets nödvändighet, är att det handlar om intern kontroll, dvs att kunna kontrollera de kostnader firman har. Ett fungerande debiteringssystem ökar möjligheterna att bedöma den tid en viss typ av uppdrag tar baserat på tidigare, liknande, uppdrag. Det finns ett par problem relaterade till detta sätt att skapa sig en bild av företagets kostnader. Detta gäller för det första, förstås, om man kan komma tillrätta med systemets "felaktigheter" (jag återkommer till dessa nedan), så att den tid som rapporterats in är rätt – annars blir systemet till mer skada än nytta, eftersom man riskerar prissätta uppdrag för lågt (och förlora pengar) eller för högt (och kanske förlora uppdraget). Det finns emellertid ett mer fundamentalt problem inbyggt i detta argument. Det baseras nämligen på ett antagande om att firmans kostnader varierar med den tid som arbetas. Så är endast delvis fallet, närmare bestämt avseende den bonus som är kopplad till debiteringen: chansen för bonus ökar om man debiterar mer än det grundkrav som föreligger och i förlängningen ökar också möjligheterna att avancera i tjänstehierarkin, med därpå följande löneökningar. I övrigt är lönekostnaden för en enskild individ fast. Att använda tid som fördelningsnyckel för kostnader kommer inte ur dess representation av kostnadsutvecklingen – det är i stället så att valet att prissätta på detta sätt producerar tiden som en allokerbar kostnad; ta bort tidsvärderingen så försvinner sambandet mellan tid och kostnad för de enskilda uppdragen. Här finns ett grundläggande problem i tidsräknings-systemets förmenta objektivitet: den producerar det den avser mäta.



Frågan är alltså vad det är som timdebiteringen representerar? Och vilken roll får det på Skatt?

## Aspekter av timdebiteringen

– Jag kan förstå att yngre tycker att detta [tidräkning] är väldigt påfrestande, men samtidigt är det viktigt att lära sig det. För det är ju konsultens roll på något sätt. Vi säljer vår tid, på något sätt, vi säljer vår kunskap men den mäter vi genom tiden. Sen ska du ju inte ta betalt bara genom tiden vi har lagt ner, utan det kan vara fler faktorer som spelar in. (Senior manager)

Timdebiteringen, som på Skatt är ständigt närvarande och som genererade en del dåligt samvete för mig och en del skämt på min bekostnad under intervjuerna, är kringgärdad av en rad omständigheter och problem. Den självklarhet som systemets design uttrycker – det räkneverk jag ovan talade om – är inte så automatiskt och självklart som metaforen antyder. Timdebiteringens realisering stöter på en rad praktiska problem av olika karaktär. *Att lära sig räkna* är ett som de som börjar på Skatt snart konfronteras med. Jag inleder här med att diskutera denna aspekt, för att sedan fortsätta med att diskutera den *ständiga närvaro* som timdebiteringen har och den något paradoxala *frihet* som systemet upplevs generera.

### Att lära sig räkna

Att räkna tiden är inte en självklarhet. Många av de mer juniora medarbetarna upplever det som ett problem. De mer seniora, däremot, tycks ha fått in rutinen och upplever den inte som ett problem. Tanken är att de som är nyanställda inte ska behöva bry sig om debiteringsgraden, och att detta krav successivt skall öka – detta framgår bl a i *Personalutveckling*. Med andra ord innebär debiteringen, i alla fall i början, inte något som man skall behöva ta hänsyn till när det gäller sin egen utveckling. Men i realiteten tycks det vara mer komplicerat än så. En assistant berättar om hur det officiellt framställs som att man som nyanställd inte ska behöva bry sig om debiteringen. I början, när han hade ”väldigt lite att göra” och ”satt på [sitt] rum och rullade tummarna trettio timmar av veckans fyrtio och kände att det var väldigt

frustrerande”, möttes han av beskedet att det inte var någon fara. Men när den låga debiteringen började visa sig ändrades tonläget.

– För att jag vet att min handledare kom in till mig och så sade han att ”Procenten och så skall du inte bry dig om, glöm det här, det är inte ditt fel att du har såpass låga procent som du har” och sen så kom han in på hösten och så säger han ”Ja det ser inte bra ut det här med debiteringen, du får nog skärpa upp dig lite på det”. Säger han då kanske tre månader senare. Och då säger han ju emot sig själv, som han sade från början. Då tänker man, ”jaha det var kanske viktigt ändå”. Så lägger du ner en halvtimme så skall du debitera en timme i stället, skriv en timme istället för att skriva en halvtimme då, och sen när man gör som han säger då, då kommer han in kanske efter tre månader och säger ”Ja det här ser bra ut dom här debiteringssiffrorna, fortsatt så, kanon! Inte att det är debiteringssiffrorna eller så, men det ser kanon ut så!” Och förstår man att det är dom här siffrorna som Det är pengarna som räknas. (Assistant)

Det informella kravet på debitering är tydligt.<sup>44</sup> Detta förstärks också av svårigheterna att få reda på om man gör ett bra arbete på andra sätt, vilket gör att debitering blir ett kvitto på att man kommit in i arbetet. Och det förväntas också att man snabbt tar sig upp till en nivå där man täcker sin lönekostnad – snabbare än vad *Personalutveckling* vill göra gällande.

Ett annat problem rör vilken tid som ska sättas upp. Den officiella linjen är glasklar: all tid skall sättas upp. I realiteten är det dock mer komplicerat än så.

– Det ska gå till så att man sätter upp all tid. Det är utgångsläget. Samtidigt kan det naturligtvis vara så att om man knäcker helt åt skogen, om man läser i helt fel ände eller om man inte förstår problemet över huvud taget, och dessutom inte har förstått att man inte har förstått... Alltså, återigen, det finns alltid lägen då där man inte kan, jag kan liksom inte sätta upp miljoner timmar på nåt som jag inte kan ta betalt för. I slutänden får den som sitter och fakturerar

---

<sup>44</sup> Detta informella krav kompletteras med det något ironiska i att även om de inte (formellt sett) förväntas debitera så är debitering det enda sättet för de nyanställda att få bonus.

sitta och skära ner och göra en massa nedvärderingar och sådär. Så att det finns aspekter på det där, det gör det. (Partner)

All tid ska sättas upp – i alla fall den tid man arbetar. Parallellt med detta talar man om ”utbildning mot tariff” och om att utbildningskostnaden skall delas mellan klient, Skatt och individen. I realiteten leder tidsdebiteringen till att individen måste göra en bedömning av huruvida arbete skall ses som debiterbart eller inte, dvs ett slags kvalitetsbedömning och en bedömning av sin egen kapacitet just då:

– Tittar man på det, är det en såpass svår fråga att det kanske behövdes att jag gick på det här felsepåret för att upptäcka att det är inte det, då kan det ju vara relevant. Men känner jag att jag gjort nånting helt onödigt för att jag har varit med tankarna nån annanstans, då skulle jag inte sätta upp det. Det känner man väl lite själv hur effektiv man har varit. (Assistant)

Ett problem som ytterligare komplicerar det hela är (som nämnts ovan) att omfattningen på arbetet är svår att avgöra på förhand. En partner påpekar att man inledningsvis måste lära sig värdera arbetet i termer av klientens betalningsvilja för att veta hur mycket man skall debitera.

Även om det officiellt är de timmar som lagts ner på ett uppdrag som skall rapporteras in så måste detta modereras. Man kan inte ”sätta upp miljoner timmar” på något som är fel. Den svåra frågan som då uppstår är hur man skall värdera ett sidospår, om det är individen som skall bära den kostnaden eller om den skall föras vidare i rapporteringssystemet (men därmed inte nödvändigtvis till klientens faktura). För den som utför uppdraget innebär detta att en värdering av arbetet måste ske – är det debiterbart eller inte? Vilken kvalitet hölls i processen (inte nödvändigtvis i resultatet)? Förmågan att kunna räkna rätt är något som antas komma med tiden, men samtidigt kan det inte reduceras till att vara en lättillgänglig teknik som man successivt lär sig. Att debitera ingår också i ett mer komplicerat spel om arbetet och jag återkommer till denna aspekt i avsnittet *Debiteringskalkylen*.

## Ständig närvaro

Tidsdebiteringen blir ett moment som ständigt är närvarande. För att man ska kunna hålla reda på alla timmar måste man på ett eller annat

sätt registrera tiden kontinuerligt. De jag har pratat med har olika strategier för detta – i samtliga fall rör det sig om att man skapar en ständig påminnelse om tidens relevans. Några använder ett papper som de fyller i kontinuerligt, andra använder listor med fördefinierade tidsintervaller (nedåt sex minuter förekommer), vissa har ett dokument öppet på datorn. Det är inte okomplicerat att hålla reda på vart alla minuter tar vägen:

– Om jag har ett telefonsamtal på fem minuter med en klient, så i början sätter jag upp fem minuter, ”ja, fem minuters telefonsamtal”, men då glömde jag att sätta upp dom två minuterna som det faktiskt tar att ta fram min tidrapport, dom ska med där också, och jag glömmer dom här tio minuterna som det tar att öppna ett konto om den här klienten inte fortfarande finns, och jag glömmer dom tio minuterna som det tar att- Har jag gett ett råd så måste jag göra tjänsteanteckningar på det, som nån annan ska andrahandsgranska och sätta upp tid på. Så att, uppdrag är ofta mer komplexa, och man missar ofta i början och sätter generellt upp för lite tid. (Consultant)

Ett sätt att hantera alla minuter som ackumuleras och inte kan attribueras till enskilda klienter är alltså att sprida ut dem i ett jämnt lager vid dagens slut för att tiden inte skall ha varit förgäves. Detta leder till att ytterligare en möjlighet till att fylla sin tidrapport öppnar sig: om man har klienter som är mindre debiteringskänsliga så kan man fylla ut sin tidrapport genom att lägga lite extra på dem.

Debiteringen är inte en rutin som så att säga försvinner och blir automatisk: en assistant menar att ”man tittar på klockan hela tiden” och en consultant påpekar att ”hela min vardag egentligen går ut på att tänka i sexminutersenheter”. På detta sätt blir också den tid som inte kan sättas upp på något ett problem. Möten som inte kan debiteras upplevs som frustrerande och ”korridorspratet” hålls nere till ett minimum. Vid kaffeautomaten pratar man medan man sköljer ur koppen och väntar på nytt kaffe; sedan återvänder man till verket.

En annan form av närvaro är det kontrollproblem som de juniora upplever, eftersom de inte har möjlighet att själva påverka sin debitering. Att på detta sätt vara utelämnad till andra när det gäller tillförseln på arbete drabbar inte de seniora på samma sätt, eftersom de har direkt tillgång till (privatiserade) klientrelationer. Att ha för lite

jobb är problematiskt, eftersom det skapar en frustration över att inte producera den kvantitet arbete man borde. Som den assistent som refererades ovan uttryckte det så blir bristen på arbete högst påtaglig och närvarande när man sitter och ”rullar tummarna”. Att ha för lite att göra försätter en i en position som kan vara svår att göra något åt. Om man har för mycket att göra kan man alltid delegera till andra och därmed uppvisa ”förmeringsförmåga”. Att få sätta upp tid på annat än just extern debitering leder ofta till att det hamnar under rubriker som ”intern marknadsföring” eller ”byråtid” – rubriker som inte räknas in i den debiterbara tiden. Det finns i och för sig möjlighet att formulera internprojekt, där tiden räknas som debiterbar, men detta är svårt: det är ju ”någons” pengar det gäller, det rör sig om ”plånboksfrågor”.

Debiteringssystemet producerar en del bieffekter som skulle kunna uppfattas som felaktigheter i systemet, men samtidigt tycks dessa marginaliseras. Även om man skulle vilja få tillgodoräkna sig timmar på interna projekt och intern marknadsföring, eller få kompensation för bortfall i belägningen, så är inte detta förenligt med debiteringens grundläggande existensberättigande, dvs att den utgör firmans livsblod och därmed är grunden till välgång även för den enskilda konsulten.<sup>45</sup> I relation till ett sådant resonemang framstår ett kort samtal över en kopp kaffe som ineffektivt. Dessutom ger debiteringen upphov till en upplevelse av frihet.

### ”Friheten” i systemet

Samtidigt som debiteringssystemet upplevs som svårt att lära sig och som problematiskt avseende hur och vad man skall debitera så finns det fördelar. Den främsta är den frihet i tidsplaneringen som det medför. Det gör det möjligt att jobba hårdare vissa perioder och ta det lugnt under andra och arbetsveckan kan fritt fördelas över veckodagarna:

---

<sup>45</sup>En något ironisk bieffekt är också att det är en fördel att inte rapportera in icke debiterbar tid, eftersom det leder till att *andelen* debiterad tid ökar. Under den tid jag var på Skatt försökte man komma tillrätta med bl a detta genom att övergå till att räkna antalet timmar som debiterades per år i stället för att räkna i procent. Detta förändrar dock inte systemets effekter i stort.

– Jobbar jag nio timmar en dag så är det ingen som märker om jag jobbar sju nästa dag. I slutet på veckan så har jag lämnat in min 40 timmars tidrapport, vilket tidsmässigt är en stor frihet. Eller om jag jobbar dubbelt så mycket en vecka så kan jag ju i princip ta ledigt nästa vecka om jag får det för min chef. (Consultant)

I detta resonemang likställs dock nedlagd tid med debiterad tid; att en sådan likhet föreligger är inte alltid fallet (som noterades ovan). Kontrollen över beläggningen är en aspekt som tillsammans med kravet på debitering får friheten att framstå som tämligen begränsad:

– Jag inser att jag har ett arbete som måste tränga in på de sociala delarna, det är inte fyrtio timmars arbetsvecka jag har, men jag känner ändå att jag har själv kontroll på hur stor min arbetsvecka är. Jag är medveten om att jag rätt ofta sitter över till sex för att få ihop dom här sex timmarna [som jag vill debitera varje dag], för mig personligen så att säga.

– *Men du känner fortfarande att det är ditt val, så att säga?*

– Precis. (Assistent)

En senior manager uttrycker motsvarande problem som att om man vid dagens slut upptäcker att man bara debiterat fyra timmar, fast man är slutkörd, så ”måste man ju ta med sig något hem som man kan sätta upp på tidrapporten, beta av”. Kontrollen, eller friheten, skulle kunna framställas som illusorisk. Emellertid måste man, innan man faller ett sådant omdöme, se till vad arbete innebär. Det arbete som man får kvitto på genom debiteringen är när man tolkar lagen åt klienten. Om man härvidlag gör fel (t ex tittar på fel aspekter av lagen eller framför allt tolkar klienten fel) så leder detta inte till att en produkt skapas: klienten får inte ett ”förtroendeingivande råd”. Möjligen kan det räknas som utbildning, men eftersom detta endast kommer ifråga när man kan debitera (”utbildning mot tariff”) så uppstår ett problem: om man inte kan debitera räknas det inte som arbete, och om det inte är arbete så kan man ju inte debitera det. ”Misslyckanden” i ovan nämnda avseenden kan alltså inte betraktas som (debiterbart) arbete; alltså skall det heller rimligen inte räknas in i den arbetsvecka man förväntas göra. På detta sätt kommer debiterbarheten in som en central bestämning av vad som ska räknas som arbete på Skatt, och den upplevda friheten framstår lika mycket som en ofrihet (jfr Sennetts, 2000, resonemang kring effekterna av flexibilitet).

## Debiteringskalkylen

Den formella idén med timdebiteringen är alltså att den skall fungera med ett slags automatik: ett uppdrag genererar ett viss antal timmar som distribueras ut i organisationen. Detta förfarande tar visserligen lite tid att lära sig och kan upplevas som såväl ett problem (i form av sin ständiga närvaro) som en frihet (i form av en viss flexibilitet). De problemen underminerar dock inte systemets legitimitet på något sätt. Men om man betraktar systemet som ett utbyte mellan uppdragsgivare och uppdragstagare så tillkommer ytterligare en aspekt av systemets realisering.

För den som tar emot ett uppdrag från en klient eller en revisor gäller det att bestämma sig för om hon skall göra det själv eller låta någon annan utföra hela eller delar av det, samt hur det skall granskas (dubbel granskning). Det är inte så att debiteringen – och detta har redan illustrerats – bara utgör ett räkneverk där ett antal timmar sakta men säkert, i takt med klockan, summeras upp och ackumuleras för att i slutänden portioneras ut på fakturor. En central poäng i det följande är att debiteringen inte kan ses som bestämd av exempelvis antalet nedlagda timmar eller klientens betalningsvilja. Det centrala elementet i debiteringen kan istället betraktas som en *kalkyl*. ”Kalkyl” skall här ses i dubbel bemärkelse: dels som ”handling (en) att räkna”, dels som ”handling (en) att göra ngt till föremål för noggrant övervägande” (SAOB: K133); dvs både att *räkna* och att *vara beräknande*. Med detta vill jag också framhäva den offentlighet som präglar debiteringskalkylerna. Som citaten nedan illustrerar är det ingalunda så att man är omedveten om att kalkylen pågår eller försöker dölja den. I Anderson-Gough et al (2000) framstår arbete på övertid som något som döljs bakom en serviceetik – korta tidsramar ses t ex som ett uttryck för klientens krav snarare än något som seniora personer deltagit i att förhandla fram. Så är inte fallet här. Tvärtom vill jag mena att kalkylens förhållandevis öppna och medvetna karaktär fyller en viktig funktion på Skatt.<sup>46</sup>

---

<sup>46</sup> Anderson-Gough et al (2001) diskuterar dessa processer i termer av ”the politics of time” och betonar här bl a tendenser till underrapportering av tid och till att

Det första som måste föras in i kalkylen är klientens betalningsvilja (jag bortser alltså här helt från det konkreta arbetets innehåll; i kalkylen är inte det i fokus). Som diskuterats är det ingen lätt uppgift att skaffa sig en bild av denna. Om det rör sig om en revisor som kommer med uppdraget kan det bli relativt snäva gränser:

- Det är lite det här, om man själv fakturerar... Alltså, får dom uppdraget, av en revisor eller nåt sånt, så kommer det på hans konto och då kommer han och säger ”Fan vad mycket det där blev, det kan vi ju aldrig ta ut av klienten ju. Fan, du får ju säga till innan du sitter och vräker ner en massa tid på det.” (Senior manager)

Om man själv sköter faktureringen mot klienten – dvs äger klientrelationen – blir det i någon mån enklare att hantera situationen, eftersom man då åtminstone kan förhandla direkt om fakturans storlek. Dessutom har Skatts egna klienter oftast en högre betalningsvilja än de som kommer via revisionen<sup>47</sup>. Av detta problem följer ett annat. Om vi antar att klientens betalningsvilja väl har skattats kommer en enkel division att utvisa hur många timmar en viss person kan lägga ner på uppdraget: detta beror på hennes timtaxa. Detta får en del konsekvenser och en consultant hjälpte mig, inte utan inslag av dåligt samvete, att reda ut det hela:

- Det här är egoismens högborg ur den aspekten att du har vissa uppdrag som du bara kan debitera ett visst belopp på. Du kan alltså inte debitera hur mycket som helst.
- *Du har alltså en viss betalningsvilja hos klienten?*
- Exakt. Och den är ju alltid begränsad. Och hos vissa klienter är den oerhört låg och hos andra är smärtgränsen betydligt högre. Och det gör ju att om du märker att du själv behöver lägga ner mycket tid så är just problemet det här att du måste ju kanske söka hjälp att

---

arbeta övertid. Deras analytiska poäng är att detta är en viktig del i att producera en korrekt identitet som revisor och i att uppvisa engagemang. Jag väljer här att i stället diskutera i termer av kalkyler, dels för att svenskans ”politik” leder associationer i en något annorlunda riktning än engelskans ”politics”, men framför allt för att begreppet kalkyl med sin dubbelhet på ett bra sätt fångar vad det är som sker.

<sup>47</sup>Jfr Hanlon (1997) som menar att anlitaandet av revisorer ofta anses vara slöseri med tid medan experter – t ex inom skatteområdet – antas kunna öka vinsten och därmed kan motivera en högre kostnad.



antingen kontrollera ditt arbete, få stöd utav en manager. Och dom är jättedyra. Och då blir du lite orolig för vilken del vill du att han skall se för att inte han skall ta hela jobbet och så börja lägga ner så mycket jobb så att du får alldeles för mycket kostnader på honom. Eller kan du, om du har möjlighet, lämna det jobbet först till nån som är riktigt billig, någon som debiterar så lite som möjligt, och försöka pressa vederbörande... Du kan ta till exempel mig, jag debiterar 1600 kronor i timmen, och så har vi en manager, han debiterar [...] såg 2000. Och så har du en ny assistant som debiterar 900 kronor i timmen. Så vet du om att det här jobbet är värt max 10 000. Ska du sätta dig ner och göra det själv så räknar du snabbt ihop att sex timmar, då är jag uppe i 9000 kronor, och en tusenlapp på andrahandsgranskning, det håller inte. "Sex timmar, fan jag fixar inte det här på sex timmar." Så frågar du då, kanske, ta Eva, och så säger du "Fan kan inte du göra det här jobbet Eva, du får fyra timmar max, inte mer än fyra, kanske fem". Förstår du vad jag är ute efter? Du pressar ju henne till att göra ett jobb som du egentligen själv borde göra, kan göra, men för att inom priset, så att säga, för att du inte ska överdebitera eller få problem med att inte få ut pengarna till exempel eller att själv kunna lägga ner lite tid utan att för den skull spräcka gränsen så pressar du nån annan, trycker på nån assistant därnere som gör det jobbet billigare. Och så kan du ta marginalen till att själv, kanske granska det hon har gjort, och så komma under dom 10 000. Så att du kan ta ut 10 000 men inte behöva lämna det till en manager. [...] Det är en nödvändighet på grund utan själva systemet. (Consultant)

Kalkylen som här utmålas innehåller en rad aspekter. För det första ser vi att beställaren inte bara står i relation till de underlydande, utan också måste förhålla sig till de som eventuellt skall granska ett arbete innan det går iväg: hur mycket tid kommer att gå till granskningsförfarandet? För det andra ser vi hur tid som inte kommer att kunna debiteras ut mot klient skjuts neråt i hierarkin (eftersom de "nedanför" är billigare): när man inte kan göra ett jobb på sex timmar kan någon annan få göra det på fyra – och ju fler man har nedanför sig desto lättare blir detta eftersom man då har fler som arbetar åt en. Om man då låter dem utföra arbetet och själv kontrollerar så behöver man inte ta så mycket av sin egen tid i anspråk. Dessutom skapas då en marginal som man själv kan ta ut i granskningsprocessen. På detta sätt får beställaren inga icke debiterbara timmar, utan kan fylla den tiden med andra debiterbara uppdrag. Det ironiska är naturligtvis att detta effektivt sätter stopp för att de yngre skall kunna, enligt den officiella linjen, rapportera in samtliga timmar. "Utbildning mot tariff"

förvandlas till ”utsugning utan tariff”. (Jag kommer nedan att diskutera varför det finns skäl för utföraren att acceptera detta.)

Samtidigt kan den tid som yngre kostar bli problematisk, eftersom det arbete de utför inte håller de svårspecificerade kvalitetskrav som ställs. Ibland kan det vara smidigare att underdelegera<sup>48</sup>, dvs själv göra jobbet istället för att delegera det till någon annan. Detta blir i långa loppet problematiskt eftersom det minskar chanserna för de juniora att lära sig något och dessutom går man miste om chansen till ”leverage” (dvs att man utnyttjar de junioras lägre timtaxor för att skapa ekonomiskt överskott på ett uppdrag; jag kommer att återvända till detta nedan). Dessutom ligger det i systemets natur att de timmar man själv debiterar garanterat räknas in. Den tid som man lägger ner på att exempelvis sätta in andra i ett uppdrag, och arbete som delegeras ut – den viktiga (påstås det) förmeringsförmågan – är något som inte registreras, det är något som måste kommuniceras på andra sätt (och i realiteten tycks det huvudsakligen handla om att skaffa sig ett gott rykte). Det finns alltså en taktisk poäng i att behålla lönsamma uppdrag på sitt eget bord och låta delegeringen bli ett medel i att skydda sin egen tidrapport – som en partner uttrycker det, ”ju mer tid du sätter upp själv, desto mer pengar får du i plånboken” – eftersom det skapar en garanterad synlighet. Samtidigt tycks detta producera en viss irritation från dem som det delegeras till. Irritation – men inte protester. Det finns goda skäl till detta.

För den som ska utföra arbetet finns principiellt sett tre alternativ: att debitera det antal timmar man lägger ner på ett arbete, att underdebitera, eller att överdebitera. Det sistnämnda är ett alternativ som har fördelen att det främjar ens egen progression och bonus eftersom det direkt ökar debiteringsgraden. Möjligheterna att ta ut hela

---

<sup>48</sup>Maister (1993) diskuterar problemet med underdelegering och vad som kan göras åt det. Lösningarna som föreslås är t ex att mäta bättre, coacha mer och bygga bättre team. Orsaken som Maister framför allt skjuter in sig på ett slags girighet, att man vill behålla jobb för sig själv. I Skatt ser det ibland dock annorlunda ut: man vill inte delegera eftersom man vet att det kan innebära att man tvingas lägga ner tid på att korrigera ett arbete utan att kunna debitera ut den tiden. Det vill säga: det handlar inte så mycket om att vilja behålla maximalt med arbete som att vilja undvika att utföra arbete som man inte får timmar för.

sin nedlagda tid, och kanske lite därutöver, är relaterat till vilken typ av klienter och uppdrag man har.

– Första gången du gör nånting så tar det mycket mycket längre tid. Men har du precis haft frågan och gjort det för en annan klient så kan du ju kanske kopiera det brevet som du skrev, och så kan jag sätta upp lite extra den dan, och så är jag jävligt nöjd då. (Consultant)

Nu tycks överdebitering vara mindre frekvent förekommande än motsatsen – men oavsett detta så är det ett alternativ, det är en del av kalkylen. Den mer frekventa och påträngande frågan handlar om man skall ta ut alla timmar eller om man skall underdebitera. ”Det är liksom en fråga om marknadsföring”, som en assistant uttryckte det. För möjligheten att få uppdrag av beställare är det en poäng att visa sig vara effektiv, menar samma assistant, och då håller man nere antalet debiterade timmar. Det man rapporterar in är alltså inte så mycket beroende på hur mycket man jobbat utan på hur mycket som är rimligt att rapportera. Detta utnyttjas naturligtvis:

– Om det är en revisor som ringer till dig, och han då får det på sin rapport vad du har satt upp, och så ska han då ta betalt av sin klient, och ringer han till mig och det kostar 25 000 och ringer han till Kalle och det kostar 5[000], jag menar... [...] Och dom utnyttjar ju en friskt, också, på det där. (Consultant)

Poängen med att debitera mindre är inte bara en minskning av belastningen på klientens faktura. Det handlar lika mycket om att lämna ett utrymme för beställaren att fylla på med egen tid för att, som en assistant uttrycker det, ge ”en belöning till att man delat med sig av arbete”. I kalkylen ovan såg vi hur ett sådant utrymme skapades genom att beordra en tidsbegränsning, men detta är alltså även något som kan ske på utförarens initiativ, av marknadsföringsskäl. Man vill ju bli anlitad igen och igen och igen – annars riskerar man att undergräva sin långsiktiga debiteringspotential, resonerar man. Detta blir inte minst märkbart i de första stegen i tjänstehierarkin, då de som ännu inte arbetat upp möjligheter att själv generera arbete ses som relativt lätt utbytbara.

Debiteringen är, vilket framgår ovan, ett lika centralt som problematiskt fenomen på Skatt. Debiteringssiffrorna, som levereras till

de anställa med jämna intervaller och som tas upp i utvecklingssamtal, ger ”svart på vitt” avseende deras framgång som konsulter och de skapar en tidsmedvetenhet med konstant närvaro. Men vad är det som debiteringen åstadkommer? Man skulle kunna argumentera för att dessa kalkyler och svårigheterna med att lära sig debitera utgör felaktigheter, att så här ska det egentligen inte fungera – en partner skyller det exempelvis på brister i ledarskapet:

– Det är väl nån slags ledarskap i det att se till att det blir någorlunda rationellt, det skall inte den enskilde behöva hantera, för då blir det ju så att den enskilde sätter upp all sin tid och då kan inte vi fakturera ut den tiden, då hade ju dom kunnat jobba med något annat i stället som vi skulle kunnat ta betalt för. (Partner)

Jag tror emellertid detta är att underskatta individers förmåga att arbeta med – eller mot – ett system. Som jag noterat ovan finns det goda skäl för såväl en uppdragsgivare som en uppdragstagare att delta i kalkylerna för att påverka sin debitering och detta fenomen är, som nyss noterades, knappast unikt för Skatt.

## Vikten av att debitera

Låt mig rekapitulera bilden av debiteringssystemet så långt. Idén bakom timdebiteringen kan liknas vid ett räkneverk som automatiskt ackumulerar och distribuerar tid i organisationen allteftersom ett uppdrag behandlas. I realiteten konfronteras timdebiteringen med en del problem, t ex svårigheten att veta vilken tid som man bör rapportera och upplevelser av icke-kontroll – problem som främst drabbar juniora. Dessutom realiseras timdebiteringen i form av en kalkyl för såväl den som ger som den som tar emot uppdrag. I relation till detta framstår timdebiteringen som förhållandevis löst kopplad till den tid som läggs ner i arbetet – men i samma andetag skapas en normativitet kring vad som blir relevant arbete (jfr Roberts & Scapens, 1985), där arbete likställs med debiterbart arbete.

Ett sätt att betrakta effekter av timdebiteringssystem av den typ som diskuterats ovan är att framställa det i termer av *lojalitet*. I Anderson-Gough et al (2000, 2001) diskuteras hur socialisationsprocessen i PSF kan ses som att den (delvis) handlar om att forma en klientcentrerad

attityd och ett dito beteende hos de professionella: att vara professionell är att vara klientcentrerad. I det sammanhanget framstår också att arbeta övertid, utan ersättning, som en lojalitetshandling gentemot klienten och som ett sätt för de unga konsulterna att visa att de är beredda att offra sig. Det som uppstår på firman är ett slags självpåtagen uppoffringskultur där en grad av lidande å individens sida ses som positivt i det att man gör något extra för klienten och företaget. Detta innebär samtidigt att vinstmotivet – som framstår som något av en självklarhet, i alla fall för en utomstående betraktare – ”skrivs bort” ur sammanhanget. I linje med detta noterar Deetz (1998) hur kunskapsarbetare, i synnerhet juniora sådana, systematiskt underdebiterar (dvs sätter upp färre timmar på ett arbete än vad det tar att utföra det) som en lojalitetshandling gentemot klienten och den egna enheten (även om den senare de facto förlorar på det i form av uteblivna intäkter). I Alvesson & Kärremans (2004) studie av ett managementkonsultföretag beskrivs något som på företaget kallas ”ghosting”, dvs (återigen) att man jobbar fler timmar än vad som rapporteras in. Eftersom den arbetade tiden inte är relaterad till verkliga kostnader eller intäkter är det en moralisk snarare än en teknisk fråga om vad man rapporterar. Att bara, pliktskyldigt, rapportera en ”normal” arbetsvecka på 40 timmar blir en lojalitetshandling gentemot det projekt och den projektledare man för närvarande arbetar med, då det skapar en bild av effektivitet.

Om man sätter själva tiden i centrum för resonemanget går det att se det som att tiden i debiteringen ”förtingligas eftersom den ses som en knapp resurs som allokeras mellan ömsesidigt uteslutande alternativ” (Ezzamel & Robson, 1995: 154). Det antas då finnas en bestämd kvantitet tid på varje uppdrag som allokeras ut i organisationen – dvs ett synsätt som inte skiljer sig från det officiella på Skatt. Tiden i sig ses som given, det är allokeringen som är problemet. Timdebiteringen framstår i ett sådant resonemang som en ”teknik som passivt och objektivt registrerar och representerar resultaten av aktiviteter i organisationen” (Roberts, 1991: 355). Denna automatik återfinns inte på Skatt. I praktiken är allokeringen i stället ett resultat av självbedömningar och kalkylerat handlande och därmed blir inte tiden i sig det som överväganden gäller. Det handlar snarare om att timdebiteringen skapar en bild av arbetet.

Ett bestående intryck av ovan anförda studier är att de betonas hur debitering, inte minst underdebitering å juniora kunskapsarbetares sida, i olika organisationer legitimeras och förklaras av en etik där text lojalitet betonas (Anderson-Gough et al, 2000). I arbetsprocess-teoretiska termer skulle man säga att det i arbetssituationen fanns en ideologisk överbyggnad som dölde exploateringen (jfr Burawoy, 1979). I en tolkning i termer av redogörelser kan man följa Roberts (1991) resonemang och tala om ett system som i sig är osynligt men som synliggör handlingar. Om man jämför detta med den bild som kan frammanas ur materialet från Skatt så inträder en grad av kontrastverkan. Förvisso är klienten central på Skatt och kanske skulle man kunna tolka vissa utsagor i detta och tidigare kapitel i termer av en serviceetik. Men systemet på Skatt framstår som framför allt drivet av individernas karriär- och utvecklingsmässiga överväganden. Vidare framstår den offentlighet som kalkylerna sker i som anmärkningsvärd. I stället för att vara något som opererar dolt i bakgrunden så är det ett synligt system som genererar arbete med att synliggöra arbete. I den offentliga bilden över dess funktionsätt ligger en idé om passiv registrering – men denna realiserar i en aktiv kalkyl vars ständiga närvaro är påtaglig.

I det följande avsnittet kommer jag att närmare diskutera vad för slags ramverk som debiteringen etablerar – vilka ”spelregler” som gäller och *varför* de framstår som viktiga. Ett centralt begrepp i spelet är att det handlar om ekonomi – därför kommer jag först att göra en smärre utveckling kring begreppet ekonomisering för att sedan utveckla detta i relation till teman i detta och föregående kapitel.

## Ekonomisering

Det som tidsdebiteringen bidrar till att skapa är en *ekonomiserad* situation på Skatt, dvs en möjlighet för aktörerna att tolka det som pågår på Skatt i ekonomiska termer. Situationen är inte ekonomiserad i en bemärkelse där den faktiska genereringen av intäkter och kostnader är central utan i en indirekt och relationell bemärkelse. Som Simmel (1900/1981) noterar är grundformen för ekonomiskt agerande utbytet: att man genom en uppoffring byter till sig något av större värde.

Att prata om "ekonomi" eller "ekonomisering" är komplicerat, inte minst i sammanhang som berör företagsekonomi. Vad jag kommer att diskutera i det följande rör nämligen ekonomisering i specifik bemärkelse – jag vill mena att det går att diskutera under vilka betingelser en situation bör förstås i ekonomiska termer (jfr Asplund, 1987a: 51ff; Mørch & Asplund, 1974). Med detta sagt måste det emellertid också tillfogas att man naturligtvis, med lite god vilja, kan betrakta i stort sett alla situationer i ekonomiska termer; Gary S. Becker tilldelades sitt Nobelpris med motiveringen att ha "utökat den mikroekonomiska analysens domäner till att omfatta ett brett spektrum av mänskligt beteende och interaktion, inkluderande beteende utanför marknader"<sup>49</sup>. Det är dock inte det som jag fokuserar här utan snarare hur ett ramverk etableras, ett ramverk som för aktörerna möjliggör en viss typ av tolkning av situationen och en specifik slags agerande (jfr Goffman, 1974). En ekonomiserad situation är ett ramverk som etableras för tolkningar och handlingar där utbyte – à la Simmel (1900/1981) – är centralt. Det går då också att relatera det till resonemang om redogörelser och under vilka omständigheter specifika former av redogörelser blir relevanta (Roberts & Scapens, 1985).

## Klientens nedtonade ekonomiska roll

En association till ekonomi man (av naturliga skäl) ofta gör i företagssammanhang handlar förstås om pengar i termer av intäkter, kostnader, etc. Anmärkningsvärt nog så lyser dessa aspekter i stor utsträckning med sin frånvaro på Skatt. En dimension som tenderar att återkomma i många studier av PSF är klientens centrala roll för företagets ekonomiska utveckling. Utan klienten skulle arbetet inte äga rum. Maister (1993) betraktar klienter som en central tillgång i en professionell servicefirma. Detta kommer ofta till uttryck i termer av marknadsföringsaktiviteter, där skapandet och upprätthållandet av klientkontakter är en central aspekt av verksamheten (jfr Alvesson, 2004; Clark, 1995; Flood, 1999). I vissa fall framställs detta som opportunistiskt, som en situation där jakten på att generera arbete blir fundamental och att lösa klientens problem en fråga som hanteras

---

<sup>49</sup>Motiveringen står att finna på <http://nobelprize.org/economics/laureates/1992/>. En bra motvikt till den typen av resonemang är Asplund (1991).

genom vertikal arbetsdelning: seniora konsulter producerar problem hos klienten och de juniora konsulterna löser dem (jfr Clark, 1995; Jackall, 1988; Sturdy, 1997; frågan om huruvida problemen upptäcks eller uppträffas kan diskuteras). Inte minst rör detta områden som managementkonsultation, där ”nya” lösningar på problem kontinuerligt förs fram på marknaden och där trebokstavsförkortningarna avlöser varandra (jfr Abrahamsson, 1996; Abrahamsson & Fairchild, 1999).<sup>50</sup>

Systematiken där arbete kanaliseras från seniora till juniora återfinns, som tidigare beskrivits, på Skatt. Vidare förekommer utbildningsaktiviteter för klienter och ibland även revisorer, t ex i form av informationsmöten kring nya skattefrågor. I någon mån skapar detta problem – eller i alla fall ett problemmedvetande – hos klienter och revisorer, som i förlängningen genererar arbete till Skatt. Men detta är inte en särskilt framträdande del av arbetet på Skatt: det är aspekter som förekommer men det är inget som spontant lyftas fram i diskussioner kring arbetets vardag. Intrycket understryks av de avhoppare jag talat med, som menar att Skatt (i likhet med de andra stora revisionsbyråernas skatterådgivningsavdelningar) missar stora marknadsmöjligheter i detta. En hypotes som framförts i intervjuer är att det har att göra med den nästan garanterade tillgången på skattekonsultationsarbete som kontakten med revisorerna innebär. Den förhållandevis låga graden av marknadsföringsaktiviteter skiljer därmed Skatt från PSF i gemen, där det enligt Alvesson (2004: 105) ofta satsas ”oerhörda fonder av kompetens på försäljningsaktiviteter”.

Ytterligare ett par observationer illustrerar klientens nedtonade ekonomiska roll på Skatt. När det kommer till debitering av timmar mäter man uteslutande det antal timmar som rapporterats in av konsulterna. Detta skulle kunna jämföras med hur mycket man debiterar ut i slutänden. I Big i andra länder förekommer en beräkning av ”utilization” och ”realization”, dvs dels hur mycket som rapporterats in av konsulterna men också hur stor del av det inrapporterade arbetet

---

<sup>50</sup>Klienterna framställs ofta i dessa sammanhang som tämligen maktlösa, ett synsätt som utmanas av senare tids forskning av konsult-klientrelationer i managementkonsultation (se t ex Sturdy et al, 2005; Werr & Styhre, 2002).



som till sist kan realiseras i faktureringen. På Skatt saknas denna mätning. På samma sätt är det vanligt att man upptäcker ekonomiska egendomligheter när någon slutar:

– Man märker när nån har slutat, som är manager till exempel som jobbat ganska många år, lämnar oftast efter sig en hög med saker som är outredda. Och då ser jag det bara ur ekonomiskt perspektiv. [...] Kundfordringar som inte är indrivna, specifikationer som inte är inlämnade till kund så dom betalar inte. Och det kan vara ganska stora belopp, det är inte några... Det kan vara väldigt stora belopp, kan jag säga, som det har blivit. (Administratör)

Detta är inget onormalt – och återigen tycks denna aspekt av den ekonomiska realiteten på Skatt vara en relativt begränsad del av tillvaron. Även om detta, som kanske tyder på att vissa upplever det som jobbigt att fakturera, ses som ett problem så är det tydligen fullt möjligt att arbeta på Skatt utan att hela tiden ha indrivandet av pengar framför ögonen.<sup>51</sup>

Med denna utveckling i ryggen är det dags att diskutera ekonomiseringen på Skatt. Jag kommer att göra detta utifrån Mørch & Asplunds (1974; se även Asplund, 1987a, 1991) idé om att ett agerande kan ses som ekonomiskt under det att det uppfyller två villkor: för det första att det upplevs råda *knapphet*, och för det andra att det upplevs finnas en *systematik i belöningarnas distribution*.

## Pyramidens logik och konstruktionen av knapphet

Det första kravet som Mørch & Asplund (1974) ställer är att det råder (eller snarare att det *upplevs* råda) en *knapphet* i de belöningar som förekommer – för att det skall finnas en poäng med en belöning måste den utgöras av någonting som det inte finns obegränsad tillgång till (i linje med elementära resonemang om marginalnytta).

---

<sup>51</sup>En aspekt som troligen underlättar detta är det faktum att Skatt är välmående ekonomiskt. Hur stor vinst man gör, i siffror, har jag inte tillgång till (det har bara partners), men utifrån årsredovisningar kan man utläsa att den genomsnittliga debiteringen per timme är nära det dubbla jämfört med revisionsverksamheten.

På Skatt återfinns vi detta i sättet som tidsdebiteringen hanteras. Om man i praktiken hade följt den officiella linjen om att sätta upp all den tid som arbetas på ett visst uppdrag hade den debiterbara tiden i sig knappast kunna ses som en knapphet eftersom det hade funnits möjlighet att rapportera in exakt den tid som lades ner. Ramarna för ett arbetes omfattning – och i förlängningen, för vad som skulle ses som arbete – skulle då få etableras på något annat sätt. Man kan till exempel tänka sig att timdebiteringen fungerar som ett räkneverk och klienter eller uppdrag i stället framstår som en knapp resurs; kanske skulle då marknadsaktiviteter få ett större genomslag (så som Alvesson, 2004, beskriver). Men i de kalkyler som förekommer på Skatt mellan uppdragsgivare och uppdragstagare konstrueras en knapphet i termer av debiterbara timmar (jfr Ezzamel & Robson, 1995; Loft, 1995). Knappheten konstrueras dels i själva kalkylen, där en kamp om timmarna uppstår, men också i de självbedömningar av arbetets debiterbarhet som sker.

Så långt kan vi alltså se hur knappheten realiseras i interaktion och individuella bedömningar – men frågan om hur den konstrueras kan utvecklas ytterligare. Knappheten kan då relateras till Skatts övergripande struktur – en struktur som man förväntas klättra uppåt i; ”[a]lla som är här är ju i stort sett karriärister” som en HR-person uttrycker det. Att bli partner är det karriärmål som etableras för personalen. Där slutar vägen (endast en formulering om ”ev internationell karriär” i en tabell i *Personalutveckling* antyder ett liv efter partnerskapet). Samtidigt är det inte självklart att målet kan nås:

– Och det säger sig självt att vi behöver många partners men alla kan inte bli partners, för att alla kan inte bli hövdingar, det behövs även indianer. Vilket ofta då är något yngre mindre erfarna personer som befinner sig i karriären, så att säga. (HR-person)

Partnerskapet är slutet på karriärvägen, men inte alla kommer dit. I *Personalutveckling* framstår den linjära utvecklingens logik som självklar, det är ett tåg man kliver ombord på och vill man bara så kan man hänga med – det som framställs är ett system baserat på en up or out-princip.

Ett up or out-systems främsta karaktäristik är att ”personal bara [får] stanna en begränsad tid på en viss hierarkisk nivå”; när man befunnit sig där en viss tid skall man göra progression eller så ”uppmuntras” man att gå (Alvesson, 2002; Baden-Fuller & Bateson, 1990: 62; jfr Maister, 1993; Morris & Pinnington, 1998; Sherer, 1995).<sup>52</sup> Varje hierarkisk nivå uppåt har färre platser än nivån omedelbart nedanför. I sin idealtypiska form innebär detta ett ganska brutalt system där man, när man når toppen i hierarkin, måste kämpa för sin existens genom att antingen bredda toppen (dvs skapa tillväxt; bland partners på Skatt pratas det t ex om att man måste ha idéer om att utveckla ”affären” om man ska kunna bli partner) eller riskera att tvingas lämna firman. I realiteten lär det knappast se ut på detta sätt, i alla fall inte i ett partnerägt företag; där sker troligen den slutgiltiga selektionen i steget före det att man når toppen, även om man förstås kan tänka sig omständigheter – t ex mer eller mindre frivillig pensionering – som tvingar även en partner att sluta. Som system betraktat kan dock up or out framställas som ett ”incitamentssystem i vilket prestationer kontrolleras till minimal kostnad och utan behov av omfattande direkt övervakning” (Morris & Pinnington, 1998: 6) – det blir ett relativt billigt och självgående system där individer hela tiden strävar uppåt (enligt de selektionskriterier som finns) för att inte kastas ut.<sup>53</sup>

---

<sup>52</sup>Jag beskriver här up or out-modellen idealtypiskt. I verkligheten är det självklart så att den inte förekommer i renodlad form (Baden-Fuller & Bateson, 1990; Greenwood & Empson, 2003; Morris & Pinnington, 1998) och dessutom kan strukturerna påverkas av externa omständigheter, t ex mer flexibla arbetsmarknader som ökar rörligheten mellan organisationer (Grimshaw et al, 2001; Spell & Blum, 2000). Till detta kan läggas att observationer och diskussioner kring idealtyper i KIF/PSF oftast rör just kunskapsarbetarna och att andra jobbkategorier (t ex sekreterare) tenderar att inte ens omnämnas (jfr Baron et al, 1986). Poängen med idealtypen är att den utgör ett sätt att närma sig de strukturella element som är så att säga ”inbyggda” i Skatts tjänstehierarki.

<sup>53</sup>En förutsättning för att utslagningselementet skall uppfattas som ett hot är att personers värde är högre i firman än utanför, dvs att man över tiden ”investerat” i företagsspecifika kunskaper. Detta brukar beskrivas i termer av att företagen har en intern arbetsmarknad. En sådan kan teoretiskt definieras som ”en administrativ enhet inom vilket marknadsfunktioner som prissättning, allokering och ofta träning av arbetskraft utförs. Den styrs av en uppsättning institutionella regler som sätter gränserna för den interna marknaden och bestämmer dess interna

Organisationens pyramidform<sup>54</sup> kräver, menar man på Skatt (och för den delen annorstädes, t ex i Maister, 1993, 2004), att det under en partner finns ett antal personer som han (det är nästan alltid en han) kan delegera arbete till, som tillhandahåller billigare konsulttimmar. Att ha partnerskap som ett mål för alla som kommer in i organisationen leder till en situation där fler och fler måste rekryteras, med resultatet att man får ständig tillväxt utan ökande vinst eftersom pyramiden växer proportionerligt i alla led (Maister, 1993). Det gör också att man, för att kunna ”räkna hem” företagets fortlevnad på längre sikt, måste anta att ett antal personer antingen stannar kvar på en lägre nivå i hierarkin eller lämnar firman<sup>55</sup> – eller själva drar in så mycket arbete att de kan bygga upp en pyramidform under sig.

Den grundläggande logiken för individens utveckling i organisationen består alltså i en rörelse uppåt i hierarkin. Eftersom varje steg uppåt innehåller färre platser än det omedelbart nedanför skapas en konkurrenssituation om dessa platser – för att klättra uppåt måste man bevisa sitt värde. Det finns alltså en horisontell konkurrens – jag påtalade ovan vikten av att hålla sin debitering nere i marknadsförings-syfte – som handlar om att få uppdrag. Så långt kan beskrivningen av Skatt inlemmas i en idealtypisk up or out-modell.

---

struktur” (Doeringer, 1967: 207). Det problem som den interna arbetsmarknaden löser kan framställas på två sätt: dels som ett sätt att effektivt administrera arbete, dels som ett sätt att kontrollera arbetskraften (Pfeffer & Cohen, 1984: 552). Det finns flera sätt att iscensätta en intern arbetsmarknad, t ex att till högre poster framför allt förlita sig på intern rekrytering, att bara ha ett fåtal vägar in i organisationen och att utveckla företagsspecifika kunskaper (som har ett lägre värde på en den externa arbetsmarknaden) hos personalen (Baron et al, 1986: 248). Den andra sidan av det myntet är förstås att denna typ av färdigheter kan vara en källa till förhandlingsstyrka hos arbetstagaren, eftersom de kan vara svåra att ersätta (Doeringer, 1986: 49).

<sup>54</sup>Hur Skatts pyramid ser ut diskuterades i kapitel 2.

<sup>55</sup>En invändning kan vara att se situationen som sådan att det skapas utrymme i partnerleden genom ”naturlig avgång”, dvs pensionering. Så enkelt är det oftast inte: ”...vi har redan fyra partner i A-stad idag, och det är för många på underlaget redan idag. Då skall det bort nån; hur gamla är dom? Den äldsta är 52, 51. Och dom går vid 60. Och sen resten, dom är inte ens 50 dom andra tre. Så innan det utses några nya partners i A-stad, det är liksom en livstid!” (Consultant).

På Skatt utspelas emellertid debiteringskalkylen i vertikala relationer såväl som i horisontella. Det vill säga, realiseringen av konkurrens-elementet på Skatt innebär dels att man måste konkurrera med sina jämlingar, men det innebär också att man i enskilda uppdrag kan utnyttja personer över och under en själv i hierarkin. Den som sitter med trumf på hand i debiteringen är inte automatiskt den som är hierarkiskt överordnad utan framför allt den som äger klientrelationen (även om dessa positioner oftast sammanfaller). Som jag poängterade i diskussionen om klientrelationer i förra kapitlet är privatiseringen av dessa ett centralt tema på Skatt. Sett i relation till debiteringskalkylen framträder vikten av privatisering än tydligare, eftersom det ger möjlighet att kalkylera mer effektivt, eller, annorlunda uttryckt: privatiserade klientrelationer ger en större kontroll över den knappa belöning som den debiterbara tiden utgör. Genom att skapa och bibehålla privatiserade klientrelationer ökar man alltså sina möjligheter att fördela det knappa.

På detta sätt konstrueras alltså en timdebiteringens knapphet i arbetet på Skatt – och den kan lokaliseras i relationen mellan uppdragsgivare och uppdragstagare, två positioner som oftast sammanfaller med (och därför förstärker polariseringen mellan) den juniora och den seniora position som tidigare diskuterats. På detta sätt blir knappheten något som präglar likaväl som produceras av Skatts pyramidform. Den blir också något som ständigt är närvarande i den dagliga interaktionen. Debiteringen, och därmed knappheten, har en ständig närvaro. Men – och detta öppnar mot nästa aspekt – man måste också ställa frågan varför det just är timdebiteringen, och inte något annat, som blir intressant.

## Synliggörande och belöningsystematik

Det räcker inte att något är en knapphet för att det skall bli föremål för ekonomiskt agerande; ett andra kriterium är att det måste finnas någon slags poäng med att göra en ansträngning för att erhålla knappheten. Detta omtalar Mørch & Asplund (1974) i termer av *belöningsystematik*. Med detta menas att sambandet mellan insats och avkastning upplevs som icke slumpmässigt, dvs en (upplevd) systematik mellan handlingar och den avkastning de genererar måste etableras. Rent konkret tar detta

form i den fråga som Munro (1996) vill ställa i centrum för diskussioner om redogörelser: hur arbete synliggörs.

I kapitel 4 diskuterades hur det konkreta arbetet på Skatt präglas av en dubbelhet. Det framstår dels som konkret i bemärkelsen att det är ett arbete som präglas av en påtaglighet och att det bara kan läras genom att man konfronteras med denna påtaglighet. Samtidigt framstår det som konkret i bemärkelsen att det är förtätat, att det är något som inte kan beskrivas på ett allmänt plan. Uttryckt i Ouchis (1979) termer framstår det konkreta arbetet som ett arbete om vilket man har en icke-perfekt kunskap om transformationsprocessen (även om min analys skiljer sig från Ouchis i det att jag velat betona hur denna brist på klarhet är konstruerad snarare än en essentiell egenskap hos av arbetet). I sådana situationer är det inte oväntat med förenklande mätsystem, eftersom "information är svår att dela när aktiviteter inte är påtagliga och svåra att förstå" (Daft & Macintosh, 1981: 220).

I diskussionen om det konkreta arbetet betonades också hur andra försök att kommunicera arbetet möts av skepsis – eftersom det enda sättet (antas det) att lära sig arbetet är att delta i det så blir mer abstraherade framställningsformer föga poängfulla. Detta avspeglas också i sättet på vilket debiteringen realiserar på Skatt.

Jag noterade ovan hur debiteringen leder till att arbete måste värderas – jag formulerade ovan logiken som att det man inte kan debitera räknas inte som arbete, och om det inte är arbete kan man ju inte debitera det. Vidare innebär debiteringskalkylen att det som rapporteras in – och alltså synliggörs – i debiteringssystemet är ett resultat av att man beräknar och agerar beräknande. Den tid som de facto ägnas åt ett visst uppdrag har bara en svag koppling till den tid som manifesteras i debiteringssystemet. Det som synliggörs är alltså ett specifikt slags arbete: det som bedöms vara debiterbart. (På många sätt framstår det synliggjorda arbetet som en simulering – som något som bara reproduceras utifrån sina egna premisser och tappat all kontakt med utanförliggande händelser; jfr Baudrillard, 1983.)

Samtidigt framstår debiteringen som något som genererar belönings-systematik – kanske bör detta förstås i termer av att debiteringen existerar i brist på bättre. Det är det enda sättet att kommunicera att

arbete utförts – eller snarare, det är det enda säkra sättet att göra det. Genom debiteringen synliggörs det faktum att man producerar arbete som är av värde för Skatt. Det utesluter förstås inte att det finns annat arbete, t ex i form av upplärning av andra eller i ”byråtid” som har ett potentiell värde för Skatt, men poängen här är att det senare värdet inte synliggörs.

– Det tjänar då ingenting till att vara ödmjuk eller lägga ner tid på saker som inte kan debiteras. Så kan man skyffla undan det, och få andra att göra det, och själv koncentrera sig på *det som syns*, åtminstone *se ut* som om du dragit in pengar, då... (Consultant, min kursivering)

I problemen med att en del arbete inte räknas som debiterbar tid kommer problemet fram än tydligare:

– Man jobbar häcken av sig, men det är interna ärenden så man kan inte sätta upp tiden. [...] Det blir byråtid. Och det *syns* inte då liksom, i statistiken *syns* inte det att ”här har jag jobbat en hel vecka med byråtid, men det är på den partnerns begäran angående det här och det här”, det *syns* ju inte riktigt då. (Consultant, min kursivering)

För att arbetet skall vara något man kan tillgodoräkna sig måste det *synas*. Att betona just synlighet tycks vara vanligt i KIF/PSF (se Anderson-Gough et al, 2001; Covaleski et al, 1998; Dirsmith et al, 1997). Eftersom det konkreta arbetet inte kan beskrivas med särskilt hög precision så blir debiteringen den absolut viktigaste metoden för att visa upp, synliggöra, sin framgång. (Det är värt att här påminna om att debiteringen inte primärt handlar om att synliggöra arbetets *resultat*. Det ekonomiska resultatet stäms av i efterhand genom fakturajusteringar och det kvalitetsmässiga resultatet är, som jag diskuterade i kapitel 5, svårt att alls fastställa.)

Här kunde man emellertid tänka sig att det i debiteringen synliggjorda arbetet skulle kunna ställas i relation till andra redogörelser för arbetet – uppenbarligen kan sådana ges, vilket avspeglas i det empiriska material som diskuterats i de förra två kapitlen. Som Munro (2001) visar finns det ofta starka relationer mellan numerära och andra (t ex narrativa) redogörelser. På Skatt nedtonas emellertid, i det konkreta arbetets namn, relevansen av andra redogörelser för arbetet. Timdebiteringen

framstår som en tillräcklig redogörelse – den synliggör det arbete som är relevant att synliggöra. Det som rapporteras in i debiteringssystemet har bara en lös koppling till den nedlagda tiden på ett visst uppdrag – däremot blir det den huvudsakligen indikationen på att ett produktivt arbete utförts. Arbete som inte kan debiteras är förvisso ett slags arbete, men inte ett arbete som anses ha något värde. Debiteringssystemet kan alltså ses som ett system som skapar en normativitet kring arbete – relevant arbete är arbete som kan debiteras, och det är förstås sådant som man bör ägna sig åt på Skatt. Det arbete som gjorts synligt har naturligtvis en skuggsida – synliggörande leder samtidigt till att arbete som inte kommer in i debiteringssystemet osynliggörs; möjligheterna att synliggöra det på andra sätt är mer begränsade.

Att system av timdebiteringstyp kan producera synlighet är inte något nytt, i alla fall inte sett i relation till den litteratur kring redogörelser som diskuterades inledningsvis. Men att något *kan* vara signifikant är inte samma sak som att det verkligen *blir* det. Jag har här velat belysa hur timdebiteringen blir viktig genom att arbetet med den – tex kalkylerandet – genererar en synlighet. Detta synliggjorda arbete är endast löst kopplat till andra aspekter av arbetet på Skatt och paradoxalt nog blir det genom detta som den får sin centrala ställning. Kopplingen till det konkreta arbetet består i att detta i sig legitimerar frånvaron av klarhet i arbetet; kopplingen till de privatiserade klientrelationerna finns i konstruktionen av knapphet. Vikten av det synliggjorda arbetet blir intelligibel – för att låna en term från Asplund (1970) – först om man tar den ekonomiserade situationen på Skatt i beaktande tillsammans med andra aspekter av hur arbetet organiseras.

I en ”superkapitalistisk” miljö blir superkapitalistiskt agerande rimligt – och det kommer då att ”styra arbetet otroligt mycket”, som en assistent uttryckte det. Timdebiteringen utgör dels ett arbete i sig – ett arbete med att värdera arbete och med att kalkylera i relation till sina medarbetare – men synliggörandet utgör också ett arbete som organiserar annat arbete.



## Timdebiteringen: en summering

Timdebiteringen är en central del av arbetet på Skatt – den kan ses som ett arbete som organiserar det arbete som tidigare diskuterats. Som system betraktat är timdebiteringen tänkt att fungera som ett räkneverk som registrerar de arbetade timmar som ett uppdrag genererar på Skatt, men i själva verket innebär det att individerna i varje läge för det första måste värdera det arbete som de lägger ner (vilket både ger upphov till känslor av icke-kontroll och frihet). Dessutom innebär timdebiteringen att konsulterna, både i rollen som uppdragsgivare och uppdragstagare, tvingas agera enligt en kalkyl, där det enskilda arbetets värde måste vägas mot värdet av att t ex marknadsföra sig i organisationen och kunna få fler uppdrag i framtiden. Timdebiteringen sker i ett sammanhang på Skatt som kan betraktas som ekonomiserat: debiterbara timmar blir en knapphet, och värdet av att ackumulera sådana blir stort eftersom det är det dominerande sättet att synliggöra att arbete skett och att man därmed förtjänar en plats i organisationen. Timdebiteringssystemet skapar på så sätt en normativitet kring arbete, där visst arbete (debiterbart sådant) – och arbete med att synliggöra arbete – premieras framför andra.

## Om kunskapsarbete och oklarhet(er)

På sätt och vis kan man säga att det problem som introducerades i kapitel 1 handlade om en *frånvaro*: frånvaron av arbete i diskussioner om organisering i KIF/PSF. Sett i relation till enskilda studier är inte en sådan frånvaro problematisk – i varje studie har författaren naturligtvis rätt att lyfta fram det som är intressant och poängfullt just där. Men om den blir systematisk blir den ett problem för fältet som helhet. Inom kulturforskning har Alvesson påpekat att det visserligen är ”omöjligt att lyfta fram alla aspekter av livet i en organisation på en gång” men att man samtidigt måste ”undvika systematisk selektivitet som negligerar de centrala delarna av livet i organisationer” (1993a: 66). Frånvaron av arbete i studier av PSF vill jag se som ett exempel på en sådan systematisk selektivitet. I en översikt över kunskapsarbete och kunskapsintensiva företag (Alvesson, 2004), till exempel, rör diskussionerna om arbete den sociala kontext inom vilket det utförs (t ex i relationen till klienter) och hur det framställs retoriskt. Vad som behandlas är då snarare de villkor som kunskapsintensivt arbete bedrivs under och hur det framställs i olika sammanhang – den systematiska selektivitet som tycks råda på fältet tydliggörs därmed (och konstateras även; *ibid*: 59; jfr även Winroth, 2003). Selektiviteten innebär emellertid inte att arbete är helt frånvarande inom studier av KIF/PSF. Det jag efterlyser är snarare att en ökad fokusering av just organiseringen av arbetet. Utifrån detta resonemang formulerades denna avhandlings syfte som att skapa en förståelse för organiseringen av arbete i PSF förankrat i ett konkret empiriskt sammanhang.

Det empiriska sammanhanget utgörs av Skatt, och i samband med detta fall har organiseringen av arbetet diskuterats i tre kapitel: i form av organiseringen av problemlösning och -konstruktion samt i form av

timdebiteringssystemet. Det har i analyserna framkommit olika bilder av vad arbetet på Skatt handlar om och hur det organiseras. I detta avslutande kapitel vill jag summera och föra samman analyserna från de tre föregående kapitlen.

Jag kommer att föra diskussionen i tre delar. Först diskuterar jag hur arbete kan ses som något som *bestäms lokalt* och i specifika situationer. Med denna typ av resonemang vill jag öppna upp för ett sätt att betrakta arbete som tar dess omstridda karaktär i beaktande samtidigt som det bibehåller en känslighet för empiriska nyanser, ett synsätt som underbygger de analyser som följer.

Den andra delen består av en sammanfattande analys av studiens empiriska delar. Det inledande kapitlet byggdes upp utifrån en karaktärisering av KIF/PSF baserad på tre oklarheter: kring produkt, resultat och arbete. I avsnittet *Oklarheter och klarheter i produkten och resultatet* diskuteras två av dessa, de kring produkten och resultatet, och i samband med det diskuteras också hur begreppet oklarhet kan nyanseras utifrån denna studie. Den tredje, arbetet, diskuteras i *Oklarheter och klarheter i arbetet*. Där går jag närmare in på relationen mellan juniora och seniora samt hur denna relation konstrueras.

I den avslutande delen, *Oklarhetens roll*, vidgar jag diskussionen och för fram ett par förslag på hur kunskapsarbete och styrning kan förstås mer allmänt. Först diskuterar jag ett sätt att närma sig arbetsdelning i KIF/PSF och sedan diskuteras relationen mellan arbete och styrning. I båda dessa sammanhang fyller oklarheten en något annan roll än vad som normalt framkommer i KIF/PSF-litteraturen. Kapitlet avslutas med att *studiens bidrag* summeras.

## Den lokala bestämningen av "arbete"

Den bild av arbetet på Skatt som presenterats i analyserna i tidigare kapitel är inte homogen. Den varierar beroende på om vi ser till hur aktörerna uppfattar sina arbetsuppgifter, hur klientens roll uppfattas och hur timdebiteringsarbetet hanteras. Kort sagt: vad som betraktas som arbete varierar. Detta innebär att jag ser arbete som något som konstrueras socialt. Detta är i sig knappast något revolutionerande, även

om forskning kring arbete inte sällan sker utifrån perspektiv influerade av Marx och därmed ser arbete som objektivt givet (jfr t ex Karlsson, 2002). Vad jag vill öppna upp för är en diskussion kring *hur* arbetet konstrueras. Huvudsakligen har analysen av arbetets organisering skett genom de intervjuutsagor som utgör huvuddelen av det empiriska materialet. I relation till ett sådant material kan man alltid diskutera vad det har för betydelse för situationer utöver intervjusituationen (Alvesson, 2003). Jag vill i det följande illustrera hur de bestämningar av arbete som jag diskuterat utifrån ffa intervjumaterialet – ur en junior respektive senior position, samt i termer av timdebitering – kan bidra till att kasta ljus över en konkret empirisk situation.

För denna illustration återvänder jag till fallet Katarina, som jag i kapitel 5 diskuterade som ett exempel på hur ägandet av klientrelationerna attribueras till individen snarare än organisationen. Fallet kan emellertid också ses som ett exempel på hur arbetets olika bestämningar kommer till uttryck. (Jag vill här uppmuntra läsaren att återigen ta en titt på fallet, för att lättare kunna följa med i resonemanget.)

En anmärkningsvärd aspekt i fallet Katarina är att ingen tjänar på den situation som uppstått. Man skulle kunna tro att det för de seniora handlar om att behålla arbete för sig själva, dvs att det inte finns tillräckligt med uppdrag att dela ut. Så verkar dock inte vara fallet, jag intervjuade båda de partners som var närvarande och båda gav uttryck för att de hade gott om arbete. De skulle alltså snarare tjäna på situationen, eftersom Katarina explicit erbjuder sig att underdebitera för att få uppdrag överhuvudtaget. Förmodligen kan hon dessutom, med sin rutin, lösa dem snabbare och med mindre assistans än en nyanställd. Debiteringskalkylen blir i detta fall ett spel med öppna kort och med en tydlig vinnare. Inte heller organisationen tjänar på att Katarina sitter och lyfter lön utan att producera något, och Katarina själv är ju uppenbart missnöjd med det hela. De som möjligen tjänar på det är de andra juniora i gruppen, vars konkurrens sinsemellan minskar – men de verkar snarare solidarisera sig med Katarina än motarbeta henne (jfr Axels försvar av hennes valfrihet; Oscars kroppsspråk visar tydligt att han håller med Axel).

Situationen framstår som något mindre gåtfull om man sätter den i relation till hur arbetet framställs på Skatt. Katarina har, med sin (nyvunna) formella status som manager, rätt att själv ta ansvar för klientrelationer. Hon utgör alltså något av ett hot mot en nuvarande ägare av en klientrelation. Vidare antas man som mer senior kunna ta ett större ansvar för sin egen beläggningsgrad – att Katarinas situation avviker från den gängse noteras, men ansvaret kvarstår. Problemen tycks attribueras till hennes kvaliteter som person och man tycks anta att hon arbetar utifrån en senior position trots att hon, på grund av sin tidigare frånvaro, saknar de klientmässiga förutsättningarna för detta. Hennes antagna position i relation till arbetet är alltså det som blir avgörande i situationen, snarare än (exempelvis) hennes underutvecklade kontaktnät. Antaganden om hur arbete fungerar, sett i relation till hierarkin, blir det som sätter upp normen för hur situationen skall förstås av aktörerna. De seniora tycks vara överens om hur läget skall tolkas, vilket också visas i utbytet mellan Peter och Carsten efter mötet, medan de juniora (som ännu inte beaktar klientrelationernas roll i arbetet fullt ut) opponerar sig.

I den situation som utspelas i fallet Katarina – en sekvens som tog några minuter av ett halvtimmesmöte – kommer alltså flera bilder av arbetet till uttryck. Katarina refererar till det arbete som synliggörs i debiteringskalkylen och är beredd att se den situation som hon befinner sig i som ett tillfälle då hon måste investera i arbete för att först förtjäna den plats hon tilldelats i hierarkin och sedan, får vi förmoda, komma vidare. Peter och August, de två partners som är närvarande, tycks vilja undvika att Katarina släpps in i de klientrelationer som existerar. De delar inte ut något arbete till henne, trots att detta borde ske inom gruppen (det är därför den finns) och de tycks helst vilja se att hon slutade tillhöra gruppen. Detta är förståeligt om man ser arbetet ur en senior position, där individens ägande av klientrelationer är centralt. Attribueringen av problemen till individen kommer även, som nämnts, till uttryck i utväxlingen mellan Peter och Carsten. De juniora tycks solidarisera sig med Katarina. Det problem som hon konfronteras med är, i deras synvinkel, detsamma som de själva konfronteras med i såväl problemlösningen som i debiteringskalkylerna: en utestängning från klientrelationer och ett underläge i kalkylen.

För att i någon mån skärpa argumentet om arbetets bestämning kan man jämföra de resonemang jag fört ovan med hur arbetsprocessteorin diskuterar arbete (se ffa Braverman, 1974/1977; en översikt finns i Thompson, 1983) Den teoretiska traditionen bakom arbetsprocessteorin innebär att man ser arbete som något som bestäms strukturellt, av de kapitalistiska produktionsformerna, och vars empiriska framträdelseformer inte nödvändigtvis speglar arbetets egentliga innehåll; Kosík (1963/1978) menar rent av att samhällsvetenskapen generellt missat arbetsanalysens kärna eftersom man i alltför stor utsträckning fokuserat på empiriska framträdelseformer istället för att lyfta fram arbetets essentiella aspekter (jfr även Karlsson, 1986). I sin diskussion om Bravermans (1974/1977) klassiska bidrag menar Spencer (2000: 226) att en huvudpoäng är att Braverman inte fäster avseende vid huruvida arbetare upplever exempelvis alienation i arbetet eller inte. Istället är det så att ”kapitalistiskt arbete konfronterar arbetskraften som en alienerad aktivitet, *oavsett arbetarnas subjektiva sinnestillstånd*”. En arbetsprocessteoretisk ansats kommer alltså att försöka tränga bakom exempelvis chefs ideologier eller arbetares upplevelser och försöka avslöja vad arbetet egentligen handlar om (jfr t ex Burawoy, 1979). Med Hacking (1999/2000) kan den typen av ansats klassificeras som en som försöker vederlägga de empiriska framträdelseformerna och visa deras egentliga natur.

Sett i relation till det, så är den ansats jag arbetat med här avsevärt mycket mindre radikal. Jag vill förvisso, i linje med resonemangen ovan, bidra till att arbetets omstridda karaktär friläggs. Det innebär dock inte att en eller annan bild, oavsett om den kommer ur lokala/framväxande eller teoretiska/a prioriska tolkningsteman, ges företräde. Arbete, och vad som bör betraktas som arbete, kan variera mellan situationer och är något som är, så att säga, under förhandling. Denna förhandling, eller rent av kamp, om arbetets bestämning ser jag som central för förståelsen av hur arbete organiseras i PSF. Att betrakta arbete som lokalt och situationsbestämt (i stället för att se det som ett teoretiskt grundat a priori-begrepp) är ett första steg i att öppna upp för en sådan analys; jag kommer att utveckla analysen vidare nedan.

## Oklarheter och klarheter i produkten och resultatet

I kapitel 1 fördes en diskussion kring den teatermetafor som ofta, mer eller mindre explicit, använts för att beskriva vikten av retorik i verksamheter som gör anspråk på att vara kunskapsintensiva. Vissa författare (Alvesson, 2004; Clark, 1995) menar att det retoriska arbetet är en central, kanske rent av den mest centrala, delen av det kunskapsintensiva arbetet: det är genom retorik som kunskapsanspråken legitimeras och produkten presenteras. Med denna studie har jag närmast mig organiseringen av arbetet inte genom att ställa mig framför scenen och betrakta den, utan jag har snarare försökt att komma åt den genom att smita in på backstageområdet. I stället för att studera arbetets iscensättning inför klienter så har jag studerat arbetet ur kunskapsarbetarnas synvinkel. I den följande diskussionen kommer jag att lyfta fram hur denna infallsvinkel kan nyansera bilden av kunskapsarbetets produkt och resultat.

### Begreppet oklarhet och dess roll

Ett centralt begrepp i sammanhanget är oklarhet ("ambiguity"). Jag har hittills tillåtit mig att lämna begreppet förhållandevis öppet, men för den följande diskussionen finns det en poäng att titta lite närmare på det. Alvesson (2004) menar att oklarhet involverar "osäkerhet som inte kan lösas upp" och att det finns "multipla innebörder" (vilket är i linje med Meyerson, 1991). Feldman (1991: 146) menar att oklarhet handlar om att "det inte finns någon klar tolkning av ett fenomen eller en uppsättning händelser" och poängterar att det är en skillnad på oklarheten i sig och hur den hanteras av aktörer i en specifik situation. Vidare finns det inom området informationsteori en uppsättning begrepp som liknar detta oklarhetsbegrepp. Man gör där ibland en distinktion mellan "osäkerhet" och "mångtydighet";<sup>56</sup> detta har t ex

---

<sup>56</sup>Jag håller mig i denna utveckling till en översättning av de engelska termerna enligt följande: "Ambiguity" översätts med "oklarhet" (vilket har varit mitt val tex-ten igenom), "uncertainty" översätts med "osäkerhet" och "equivocality" översätts med "mångtydighet". Det är inte den enda möjliga översättningen. Relationen mellan engelskan och svenskan är i detta sammanhang allt annat än klar. "Ambiguity", som jag översatt med "oklarhet", kan lika gärna översättas med "mångtydighet", vilket i sin tur alltså är en rimlig översättning av "equivocality".

diskuterats i en serie arbeten av Daft och medarbetare (t ex Daft & Lengel, 1984, 1986; Daft & Macintosh, 1981; Daft & Weick, 1984) och handlar om att situationer kan präglas av olika slags kommunikationsbehov. En situation som präglas av osäkerhet präglas av "frånvaro av information" (Daft & Lengel, 1986: 556), dvs situationen kan klarna genom att man får mer information. En situation präglad av mångtydighet, däremot, präglas av att det finns "multipla och konflikterande tolkningar" av situationen. Att i ett sådant läge bemöta detta med ytterligare information löser inte situationen, eftersom man fortfarande inte vet hur informationen ska tolkas. En mångtydig situation präglas av kommunikationsbehov snarare än av informationsbehov. Även mångtydigheten kan emellertid benämnas ytterligare. Sahlin-Andersson (1989) diskuterar oklarhet i termer av variation, tvetydighet och vaghet. Variation av innebörder innebär att t ex en idé eller situation kan ha en grundläggande innebörd som är gemensam för flera aktörer samtidigt som den har bibetydelser som varierar mellan aktörerna. Tvetydighet innebär att gemensam innebörd saknas och att det i stället existerar två (resonemanget torde dock kunna omfatta fler) var för sig koherenta men ömsesidigt uteslutande innebörder. Vaghet, slutligen, innebär att t ex effekterna av en handling är svåra att se och det finns då en obestämbarhet som bygger på att handling och konsekvens skiljs åt i tiden. I alla tre fall är oklarheten något som aktivt kan utnyttjas av aktörer, t ex kan det vara en fördel med varierande innebörder när projekt formuleras eftersom olika intressenter då kan läsa in sina egna syften i projektet. Weick (1979: 174) gör situationen än mer komplicerad genom att definiera "mångtydig" som att det finns flera innebörder som är bestående och oförenliga, "oklar" som att det saknas innebörd och "osäker" som att det råder förvirring kring innebörden.

En skiljelinje som man kan etablera mellan dessa olika begrepp är varifrån det oklara (eller mångtydiga eller osäkra) kommer. I den informationsteoretiska tolkningen uppstår det som ett resultat av omständigheter, dvs det är situationer som aktörerna på ett eller annat sätt konfronteras med. Jag vill här närmast ansluta mig till Feldmans (1991) och Sahlin-Anderssons (1989) syn på begreppet i det att jag är mindre intresserad av varifrån oklarheten kommer. Det som jag vill lyfta fram är istället hur den hanteras av aktörerna. Även om det är relevant att ställa frågan varifrån oklarheten kommer – och jag kommer



att inleda med det här nedan – så är oklarhet här framför allt intressant i egenskap av att den aktivt kan *allokeras* till specifika ”platser”. Dessa platser är relationerna mellan aktörer.

## Immanent oklarhet

En av de första aspekterna av arbetet på Skatt som diskuterades var de svårigheter som förekommer i lagtolkningen. Lagen framställs som ett komplext regelverk som hela tiden byggs på med förhandsbesked, prejudikat och nya lagar. Det tar tid, poängterar konsulterna på Skatt, att komma in i denna aspekt av arbetet. Dessutom tillkommer problemet med att myndigheter genom sitt agerande kan ändra rådgivningens förutsättningar i efterhand. Dessa aspekter framställs på olika sätt beroende på om arbetet ses ur en junior eller senior position. Men oavsett hur man betraktar dem – som problem eller som möjligheter – så finns de där, och lite tyder på att skattekonsulterna själv kan göra något för att minska dem. (Det vore troligen inte heller önskvärt, eftersom en hel del arbete genereras på grund av dem.) Man skulle kunna säga att lagens komplexitet och dynamik utgör en *immanent oklarhet* i skattekonsultationen. Denna oklarhet består av flera olika aspekter. Dels finns det ett element av osäkerhet (i informationsteoretisk bemärkelse), dvs oklarheten skulle kunna reduceras med hjälp av mer information. Till detta kommer emellertid dels vad Sahlin-Andersson (1989) skulle klassificera som vaghet: oklarheten består delvis i att avgöranden ligger i framtiden, dvs den information som behövs existerar ännu inte. Dessutom tillkommer aspekter, tex etiska, som präglas av variation eller rent av mångtydighet, där information allena inte utgör någon lösning.

Samma fenomen, immanent oklarhet, förekommer inom revision. Power (1997: 27f) analyserar revisionens ”fundamentala dunkelhet”, dvs att man inte säkert kan fastslå kvaliteten på ett revisionsarbete. Om en revision inte finner några fel kan det förstås bero på att det inte fanns några fel – men det kan också bero på att de helt enkelt inte upptäcktes. Ett annat exempel finner vi inom reklambranschen. Dels finns där en immanent oklarhet som skapas av att vad som är bra eller dålig reklam är beroende på tycke och smak (Alvesson & Köping, 1993), dels finns det en oklarhet – vaghet – i att det är svårt att bedöma kvaliteten på kampanjer (Svensson, 2004). Här är det inte bara produkten som i sig

är oklar, utan även de bedömningskriterier som den skall värderas utifrån, t ex hur man skall mäta effekterna av en kampanj eller en annons.

I vissa fall kan vi tänka oss att vi i samband med immanent oklarhet återfinner andra aktörer, utöver kunskapsarbetaren och klienten. I fallet arkitekter, där man kanske kan förvänta sig en förhållandevis konkret produkt (t ex byggnader), betonar Svensson & Östnäs (1990) att produkten inte bara är i händerna på arkitekten utan även på byggherren, på de som hanterar ärenden från myndigheters sida, etc. Samma situation återfinner vi för skattekonsultation, där skattemyndigheten inte bara utgör någon som det skall skickas rapporter till utan framför allt en aktör som genom sitt agerande aktivt påverkar konsultationens förlopp. Som jag diskuterade i kapitel 4 och 5 så ser skattekonsulterna myndigheterna som något som man både måste anpassa sig till och utnyttja. Det handlar om oförutsägbarhet, om variationer i rättstillämpning och om att lägga ut rökridåer, men också om att hitta möjligheter till att skapa mer arbete.

Att se den typ av oklarheter som nyss diskuterats som immanenta innebär att deras karaktär såsom givna i den enskilda arbetssituationen betonas. Oavsett om det rör lagens komplexitet och dynamik, byggherrars synpunkter eller estetiska preferenser så tycks de orsaka oklarheter som i liten utsträckning kan kontrolleras av vare sig kunskapsarbetare eller klienter. Ett annat sätt att framställa situationen är emellertid att betrakta oklarhetens förekomst som en effekt av att den allokerats till vissa platser.

## Allokering av oklarhet

En viktig dimension i kunskapsintensivt arbete är den kunskapsasymmetri som finns mellan kunskapsarbetare och klient (Dietrich & Roberts, 1997; Glückler & Armbrüster, 2003; Goode, 1957; Sharma, 1997). Samtidigt som denna asymmetri utgör verksamhetens raison d'être så skapar den ibland ett krav på retorik för att tydliggöra vad det är för produkt som tillhandahålls. Den skapar dessutom möjligheter att, mer eller mindre opportunistiskt, aktivt arbeta med denna bild, att arbeta med intrycksstyrning.

Ett tydligt exemplet på intrycksstyrning introducerade jag redan i kapitel 1, i diskussionen av Clarks (1995) studie av rekryteringskonsulter. Clark noterar att rekryteringskonsulternas arbete, till sin substans, troligen skiljer sig marginellt från deras klientföretags egna personalavdelningars sätt att hantera rekrytering. Rekryteringskonsulterna lägger därför ner mycken möda på att regissera de situationer då deras produkt – lämpliga kandidater – visas upp, t ex genom att hålla övningsintervjuer med dem i förväg. Genom denna typ av förfaranden vill man framställa sin egen produkt som mer unik och av högre kvalitet än vad en intern rekryteringsfunktion skulle kunna åstadkomma och därmed kan man motivera sitt arvode. Inför klienten skapar iscensättningen en oklarhet gällande det som föregår själva föreställningen – en oklarhet som kan tyckas central för att upprätthålla konsultens ”expertis” – samtidigt som en förhållandevis klar bild av produktens (dvs rekrytens) förträfflighet skapas. Ett annat exempel är att använda modeller för att kommunicera en bild av arbetet till klienter, oavsett vad denna modell egentligen har för betydelse för det arbete som utförs (Power, 1997, 2003; Werr, 1999; Werr et al, 1997). Roberts & Dwyer (1998) menar att revisionsprofessionen undanhåller information om sina procedurer vilket bidrar till att arbetet mystifieras i för de icke insatta. Inom reklamarbete är det centralt att i mötet med klienten mobilisera bilder av förhållandevis konkreta resultat, t ex i termer av ”vetenskapligt” grundade marknadsundersökningar (Svensson, 2004). Det som dominerar oklarheten kring produkten i denna typ sammanhang är de möjligheter till intrycksstyrning som konsulterna har och utnyttjar. Konsulterna tar, så att säga, sig rätten att definiera situationen för klienterna – oavsett huruvida produkten har en immanent oklarhet eller inte. Detta står inte oemotsagt: klienter kan förstås ifrågasätta (Sturdy et al, 2005), men detta ifrågasättande tycks å andra sidan ske utifrån den oklarhet som redan skapats.

Skatt utgör i relation till detta ett intressant exempel. Skattekonsultationen präglas av att den levererar ett högst påtagligt resultat i termer av kronor och ören. Produktens kvalitet kan i och för sig vara svår att fastställa (det är t ex svårt att veta om en annan konsult gett ett bättre råd) och förutsättningarna under vilka rådet gavs kan i efterhand ändras på grund av myndighetsbeslut (i linje med resonemangen om immanent oklarhet ovan). Men i relation till klienten håller produkten en klarhet, och dess kvalitet prövas i form av myndighetsbeslut och

rättsprocesser. Det element av oklarhet kring resultatet och dess kvalitet som kvarstår ligger i framtiden och kan lika gärna attribueras till myndigheters agerande som till konsulternas misslyckande förutsägelser. Inom ramen för ett förtroendefullt förhållande sätter klienten, verkar det som, sin tilltro till skattekonsulten och den lägre beskattningen hellre än till myndigheten (jfr berättelsen med skattekonsulten som drog en utredning i långbänk). Jag poängterade i kapitel 5 att förtroendet både är en förutsättning för konsultationen och en effekt av den, det senare genom att konsulten inom ramen för ett förtroendefullt förhållande kan skapa nya affärer och därigenom förlänga relationens varaktighet. Att som skattekonsult agera inom ramarna för ett förtroendefullt förhållande skapar möjligheter att utnyttja situationer som uppstår på grund av lagens dynamik eller skattemyndighetens nycker. Konsultens stora fördel i förhållande till klienten består här i att hon kan allokera oklarheten till andra aktörer. Konstellationen med konsult–klient–myndighet utgör härvidlag en resurs som kan utnyttjas genom att se till att oklarheten hamnar på rätt plats i klientens ögon. Oklarheten tillskrivs myndigheter och deras agerande och framstår på så sätt som immanent.

En annan aspekt av detta är hur oklarhet kan allokeras till lagens komplexitet. Konsulten kan medvetet skapa oklarheter genom att man ”lämnar vissa frågor öppna” eller ”strunta[r] i att göra hundra procent rätt” (citat hämtade från kapitel 5). Oklarheter byggs då, så att säga, in i produktens (svårbedömda) kvalitet. I detta fall framträder en motbild till den immanenta oklarheten. Genom att utnyttja sin position i kunskapsasymmetrin kan skattekonsulterna skapa en oklarhet som framstår som immanent inför klienten. Den oklarhet som inför klienten allokeras till produkten består alltså av såväl immanent som producerad oklarhet. För klienten är produktens klarhet, i termer av kronor och ören, det viktigaste; eventuella oklarheter attribueras hellre till skattemyndigheten och till ett krångligt regelsystem än till skattekonsulternas förmåga att leverera ”goda” råd.

Att i analyser av KIF/PSF ta en immanent oklarhet som utgångspunkt för resonemangen kring styrning framstår i ljuset av detta som en onödig förenkling. Oklarhet och klarhet är något som i viss utsträckning – och troligen varierar denna utsträckning med typen av kunskapsintensiv verksamhet – kan skapas och styras av kunskapsarbetarna. Samtidigt

visar analysen av skattekonsultationen att det i viss utsträckning finns element som framstår som svårare att styra, t ex skattemyndighetens oförutsägbarhet. Iscensättandet av skattekonsultation innebär att konsulterna äger scenen i mindre utsträckning än vad t ex rekryteringskonsulter gör. Den tydlighet som produkten har utgör härvidlag en fördel för skattekonsulterna, eftersom ett råd som innebär en påtaglig besparing i skattekostnad för klientföretaget i mindre utsträckning måste vävas in i ett retoriskt arbete för att framstå som attraktivt.

## Oklarheter och klarheter i arbetet

Kunskapsarbete framställs i flera studier av PSF som dolt eller mystiskt (för att låna begrepp från Deetz, 1998). I kapitel 1 refererade jag till studier där kunskapsarbetarna själva framställer sitt arbete i form av metaforer: magi, konst och båtbyggnad (Morris & Empson, 1998; Svensson & Östnäs, 1990; Winroth, 1999). Om man jämför dessa något svepande formuleringar med diskussionerna kring arbetet på Skatt så framstår skattekonsulterna som förhållandevis klara i sina framställningar. Ur en junior position diskuteras t ex problem med att komma in i lagtolkningsarbetet och svårigheterna med att lära sig navigera i lagens gråzoner. Dessa problem ses ur en senior position snarare som möjligheter, som något som kan utnyttjas i rådgivningen. Resonemang kring produkten handlar t ex om att utnyttja komplexitet och gråzoner inom ramarna för ett förtroendefullt förhållande till klienten, och omvänt om att bygga det förtroendefulla förhållandet genom de möjligheter till långsiktighet som produktens öppenhet skapar. I båda fall, dvs ur både den juniora och den seniora positionen, är det alltså möjligt att producera förhållandevis klara utsagor om arbetet (även om klarheten, särskilt i det juniora fallet, snarare rör de problem som uppstår än hur de skall hanteras).

Det som jag i den följande diskussionen vill lyfta fram är emellertid skillnaden mellan de två positionerna och hur den konstrueras. Arbetets oklarhet utgör en tvetydighet i Sahlin-Anderssons (1989) bemärkelse. Den juniora och den seniora positionen ger arbetet olika och varandra ömsesidigt uteslutande innebörder. Även om samma aspekter (lagen, klienten etc; se tabellen i kapitel 5) återkommer i båda bilder så är

innebörderna och implikationerna för arbetets praktisering olika. Skiftet från en junior position till en senior kan inte enkelt framställas på en glidande skala, utan det framstår snarast som att ett slags glapp skiljer den seniora från den juniora positionen. Det som arbetet centreras kring är i en senior position inte längre problemlösning utan snarare konstruktion av problem.

## Olika bilder av arbetet

Barley (1996) och Orr (1998) noterar i sina studier av teknikers arbete att utsagor om vad arbetet innebär som formulerats av chefer eller andra "utomstående" tycks avvika från vad teknikerna verkligen gör. Barley och Orr väljer härvidlag att tro på de senares bilder. På Skatt blir det svårt att mena att "cheferna", vilket närmast skulle motsvara partners, inte skulle veta vad arbetet handlar om. Tvärtom ses de ju som de som verkligen behärskar arbetet – att man kan bli partner beror ju på att man visat sig framgångsrik inom skattekonsultationen (jfr Greenwood et al, 1990). Men deras bild avviker ändå från de junioras. Jag vill emellertid, snarare än att privilegiera de senioras bild som den korrekta bilden av skattekonsultation, se det som två olika bilder som var och en för sig har relevans – för de respektive positionerna. Det förefaller inte finnas någon *gemensam* bild av arbetets innehåll och processer för juniora och seniora och därmed kommer det man "bör" göra att handla om något olika saker. Det som i andra studier – t ex i samband med diskussioner om retorik inför klienter (t ex Clark, 1995; Clark & Salaman, 1998; Power, 1997, 2003) och i diskussioner om kunskapsasymmetri i samband med professioner (Dietrich & Roberts, 1997; Glückler & Armbrüster, 2003; Goode, 1957; Roberts & Dwyer, 1998; Sharma, 1997) – har observerats som ett fenomen mellan professionella och andra intressenter ser vi på Skatt hur det utspelas innanför organisationens gränser, bakom kulisserna.

För att uttrycka sig drastiskt skulle man kunna säga att skattekonsultationen handlar om att gå från en situation där man exploateras – som nyanställd – till en position där man kapitaliserar på egen kunskap och andras arbete. Jag vill utnyttja denna, förvisso polariserade, bild för att tydliggöra hur denna studie av arbetet bidrar till förståelsen för hur arbetsdelningen på Skatt upprätthålls och hur det förhåller sig till den karriär som den professionella arbetaren förutsätts

vilja göra (jfr Greenwood et al, 1990). Att skattekonsultation framstår i olika dager beroende på om man pratar med en nybörjare eller en veteran på området är förvisso knappast något att förvånas över. Det är inte svårt att tänka sig att det helt enkelt handlar om att det tar tid att lära sig skattekonsultation. Vad som däremot framstår som anmärkningsvärt är *sättet* som denna skillnad framträder på. Medan man kunde förvänta sig att relationen präglades av en viss grad av transparens så tycks den på Skatt snarare präglas av "dolskhet" (Deetz, 1998: 157; se även Morris & Empson, 1998; Robertson et al, 2003; Svensson & Östnäs, 1990; Winroth, 1999). Jag kommer här att för det första mer precist diskutera hur relationen mellan positionerna kan ses som något som skiljer dem åt, för att sedan vända på perspektivet och diskutera hur de samtidigt hålls samman.

### Skapandet av arbetets oklarheter: konkret arbete och privatisering av klientrelationer

Om man betraktar kunskapsarbetet på Skatt genom en hantverksmetafor så kan man införa resonemang om hur lärlingar utvecklas till att allt mer behärska hantverket (Lave & Wenger, 1991; Mills, 1951/2002). Lave & Wenger beskriver detta i termer av ett deltagande som börjar som perifert men där lärlingen successivt tillägnar sig hantverket och kommer allt närmare mästaren. Deltagandet utvecklas inte bara genom att utföra arbetsuppgifter utan även genom att utföra uppgifter som till synes inte har direkt bäring på arbetet, men där lärlingen ändå tillägnar sig en förståelse för hur mästarna agerar gentemot andra, hur de samarbetar eller kommer i konflikt, vad de gillar och ogillar, etc. Lave & Wenger exemplifierar med skräddarlärlingar som t ex springer ärenden och vidarebefordrar meddelanden. Det intressanta problemet i detta sammanhang – dvs Skatt och mer allmänt PSF – är vad det är som påverkar resan från ett perifert till ett mer centralt deltagande.

På ett plan stämmer hantverksmetaforens resa – från perifert till allt mer centralt deltagande, och därtill hörande ökande behärskning av hantverkets tekniker, attityder och relationer – förhållandevis väl in på Skatt. De upplevda problemen med att lära sig lagens komplexitet, att lära sig att förhålla sig till lagen utifrån en viss etik och den gradvisa ökningen av involveringen i klientarbete är alla tecken på detta. Men

samtidigt framträder på Skatt ett glapp mellan juniora och seniora. För att åstadkomma ett ökat deltagande är transparens i organiseringen av arbetet ett nödvändigt element, menar Lave & Wenger (1991). I linje med detta kan man förvänta sig att en PSF skall vara förhållandevis kommunikationsintensiv (Alvesson, 2004). På Skatt präglas relationen mellan juniora och seniora snarare av brister i kommunikation och transparens. Detta kan ses som symptom på att lärlingarna, dvs Skatts juniora, hindras i sin utveckling. Så framställs det dock inte på Skatt. Eftersom det är genom att arbeta med det konkreta arbetet som man antas lära sig det konkreta arbetet så framstår andra sätt att lära sig, t ex kurser, som mindre relevanta. Det är, som en partner uttryckte det, ett misstag att anta att saker och ting är välordnade och välskötta. Frånvaron av transparens är något som ses som helt normalt, det utgör en naturlig och ofrånkomlig del av arbetets organisering.

En aspekt av detta avspeglas i referenserna till den juridiska metoden. En sådan metod skulle kunna indikera ett mer systematiskt arbetssätt, men dess roll förbleknar snabbt i relation till de problem som tillstöter i det konkreta arbetet (för de juniora) och i klientarbetet (för de seniora). Det går här att dra en parallell till studier av psykologer och arkitekter (Svensson & Östnäs, 1990), konsulter (Robertson et al, 2003) och reklamfolk (Alvesson & Köping, 1993): arbetet präglas snarast av att det avviker från "rationella" modeller. Den typen av modeller kan fylla en roll, vilket jag diskuterade ovan i samband med hur oklarhet på olika sätt kan hanteras inför klienten. Utifrån det resonemanget kan man tänka sig att det i vissa typer av kunskapsarbete kan finnas ett värde av att skapa bilder av arbetet som har relevans för klienter eller andra intressenter (Clark, 1995; Power, 1997; Roberts & Dwyer, 1998; Larson, 1977). Det innebär dock inte att de har direkt bäring på vad t ex kunskapsarbetarna själva menar att de faktiskt sysslar med.

Frånvaro av transparens skulle kunna betraktas som ett slags anomali: det avviker från vad hantverksidealet vill förmedla, med sin betoning av det konkreta (i bemärkelsen "påtagliga"). Anomalin kan illustreras med en rad observationer. Hur klientrelationen konstrueras som något ur vilket den juniora exkluderas är en sådan – detta understryks till exempel av hur juniora hålls utanför klientrelationer och hur det blir ett problem att debitera ut tid för att gå dubbelt på möten. En annan observation rör en rad aspekter som man skulle kunna se som



kommunikationsproblem (med tillhörande presumtiva lösningar): *om man bara* kunde göra återföringen mer konkret och systematiserad, *om man bara* gjorde det tydligt vad det innebär att skapa en god klientrelation, *om man bara* kunde skapa mer tid för handledning, osv. Men i stort sett förklarar detta inte hur glappet mellan juniora och seniora upprätthålls (det är snarare så att det är en lista över indikatorer på dess förekomst). Genom att närmare diskutera relationen mellan den juniora och den seniora positionens sätt att hantera arbetet vill jag visa hur upprätthållandet av glappet kan förstås.

På Skatt förekommer tre huvudsakliga processer som skiljer den juniora och den seniora positionen åt. De två första introducerades i kapitel 4 och 5 och utgörs av det konkreta arbetet och privatiseringen av klientrelationer. Den tredje rör arbetets synliggörande och diskuterades i kapitel 6. Jag kommer här att först diskutera de första två processerna, för att återkomma till den tredje i nästa avsnitt.

Den första processen är det konkreta arbetet. Med begreppet ”konkret” ville jag i kapitel 4 förmedla ett slags dubbelhet. Dels pekar begreppet mot att man, vilket det hävdas på Skatt, måste lära sig genom att arbeta med påtagliga, reella arbetsuppgifter, dvs med klientuppdrag. Men samtidigt förekommer det på Skatt inte några tydligare utsagor kring *hur* det konkreta arbetet skall genomföras – diskussionerna rör de problem som problemlösningen innebär, inte kring hur de löses eller kringgås. De stöd som finns för att utveckla de juniora – t ex kurser eller handledarens roll – framställs som sekundära. Problem som förekommer inom ramarna för det konkreta arbetet löses man genom konkret arbete. Den andra innebörden av ”konkret” som lyftes fram är att det även kan betyda ”förtätad” eller ”stelnad” – det konkreta arbetet framstår som något som undandras klagöranden. Genom detta blir det inte bara problematiskt att uttala sig om problem (t ex de som de juniora upplever) – det blir framför allt irrelevant. Att hänföra problem i det konkreta arbetet till det konkreta arbetet innebär att man upprätthåller en oklarhet kring det oklara, att man säger att ”det lär du dig senare” och att själva ifrågasättandet av detta lärande skulle visa att man inte insett vari lärandet ligger. På detta sätt reproduceras en oklarhet kring arbetet. Kanske kan det ses som tyst kunskap, men detta måste då också ställas i relation till hur tystnaden produceras.

Den andra processen är de privatiserade klientrelationerna. På Skatt ses klientrelationerna som något som ägs av enskilda konsulter snarare än av organisationen. Det finns starka skäl för seniora att upprätthålla detta privata ägande, dels eftersom det ger större möjligheter att agera när det gäller timdebitering, men också för att privatiseringen av klientrelationen antas upprätthålla förtroendet. Genom att de juniora utestängs från klienterna – och det finns alltså såväl ekonomiska som förtroenderelaterade skäl till detta – så reduceras också deras möjligheter att förhålla sig till arbetet ur en senior position. Dessutom påverkas möjligheterna att debiteringskalkylera. Privatiseringen bidrar till att även om samma aspekter förekommer i de junioras och de senioras utsagor kring arbete så framträder aspekterna på olika sätt – vad som utifrån de olika positionerna framträder som arbete skiljer sig åt.

De två processerna pekar, trots sina olikheter, i samma riktning. Det konkreta arbetet och de privatiserade klientrelationerna kan ses som ett sätt att upprätthålla en ”dolskhet” kring arbetet (jfr Deetz, 1998). Arbetets oklarhet kan alltså dels förstås som en effekt av element som i liten utsträckning kan påverkas av skattekonsulterna själva – t ex lagens dynamik och komplexitet – men framför allt som en effekt av ett specifikt sätt att organisera arbetsdelningen. Särskiljandet av den juniora och seniora positionen är i sig ett slags styrning som upprätthåller en hierarki; i detta skapas och legitimeras organisationspyramidens utväxling.

### **Skapandet av arbetets klarhet: synliggörande**

De två processer som diskuterades ovan kan alltså ses som ett sätt på vilket oklarhet skapas i relationen mellan juniora och seniora skattekonsulter – oklarhet i bemärkelsen att det existerar två skilda bilder av vad arbetet handlar om. Det finns emellertid en tredje process att ta hänsyn till, nämligen arbetets synliggörande. Denna skapar snarare en klarhet i arbetet.

Timdebiteringsarbetet framställs i Skatts officiella version som ett räkneverk, där debiterbara timmar successivt ackumuleras för att i slutänden faktureras ut till klienterna. Det antas alltså finnas tydliga kopplingar mellan arbetad tid, rapporterad tid och utdebiterad tid. Som

jag visat tidigare är dessa kopplingar förhållandevis lösa. Timdebiteringen blir ändå intressant som ett uttryck för Skatts kommersiella dimension – det är i form av timdebitering som arbetets ekonomi realiserar på Skatt och den utgör en dominerande form för bestämningen av vad som blir arbete. Timdebiteringen är en kalkyl som dels handlar om interaktionen mellan de som ger och de som tar uppdrag och dels om kvalitetsbedömningar som riktas mot den egna arbetsinsatsen. Denna typ av konsekvenser är inte unika för Skatt utan förekommer i flera andra studier (Alvesson & Kärreman, 2004; Anderson-Gough et al, 2001; Deetz, 1998) och även i mer managementorienterad litteratur diskuteras denna typ av effekter (Maister, 1993). I de empiriska studierna av detta framställs underrapportering – det är oftast det som det handlar om – som ett slags lojalitetshandling som kan vara riktad mot det egna företaget, klienten eller till exempel ett projekt. Genom en sådan kan den underrapporterande visa upp en bild av sig själv som offervillig – Anderson-Gough et al (2001) talar om en självupppoffringskultur (jfr även Deetz, 1998). Denna dimension kan på Skatt dock ses i andra termer. Det handlar inte bara om att de juniora (för det är oftast de som är den svagare parten i kalkylerna) offerar sig. Sett i relation till Skatt tjänstehierarki och hur arbete synliggörs inom denna kan timdebiteringen ses som ett sätt för de juniora att marknadsföra sig och arbeta för att skapa en karriär i organisationen. Aktörerna svarar på detta sätt på systemets förutsättningar (jfr Asplund, 1987b) och detta svar kanaliseras genom den bild av arbete som framstår som mest relevant i den ekonomiserade situationen på Skatt.

På Skatt skapar timdebiteringen en tydlig bild av vad arbetet handlar om – i alla fall den version av vad arbetet handlar om som ”bör” beaktas i den ekonomiserade situationen. Detta kommuniceras tillbaka till individerna med jämna mellanrum och det arbete som synliggörs i kalkylerna blir, antas det, en viktig grund för en egen framgång i firman. Det ses dessutom som ett kvitto på att man gör rätt sorts arbete. Detta är ännu en normativitet kring arbetet (jfr Roberts & Scapens, 1985): arbetet med att timdebitera producerar en bild av vilken slags arbete som är relevant att utföra, dvs debiterbart arbete. (Detta är inte nödvändigtvis positivt ur ett strategiskt perspektiv. Det kan leda till att man i allt för stor utsträckning koncentrerar sig på kortsiktiga vinster, inte minst för seniora, medan den långsiktiga utvecklingen blir lidande;

(jfr Maister, 1993.) Samtidigt som timdebiteringen skapar en klarhet i resultatet är dock kopplingarna till andra versioner av vad arbetet innebär högst vag. Timdebiteringen är en effekt av kalkyler och det arbete som den representerar är abstraherat från sitt sammanhang.

Det går att se timdebiteringsarbetet som ett uttryck för en exploatering av arbetskraften; ett annat sätt att se på det framträder emellertid ur aktörernas synvinkel. Ett sätt att betrakta – och så att säga ge ett gensvar på – det exploaterande förhållandet är att man kan se den ”förlust” som de juniora (ofta) gör i debiteringskalkylerna som en investering i deras karriär; det är den ekonomiserade formuleringen av att man ser det som marknadsföring. Genom att bjuda på några debiterbara timmar vårdar man relationen till uppdragsgivaren och därmed ger man sig själv möjlighet att få nya uppdrag och kanske successivt arbeta sig närmare klienten. Den asymmetri som uppstår i kalkylen kan legitimeras med att även partners gått igenom denna process och de får i form av partnerskapet tillbaka på sina investeringar. Men bilden är inte fullt så enkel. Investeringen innebär ett risktagande, det är inte alla som blir partners och får tillbaka på sina investeringar. Kanske kan de skörda frukterna av sitt merarbete på någon annan plats (jfr Baron et al, 1986; Doeringer, 1986) – men i viss mån utgör organisationens pyramid ett pyramidspel.

I den ekonomiserade situationen på Skatt framstår ekonomiska redogörelser för arbetet som de mest intressanta och i det perspektivet blir också alternativa redogörelser mindre intressanta. I all sin enkelhet – enkel i bemärkelsen att det rör sig om en siffra på ett papper – så producerar timdebiteringen en form av utsagor kring arbetet som reducerar det till att handla om att producera debiterbar tid genom att långsiktigt och framgångsrikt kalkylera. Mätbarheten som skapas rör därmed inte det konkreta arbetet eller klientrelationerna annat än indirekt och därmed bidrar klarheten i resultaten till att upprätthålla oklarheten i det konkreta arbetet. Genom de olika processernas (det konkreta arbetet och de privatiserade klientrelationerna å ena sidan och synliggörandet å andra sidan) relation till varandra kan man betrakta skattekon.sulterna som styrda av *både* arbetsuppgifter och tid samtidigt (jfr Blyton et al, 1989a; Anderson-Gough et al, 2001); det som krävs är bara att de olika versionerna av vad arbetet handlar om kan lösas från varandra (jfr Winroth, 1999).

## Synliggörandet och glappets överskridande

– det finns ett mått av frimureri i detta som både är bra och dåligt. Det är dåligt på det sättet att det nyttjar föga i min värld i alla fall att bygga kottier för sakens skull. Det ser jag verkligen ingen vits med. Men det är klart, att samtidigt, kan man bygga nån myt sådär, nån uppfattning eller föreställning eller nånting, som driver verksamheten, att folk blir mer motiverade eller vad du vill, då kan det vara en poäng tycker jag. (Partner)

Det går att lägga en utvecklingsdimension till tolkningen av positionernas roll för förståelsen av arbetet. Flera studier av PSF lyfter fram socialisation som en central dimension i styrningen av denna typ av organisationer (t ex Covalski et al, 1998; Deetz, 1998; Fournier, 1999; Grey, 1998). Nu är inte föreliggande studie en studie av socialisation eller professionalism, men jag tror ändå att det perspektiv som förts fram här, med arbetet i centrum, kan ge ett bidrag till diskussioner kring dessa aspekter. Som jag diskuterat ovan skiljer sig arbetet på Skatt åt beroende på om man ser det ur en junior eller senior synvinkel. Att bli professionell innebär inte bara att lära sig se ut och uppträda på ett visst sätt (Grey, 1998), utan också att lära sig förhålla sig till arbetet på ett visst sätt, t ex genom ökad klientorientering (Anderson-Gough et al, 2000). Socialisationsstudier (för att kanske använda en alltför svepande etikett) tycks, generellt sett, betona just den kontinuitet i utvecklingen som hantverksmetaforen ger uttryck för.

Hur går man från en junior till en senior position? Den studie som genomförts här simulerar bilden av individens utveckling genom att studera individer som befinner sig i olika karriärskeden (jfr Grey, 1994, som använder samma metod eller Coffey, 1994, som studerar ett år av en grupp revisorers karriärer).<sup>57</sup> Vad ett arbetsperspektiv kan tillföra i en sådan diskussion är hur utvecklingen, formandet av subjektiviteten, förhåller sig till hur arbetets betydelse förändras och till hur denna betydelseförändring sker. I flera studier (t ex Anderson-Gough et al, 2000; Coffey, 1994; Grey, 1998) betonas det professionella uppträ-

---

<sup>57</sup>I detta framträder också en möjlighet till att ytterligare empiriskt undersöka betydelsen karriärer och socialisation i PSF. Ett angreppssätt som faller sig rimligt är att genomföra en sådan studie över en längre tidsperiod för att tydligare skapa en bild av individens karriär.

dandet och hur man spelar en professionell roll, t ex i form av klädstil, att se upptagen ut, att ordna sitt privatliv på ett lämpligt sätt och att visa ett intresse för klienter. Liknande fenomen förekommer på Skatt: klädstilen är tydlig, det finns en hierarki som är tydligt könad, etc. Politiska aspekter tillkommer i det att krusande framstår som något som man som junior i viss mån bör ägna sig åt. Det förekommer också en rad fenomen som kan tolkas som symbolproducerande: de seniora stannar kvar sent på jobbet, använder sin "fritid" till att bygga sitt nätverk, de debiterar höga siffror trots att de samtidigt har administrativt ansvar... Risker med den linje jag följt i min analys är förstås att de symboliska och politiska elementen nedtonas alltför mycket. Jag har dock velat, genom att sätta organiseringen av arbetet i centrum för analysen, visa hur aspekter som kan ses som symboliska också har en högst instrumentell relevans, om man ser till hur aktörerna förstår sitt arbete. Att ta hänsyn till arbetet i sig minskar risken att reducera bilden av professionell verksamhet till att handla om attityder, uppträdanden och klädstilar.

Det glapp som uppstår mellan de juniora och de seniora kan förstås som något som skiljer de båda positionerna åt. Men samtidigt kan det ses som något som binder dem samman (jag är här inspirerad av Simmel, 1908/1970). För den juniora, som aspirerar på en professionell karriär (jfr Greenwood et al, 1990), kan glappet förstås som förvisso frustrerande och problematiskt men samtidigt som något utmanande. Detta speglas också i det empiriska materialet till denna studie: som jag noterade i kapitel 2 är de flesta entusiastiska över sitt arbete. Problemen med att behärska lagens komplexitet och dynamik, lära sig röra sig i dess gråzoner och hantera klientkontakter och -intressen är utmaningar. De är dessutom utmaningar som man måste övervinna för att fortsätta i sin karriär, de utgör ett oupplösligt band mellan den juniora och den seniora positionen. Som partnern ovan uttrycker det så kan det löna sig att skapa en myt som driver verksamheten. Oklarheten kan sägas skapa förutsättningar för en professionell nyfikenhet, som i sig är ett centralt motiv till att vilja utvecklas vidare, att vilja lösa de gåtor som man konfronteras med. Att reducera glappet mellan den juniora och den seniora positionen till ett problem eller en anomali vore felaktigt; det kan snarare ses som något som skiljer positionerna åt samtidigt som det förenar dem.

I förståelsen av hur denna ”myt” (för att låna partnerns ovan term) opererar måste emellertid alla de tre bilder av arbetet som lyfts fram hittills beaktas. Den ekonomiserade situationen på Skatt möjliggör att det synliggjorda arbetet kan ses i termer av investering (snarare än exploatering). Genom detta ”skapas en länk mellan dåtid, nutid och framtid” (Grey, 1994: 481). Glappet mellan den juniora och seniora positionen blir på detta sätt överbryggt för den enskilda individen. Det blir genom detta inte en fråga om olika individer, som innehar egenskapen ”junior” eller ”senior”, utan om just steg som är förbundna med varandra. Så även om den asymmetri som föreligger mellan den juniora och den seniora, och mellan beställare och utförare i debiteringskalkylerna, framträder skarpt i den belysning som getts i denna avhandling så kan dess legitimitet förstås i termer av ”diskonteringar” av framtida tillstånd. Den ekonomiserade situationen som framträder i debiteringskalkylerna producerar ett synliggjort arbete som överskrider glappet mellan junior och senior i termer av en karriärinvestering.

## Oklarhetens roll: avslutande reflektioner om oklarhet och kunskapsarbetets organisering

De resonemang som förts ovan har rört oklarhetens roll på Skatt avseende produkt, resultat och framför allt arbete. Utgångspunkten har varit fallet Skatt och de resultat som analysen av Skatt genererat; resultaten har också ställts i relation till andra studier av KIF/PSF. Gemensamt för dessa resultat är att oklarheten kan ses som något som aktivt hanteras av aktörerna – oklarhet *produceras* och oklarhet *allokeras* i relationer mellan juniora och seniora och mellan konsult och klient. Det går heller inte att enbart diskutera i termer av oklarhet. Även klarheten (kronor och ören, timdebitering) fyller en viktig roll i sammanhanget. Den skapar en tydlig bild av arbetets resultat inför klienten och ger arbetet en (ekonomiserad) mening för konsulterna själva. I termer av de kunskapsanspråk som beledsagar KIF/PSF (Alvesson, 2001) får alltså inte bara oklarhet utan också klarhet en central roll. Även om arbetet in sig framstår som oklart – kanske för att upprätthålla en bild av professionalism – så finns det goda skäl att inför klienter kunna leverera klara bilder av det resultat som levererats. Organiseringen av det kunskapsintensiva arbetet kan med andra ord

förstås i termer av hur oklarhet och klarhet allokeras i relationer, vilket sker med ett antal identifierbara processer.

I detta avslutande avsnitt kommer jag att lyfta fram oklarhetens och klarhetens roll i ett bredare sammanhang. På det sättet vill jag vidga perspektivet och lyfta fram på vilket sätt arbetet och dess relation till oklarhet kan förstås i förhållande till mer allmänna problem i KIF/PSF. Strukturen på den avslutande diskussionen ligger i linje med den teatermetafor som jag i kapitel 1 använde för att tydliggöra min ansats. Jag inleder med att – liksom i de två avsnitten omedelbart ovan – diskutera utifrån vad som sker bakom scenen i KIF/PSF. Här visar jag hur studien bidrar till förståelse för arbetsdelning i KIF/PSF och för kunskapsarbetets ekonomi (och i det ansluter jag mig till diskussionen i kapitel 1 om PSFens leverage-struktur). Sedan, och slutligen, visar jag hur studien bidrar till en ökad förståelse för det som sker på scenen, vilket jag gör i form av frågor kring kunskapsarbete, styrning och oklarhet (och i det ansluter jag mig till diskussionen i kapitel 1 om idéer kring förväntningar på styrning i PSF). Båda dessa diskussioner bidrar till att sätta in förståelsen kring arbetets organisering i KIF/PSF i ett större sammanhang.

## Om radiell arbetsdelning och kunskapsarbetets ekonomi

Vi måste lära oss att förstå arbete som ett sätt att ”kunskapa”. För att kunna göra det måste vi återvända till de frågor som sedan länge begravts i managementdiskursen: *”Vad skapar värde?”* och *”Vem har rätten till det?”* (Jacques, 2000: 214)

Den bild av strukturen i PSF som beledsagar anspråken på kunskapsintensitet är en som präglas av platta organisationer, hög grad av autonomi och ibland även vissa former av ägande, det professionella partnerskapet (P<sup>2</sup>). Förklaringen till att PSF fungerar enligt denna logik antas vara arbetets natur (Greenwood et al 1990; jfr även Morris & Empson, 1998; Starbuck, 1992). Denna natur, i sin tur, framställs som att ”det finns en arbetsdelning mellan en partner och ett stödjande team, men i grund och botten kräver ansvarigheten [...] att uppdraget



betraktas som en helhet, inte som en serie uppdelade uppgifter”<sup>58</sup> (Greenwood et al: 1990: 732f). Greenwood et al tonar alltså ned betydelsen av arbetsdelning och framhåller helheten. Samma intryck, av en helhet, får man i bilden av kunskapsarbetet som oklart (eller dolt, mystiskt, obskyrt). Ett arbete som inte kan klargöras kan knappast analyseras i detalj för att sedan delas upp och administreras, utan utgör en helhet. Om arbetet dessutom utförs av en arbetsstyrka som är autonom och i liten utsträckning utsätts för teknokratiska kontrollförsök (i Mintzbergs, 1979, idealtypiska professionsbyråkrati är teknostrukturen minimal) framstår arbetsdelning som något vars *frånvaro* (eller i alla fall begränsade närvaro) torde karaktärisera verksamheten.

Det finns ett skäl att lyfta in just arbetsdelning här. I en diskussion om kunskapsarbetets ekonomi framstår det nämligen som ett centralt fenomen. Som jag diskuterat på flera ställen tidigare (ffa i kapitel 1 och kapitel 5) är möjligheten till att skapa utväxling, leverage, fundamental (jfr Sherer, 1995). Kärnan i ett system för att skapa leverage i PSF är att seniora medarbetare kan sälja in uppdrag hos klienter, som löses med billigare (junior) arbetskraft. Utan ett sådant system finns det få ekonomiska skäl till att överhuvudtaget vara del av en PSF; möjligen kan man tänka sig stordriftsfördelar gällande kostnader för administration och lokaler samt fördelar när det gäller legitimitet och renommé (jfr Greenwood et al, 1990, som understryker just det senare som ett viktigt skäl för professionella att ingå i en P<sup>2</sup>-firma). Som Maister (2004: 19) konstaterar härrör ”en avsevärd del av vinsten från det överskott som genereras genom att man anställer personal på en given lön och debiterar ut multipler av denna lön”. I en situation som präglas av en ökande kommersialisering av PSF (Hanlon, 1996, 1997) torde alltså en form av arbetsdelning som skapar leverage vara central. Denna typ av arbetsdelning skiljer sig dock från de former av arbetsdelning som förekommer i ”traditionella” industriföretag.

Ingen som studerar organisationer eller organisationsteori kan undgå att möta Adam Smith och Frederick W. Taylor och deras syn på arbets-

---

<sup>58</sup>Greenwood et al (1990) exemplifierar här med revision men menar att deras resonemang är generellt tillämbart.

delning. I Smiths fall brukar man framhålla hans analys av hur man vid nåltillverkning kan öka produktiviteten genom att genomföra en långt driven horisontell arbetsdelning, där uppgiften att tillverka nålar delas upp i moment som att dra ut tråden, klippa till, vassa, sätta på huvud etc. Taylor brukar få representera den vertikala arbetsdelningen, dvs att arbetsuppgifternas design och utförande skiljs åt när man skiljer ut förmannen från arbetaren och låter den förre designa, styra och kontrollera den senares arbete.

Frågan är hur den arbetsdelning som sker på Skatt, och som utgör PSFens "hjärta" (Maister, 1993: 8), kan beskrivas. Det rör sig knappast om att arbetets design skiljs från dess utförande (vertikal arbetsdelning), även om leverageprincipen är hierarkiskt baserad. Möjligen kan det förstås i termer av en horisontell arbetsdelning, där vissa uppgifter (problemlösning) ibland, men inte alltid, skiljs från andra uppgifter (problemkonstruktion). Men inte heller denna bild framstår som korrekt sett ur aktörernas perspektiv. De seniora utestänger de juniora från klientrelationerna – men det innebär knappast att de skattejuridiska problem som skall lösas delas upp. Snarare innebär det att vissa problem lämnas vidare medan andra behålls (enligt kalkylens logik). Försämrade informationstillgång, vilket ofta är fallet då uppdrag lämnats vidare till personer som står utanför klientrelationen, är inte samma sak som att problemen i sig delas upp. Inte heller uppfattar de juniora sin arbetssituation som ett resultat av arbetsdelning: det rör sig, sett ur deras synvinkel, snarare om informations- och kunskapsproblem. En hel del arbete stannar också, vilket problemet med underdelegering illustrerar, på de senioras bord (jfr Maister, 1993).

Arbetsdelningen på Skatt är inte så mycket en fråga om att uppdrag delas upp – i text faser eller delproblem – som att olika bilder av vad arbetet innebär upprätthålls. Kanske kan vi istället prata om en *radiell* arbetsdelning i PSF. I centrum för arbetet finner vi hanteringen av klientrelationen, ett arbete som präglas av förtroende, långsiktighet – och privatisering. Att arbeta med detta är det privilegium som tillkommer de seniora medarbetarna. De problem som konstrueras här kan antingen lösas av den som äger klientrelationen eller distribueras utåt – mot periferin. I denna distribution skapas en rad problem och informations- och kunskapsrelaterad karaktär, men framför allt präglas

relationen mellan de juniora och de senioras bild av problemlösningen av ”det konkreta”.

Av betydelse för den radiella arbetsdelningen är att de perifera arbetsuppgifterna ter sig som meningsfulla för de som skall utföra dem, att de uppfattas ha bäring på vad de centrala uppgifterna innebär. Det legitimerar arbetet med dem (och utestängningen från de centrala arbetsuppgifterna), eftersom de då blir en del av det som man som junior ”behöver” veta (kunskapsinvesteringar) för att kunna komma ifråga för avancemang inom organisationen. Att lära sig arbeta – med konkret arbete, till exempel – ses ur en junior position som det centrala i arbetet medan det ur senior position bara utgör en grund utifrån vilken det centrala arbetet (att konstruera problem och hantera klienter) kan ske. Sett ur den seniora positionen blir det klienten och klientarbetet som sätts i centrum för uppmärksamheten. De junioras problemlösande förmåga kan utnyttjas samtidigt som de utestängs från klientrelationerna; de senare är ju den seniors egendom.

Sett ur var och en av bilderna av vad arbetet innebär – problemlösning eller problemkonstruktion – så framstår alltså kunskapsarbetet som en helhet, som odelat. Den radiella arbetsdelningen baseras på att en oklarhet upprätthålls kring arbetet som legitimerar den för de juniora samtidigt som den skapar möjligheter till leverage. Arbetsdelningen får sin legitimitet genom att det perifera arbetet ses som en relevant investering: en ökande debiteringsförmåga blir måttet på att man avancerar i arbetet och karriären utgör ett löfte om avkastning på investeringarna. På detta sätt kan alltså den radiella arbetsdelningen ses som en praktisk spegling av den utveckling från junior till senior som ligger i organisationens pyramidform.

Att upprätthålla ett kunskapsproletariat som hanterar problemlösningen blir med andra ord en viktig roll för ett styrsystem i denna typ av organisation. Genom att upprätthålla en oklarhet i form av en arbetsdelning, kombinerat med en klarhet som lovar ett utträde ur den ”proletära” positionen, kan glappet mellan en junior och en senior position skapas, upprätthållas och, för den lyckosamma, överskridas.

## Om styrning och kunskapsföretagets varande

Ouchi (1979, 1980) antar att det finns ett orsak-verkansamband mellan arbete och styrning, där arbetets egenskaper utgör förutsättningar för vilken typ av styrning som kan (och bör) utövas. Flera författare som resonerat kring styrning och struktur i KIF/PSF resonerar på ett liknande sätt. I t ex Løwendahl (1997) och Starbuck (1992) förklaras de olika strategiska val som ett KIF står inför med den grund för verksamheten som just kunskapsintensiteten i arbetet utgör, t ex i frågor om produktdiversifiering, val av styrsystem, kundstrukturer eller utveckling av expertis. Maister (1993) och Morris & Empson (1998) diskuterar hur olika slags kunskapsarbete leder till olika strukturella lösningar, där t ex arbete baserat på en mer strukturerad kunskapsbas ökar möjligheterna till en pyramid med leverage medan en verksamhet med uppdrag som kräver många erfarna konsulter leder till en spetsigare pyramid. En mindre deterministisk variant återfinns hos Alvesson (2001, 2004) som menar att kunskapsanspråkens oklarheter leder till ett tryck på individerna att arbeta med sin identitet och på organisationen att arbeta med image, retorik och klientrelationer. Den generella logiken, grader av determinism oaktad, är ungefär denna: *kunskapsarbetets natur*  $\Rightarrow$  *specifika former av styrning*. Denna logik tycks ligga som en outtalad förutsättning i studier av styrning i KIF/PSF. Då arbetet framställs som oklart till process, produkt och resultat är det knappast förvånande att ett dominerande objekt för styrning är personalen och dess subjektivitet (Blackler, 1995; Covaleski et al, 1998; Deetz, 1998; Fournier, 1999; Grey, 1998; Løwendahl, 1997; Maister, 1993; Morris & Empson, 1998; Starbuck, 1992).

Med utgångspunkt i studien av Skatt kan logiken bakom styrningsresonemang i KIF/PSF ifrågasättas. Jag kommer att göra detta med hjälp av Ouchis (1979) modell för under vilka villkor olika former av styrning är aktuella. Jag noterade i kapitel 1, utifrån Townley (1993, 1994), att styrning måste ha ett objekt att riktas mot, det måste finnas något att styra. Ouchi (1979, 1980) baserar sina styrningsresonemang på hur möjligheterna att styra arbetet ser ut och delar upp detta i två dimensioner. Den första är ”kunskap om transformationsprocessen” och den andra är ”möjligheten att mäta output”. Det är alltså i dessa två dimensioner som objekten för styrning återfinns (även om Ouchi inte använder just den terminologin). Det Ouchi menar med ”kunskap” är i

vilken grad transformationsprocessen kan ges en beskrivning i varje steg; att ”mäta output” innebär att kunna ge en klar bild av ett resultat. Det går att se dessa två dimensioner som uttryck för i vilken grad arbetet respektive produkten och resultatet är oklara; ”under omständigheter såsom oklarhet, lösa kopplingar och osäkerhet är mätning med reliabilitet och precision inte möjlig”, skriver Ouchi (1979: 845), och drar slutsatsen att under oklara omständigheter bör kontroll riktas mot värderingar och målsättningar hellre än mot arbetsprocesser. Som jag konstaterat ovan så är det knappast förvånande att personalen ofta ställts i centrum för diskussioner om styrning i PSF – detta utifrån en bild av kunskapsarbete som präglas av oklarhet. Det är denna bild av oklarhet som jag vill problematisera här. I det följande kommer jag att återvända till resonemang kring de bilder av kunskapsarbete som presenteras, t ex inför klienter. (För att återknyta till teatermetaforen i kapitel 1 så kan man säga att jag nu återvänder till scenen på vilken arbetet utspelar sig, med skillnaden att jag nu har med mig erfarenheter gjorda bakom scenen.) Detta innebär också att jag kommer att framställa mina resonemang på en något högre abstraktionsnivå än tidigare, med konsekvensen att en del detaljer kan gå förlorade.

För att sammanfatta resonemangen för Skatts del kan man säga att verksamheten som helhet präglas av en oklarhet som uppstår dels i form av ett glapp mellan juniora och seniora bilder av arbetet och dels i form av oklarhet som allokeras till lagen och skattemyndigheten. Arbetets resultat, inför såväl klienter som internt, framstår som förhållandevis klart. Inför både klienter och i den ekonomiserade situationen spelar siffror – kronor och ören respektive debiterade timmar – en central roll.

Sett i relation till andra studier där kunskapsintensivt arbete figurerar så framkommer ett antal likheter och skillnader när det gäller hur arbetsprocessen framställs. I vissa former av managementkonsultation (rekrytering och guruers verksamhet) och i t ex advokaters, psykologers, arkitekters och marknadsförarens arbete framstår kunskapsarbetet som förhållandevis oklart (Alvesson & Köping, 1993; Clark, 1995; Svensson & Östnäs, 1990; Winroth, 1999). I relation till hur det verbaliseras av

aktörerna finner vi de oprecisa metaforerna<sup>59</sup> och i relation till modeller för arbetet så noteras avvikelser från dessa. I t ex rekryteringsverksamhet tycks det vara extra viktigt att skapa oklarhet kring arbetsprocesserna då de annars framstår som alltför välbekanta – som något som redan finns på klientens egen personalavdelning (Clark, 1995).

I andra typer av kunskapsintensivt arbete tycks dock mer explicita modeller för arbetet spela en viss roll. Denna roll innebär inte alltid att de har något större inflytande över hur kunskapsarbetarna utför sitt arbete, men de kan ha en viktig roll att fylla i relationen till t ex klienter. Inom förändringskonsultation kan modeller vara viktiga redskap i kommunikationen med klienten (Werr et al, 1997) och i t ex revision fyller de en viktig legitimerande roll (Power, 1997; 2003). Även om modellerna ibland kanske rent av kan vara vilseledande, t ex att de snarare döljer och mystifierar än beskriver det som sker (Larson, 1977; Roberts & Dwyer, 1998), så fyller de en viktig roll i att de skapar en (bedräglig) klarhet kring arbetet.

I relation till produkt och resultat är skattekonsultation ett exempel på när ett, i sammanhanget, ovanligt klart resultat skapas. Vad som är specifikt för skattekonsultation är att klienterna inte är utelämnade till de professionellas bedömning av kvaliteten eftersom skattemyndigheten i någon mån utgör en yttre, klagörande instans. Ofta är klienterna i sammanhang som präglas av kunskapsintensitet mer exponerade för de professionellas bedömning (jfr dock Sturdy et al, 2005). Detta innebär dock inte att klarheter kring arbetet helt saknas – det är snarare så att det krävs ett mer omfattande retoriskt arbete för att upprätthålla dem, och klienterna är i hög utsträckning tvingade att lita på kunskapsarbetarnas bedömning. Svensson (2004) visar t ex hur marknadsförare arbetar med att producera bilder av relevanta resultat; i rekryteringskonsultation måste konsulterna producera en bild av att den mest lämpade kandidaten tagits fram (Clark, 1995). I revision är kvaliteten på resultatet oklar eftersom man inte vet om frånvaro av upptäckta fel

---

<sup>59</sup>Som jag noterade i kapitel 1 så innebär det faktum att arbetet i sig involverar språkanvändning inte att det nödvändigtvis blir lättare att beskriva och klargöra arbetet; jfr de citat från psykologer och advokater som anfördes i kapitel 1. Kort sagt: det är en sak att tala *i* arbetet och en annan sak att tala *om* arbetet.

beror på brister i revisionens kvalitet eller på att det inte fanns några fel att upptäcka (Power, 1997). Även managementkonsultation tycks i stor utsträckning handla om att konsulterna producerar en bild av resultatet (Clark, 1995). Dessa möjligheter är avsevärt mycket mer begränsade i skattekonsultation eftersom myndigheter har ett stort inflytande på arbetets kvalitetsvärdering och eftersom resultat ofta kan värderas i termer av inbesparade skattekrönor.

Låt mig här återvända till Ouchis (1979) diskussion om "kunskap om transformationsprocessen" och "möjligheten att mäta resultat" (ibid: 843). Den förra dimensionen korresponderar mot resonemangen kring oklarheter i arbetet och den senare mot oklarheter i produkt och resultat. De två dimensionerna sammanställer Ouchi i en matris; en modifierad version av matrisen återfinns nedan, där fokus inte är på hur arbetet egentligen sker utan snarare på hur det framställs – och vilka styrformer man kan förvänta sig utifrån detta. Jag har här också lagt till exempel från texten ovan i kursiv stil. De är hämtade från såväl andra empiriska studier som från föreliggande. Jag vill understryka att de kursiverade exemplen nedan utgör illustrationer som baseras på hur den typen av verksamheter framställts i de studier som refererats ovan. Kategoriseringen är knappast att betrakta som definitiv, det går säkerligen att hitta exempel som bör hamna i andra delar av matrisen.

*Oklarheter i arbetet*

		<i>Lägre grad</i>	<i>Högre grad</i>
<i>Oklarheter i produkt och resultat</i>	<i>Lägre grad</i>	Beteendestyrning eller resultatmätning	Resultatmätning <i>Skattekonsultation</i>
	<i>Högre grad</i>	Beteendestyrning <i>Revision</i> <i>Managementkonsultation</i> <i>(förändring)</i>	Ritualer och ceremonier, "klankontroll" <i>Managementkonsultation (guru,</i> <i>rekrytering)</i> <i>Reklam</i>

Att hemfalla åt en för managementforskningen så oundgänglig fyrfältare kan tyckas trivialt; emellertid finns det ett par poänger som kan lyftas fram och som tydliggörs i denna. Vad jag vill illustrera med matrisen är för det första att man inte oproblematiskt kan anta att alla former av kunskapsintensivt arbete präglas av oklarhet avseende båda Ouchis dimensioner. Naturligtvis kan man hävda att de resultat som produceras, även i de mest tydliga varianterna av kunskapsintensivt arbete, är mindre mätbara än ”traditionellt” arbete, och på samma sätt att även de mest välutvecklade och omhuldade modellerna för transformationsprocesser inte kan mäta sig i tydlighet med t ex mätningar av tackjärnslastning (Taylor, 1911/1967). Så är kanske fallet, men det är inte min poäng. Poängen är den att kunskapsintensivt arbete kan differentieras i dessa dimensioner, och att en sådan differentiering bidrar till att tydliggöra relationen mellan kunskapsarbetet och styrningen.

Det sätt att se saken som jag vill öppna för med den ansats som använts här är att kunskapsarbetets natur – vad som av olika aktörer *uppfattas* som dess natur – i stor utsträckning är en produkt av hur oklarheter allokeras i arbetet. Självklart finns det element i arbetet som i låg grad låter sig kontrolleras, det jag kallat för immanent oklarhet. I fallet skattekonsultation har vi t ex lagens komplexitet (som svårligen låter sig påverkas av enskilda konsulter eller konsultfirmor), dess dynamik (som ju snarast är en effekt av rättssystemets design) och produktens öppenhet (som konsulterna bara delvis råder över). På samma sätt menar Power (1997) att det finns en irreducerbar oklarhet i revision och kanske kan svårigheten med att värdera effekterna av marknadsföring också räknas in som exempel (Alvesson & Köping, 1993). Men en hel del av den oklarhet som återfinns i analysen av Skatt kan ses som en effekt av de allokeringar som sker, där det konkreta arbetet och den privatiserade klientrelationen upprätthåller en oklarhet avseende hanteringen av det som ses som arbetets kärna, problemlösningen respektive problemkonstruktionen. Den klarhet som vi återfinner i skattekonsultationen kan ses som en effekt av det synliggjorda arbetet, som i sig endast är löst kopplat till problemlösningen och -konstruktionen. Att skattekonsultationen som helhet uppträder i matrisens övre högra hörn är alltså huvudsakligen en effekt av hur oklarheter och klarheter aktivt allokeras, inte av att dess natur determinerar den typ av styrning som aktualiseras. I stället för en



linjär relation mellan arbete och styrning (där det förra bestämmer det senare) har jag här velat visa på hur kunskapsarbete och styrning står i oupplöslig förbindelse med varandra och ömsesidigt påverkar varandra. Antagandet, vilket alltså är vanligt förekommande, att (lämpliga) styrningsformer bestäms av arbetets natur måste alltså kompletteras med antagandet att styrningsformerna samtidigt bestämmer arbetets natur – även då de riktas mot andra objekt än själva arbetet, t ex timdebitering.

Här kan två aspekter lyftas fram. Den första är att resonemanget har en viss betydelse för analyser av styrning. Texter om specifika styrningsformer, t ex inom kunskapsstyrning eller HRM, är ofta preskriptiva (Alvesson & Kärreman, 2001; Grant & Shields, 2002) och rör sig på ett semigeneraliserat (Alvehus, 1999: 18f) plan. Kritiskt orienterade analyser av motsvarande praktiker tenderar att hamna på samma plan, mycket på grund av att kritiken riktas mot just de preskriptiva texterna (t ex Jacques, 1996; Prichard et al, 2000; Rose, 1999; Townley, 1993; 1994). Problemet är att konkreta empiriska sammanhang tenderar att trassla till situationen en smula. Det är inte säkert att en styrningsidé ”landar” så som avsett när den tillämpas och det finns därmed ett värde i att precisera hur sådana transformationer av idéer sker, såsom fallet med timdebiteringen på Skatt visar (jfr Barley & Kunda, 1992; Czarniawska & Joerges, 1995; Deetz, 1998; Erlingsdóttir, 1999; Miller & O’Leary, 1994; Rose, 1996). Svepande beskrivningar och läsningar av preskriptiva texter frånsär lätt det vardagliga politiska och praktiska som varje styrnings- och kontrollförsök måste konfronteras med. Risken för en kritisk ansats i sammanhanget är att kritiken blir en attack mot väderkvarnar. Att betrakta arbetets oklarhet som en effekt av styrning kan utgöra en ingång till att problematisera relationen mellan arbete och styrning och nyansera analyserna av denna typ av fenomen.

Den andra aspekten rör själva fenomenet KIF/PSF. Som jag noterade ovan är själva inplacandet av verksamheter i matrisen ovan en tämligen trivial övning. Men det går att ställa matrisen i förhållande till vad som menas med en KIF eller PSF. Alvesson (2001) menar att KIF kan karaktäriseras utifrån sina anspråk på kunskapsintensitet, anspråk som är relaterade till tre oklarheter (kring, produkt, resultat och arbetet i sig). Diskussionen kring allokering av oklarhet kan här bidra till en

precisering och nyansering av detta synsätt. En karaktärisering av en verksamhet såsom varandes kunskapsintensiv kan förstås som en effekt av att man framgångsrikt lyckats allokerat oklarheter – men också klarheter. Oklarheterna kan inte ses som enbart en utgångspunkt för resonemang kring styrning utan måste också ses som en effekt av sättet att organisera verksamheten. Oklarheten manifesteras dels i förhållandet till klienter och andra intressenter, dvs till de som organisationen levererar sina resultat och produkter till. Som fallet Skatt visar så kan detta även förstås i termer av klarhet, en klarhet som för Skatt är en central del av verksamhetens logik. Men KIF, och i synnerhet PSF, opererar också på en inputmarknad: företagen rekryterar personal som aspirerar på en karriär. Att spela på såväl oklarhet som klarhet i relation till juniora medarbetare är ett sätt att organisera hierarkin: att skapa leverage och producera bilder av karriärmöjligheter.

En typ av arbete, eller verksamhet, som inte framstår (eller kan framställas) som oklar i någon av dimensionerna, däremot, har troligen svårare att göra anspråk på kunskapsintensitet. Klarhet kan å andra sidan påverka förutsättningarna för arbetet, t ex i termer av hur retorik inför klienterna hanteras. Framgångsrika anspråk på kunskapsintensitet kan alltså förstås som en effekt av framgångsrika allokeringar av oklarhet och klarhet snarare än att arbetet i sig skulle behöva vara extremt kunskapsintensivt eller oklart.

## Slutnot om oklarhet

Att arbete i KIF/PSF ofta framställs som oklart (eller dolt eller mystiskt eller...) bör inte ses som en effekt av att det till sin natur är oklart. Att ta KIF/PSF:ernas anspråk på kunskapsintensitet som utgångspunkt för att karaktärisera verksamheten innebär att man som forskare eller observatör frivilligt utelämnar sig till de bilder som mobiliseras inför klienter och andra intressenter (jfr Donaldson, 2001). I någon mån kan den bild av arbetets oklarhet som figurerar i studier av KIF/PSF ses som en effekt av sådan kapitulation. Denna typ av invändning aktualiserar också ett metodologiskt problem, som inte heller denna analys klarar sig undan. Denna undersökning baseras på intervjuer, och därmed på bilder av arbetet som i sig skapats i en speciell typ av situation. Ibland kan detta vara nödvändigt eftersom det är den enda typ av tillgång som

tillåts, men i den mån man kan komma förbi denna begränsning är det en önskvärd utvecklingslinje för studier av arbete och styrning i KIF/PSF.

Att se oklarheten i PSF som ett problem vore felaktigt. Sett med hantverksmetaforik framstår den som något som hindrar de junioras utveckling – men om man ser till hur oklarheten hanteras på Skatt kommer det i en annan dager. Oklarheter i relation till produkt och resultat kan, som jag diskuterade ovan, allokeras i relationen till klienten. I det utgör också klara resultat i form av inbesparade kostnader en central del. I den bemärkelsen utgör inte oklarheten kring produkt och resultat något som enkelriktat påverkar styrningen utan lika mycket som något som skapas och styrs i form av hur arbetet organiseras. Arbetets oklarheter och klarheter – i problemlösning och problemkonstruktion respektive timdebiteringsarbetet – utgör ett sätt att skapa en arbetsdelning (och därmed leverage) samtidigt som arbetet i arbetarnas ögon binds samman genom att arbetet kan ses som en investering i ens karriär. Oklarheter i PSF utgör i viss mån problem. Men oklarheter kan skapas och styras, och ibland kompletteras med klarheter, vilket skapar möjligheter till fortsatt verksamhet och ekonomisk vinning.

## Sammanfattning av studiens bidrag

Syftet med denna studie formulerades på två nivåer. Det mer empiriskt orienterade syftet handlade om att skapa en förståelse av för organiseringen av arbete i PSF förankrat i ett konkret empiriskt sammanhang. Det mer övergripande syftet handlade om att bidra till att återinföra arbete i studier av KIF/PSF. Jag vill här, avslutningsvis och sammanfattningsvis, diskutera hur studien bidrar till att uppfylla dessa två syften.

Det första syftet har uppfyllts genom en studie av arbete dels i form av hur det framställs utifrån olika aktörspositioner och dels i relation till timdebitering. Genom analysen har oklarhet och dess roll i KIF/PSF kunnat diskuteras närmare. I samband med resonemang kring produkt och resultat har jag visat på hur oklarheten kan ses som dels immanent men att den framför allt kan ses som något som kan allokeras av konsulterna. Genom att lyfta fram hur dessa processer sker på Skatt och

jämföra med andra studier finns det anledning att betrakta relationen mellan oklarhet och styrning som ömsesidig snarare än enkelriktad. Att i studier av KIF/PSF anta att de förekommande styrformerna bestäms av arbetets ”oklara” natur innebär att man reducerar det som i en studie med utgångspunkt i arbetet framstår som en ömsesidighet till att bli en enkelriktad kausalitet. En förenklad bild av hur styrning och arbete förhåller sig till varandra blir effekten; en effekt som dessutom är tämligen paradoxal, då styrning ju (i alla fall i viss mån) torde syfta till att påverka just arbetet.

Vidare har analysen identifierat tre specifika processer som underbygger arbetsdelningen på Skatt. Dessa processer är av två typer. Den ena typen producerar oklarheter och upprätthåller ett glapp mellan positionerna. Den andra typen utgör en produktion av synlighet, som är frikopplad från de andra aspekterna av arbetet. Samtidigt som processerna kan ses som något som skiljer aktörspositionerna åt så utgör de något som binder dem samman genom att den ekonomiserade situationen överskrider glappet som skapas mellan problemlösning och problemkonstruktion. Sett i relation till detta kan oklarheterna mellan juniora och seniora ses som centrala aspekter i hur denna typ av organisationer fungerar snarare än som problem. Begreppet radiell arbetsdelning introducerades som ett förslag på hur denna typ av arbetsdelning kan förstås teoretiskt.

Jag vill med dessa analyser bidra till en diskussion om hur kunskapsarbete blir till i specifika sammanhang och lämna en öppning till fortsatta arbetsstudier av kunskapsintensiv verksamhet. Att komplettera bilden av oklarhet som en orsak till styrning i KIF/PSF, och att betrakta hanteringen av oklarhet och klarhet i arbetsdelningen som en fundamental del av hur arbete organiseras i KIF/PSF, vill jag öppna för ytterligare diskussioner kring hur oklarheter i kunskapsarbete hanteras, reduceras och produceras. Att kunskapsarbete framställs som ”dolt”, ”mystiskt”, ”obskyrt” eller dylikt är inte bara ett uttryck för arbetets natur utan en effekt av ett specifikt sätt att organisera just denna typ av arbete.

Det mer övergripande syftet formulerades som att bidra till att återinföra arbete i studier av PSF. Vad innebär det att återinföra arbete i studier av PSF? Mitt bidrag är här delvis av metodologisk art. Arbete i PSF är svårt

att studera konkret, eftersom det i viss utsträckning handlar om mental verksamhet. (Vi ska heller inte glömma att vissa former av arbetet som troligen är intressanta att studera, t ex klientinteraktion, kan vara svårtillgängliga.) Även om det kan vara av ett visst värde att studera hur en skattekonsult sorterar papper eller söker i databaser så avslöjar den typen av observationer troligen bara en liten del av arbetet. I KIF/PSF-sammanhang är fler observationer av arbete – såsom de efterlyses av Barley & Kunda (2001) – av värde (och det visas i flera av de studier jag diskuterat). Men problemet med att studera arbete kan inte lösas med metod allena. Som jag visat här kan arbete ses som ett lokalt och situationsbestämt fenomen, och att studera det i termer av hur det på olika sätt framställs av aktörer leder till att man som beforskare av arbete måste ta hänsyn till olika bilder av arbete i analysen. Detta gäller inte minst i sammanhang där arbetet framstår (eller framställs) som ”dolt”, ”mystiskt”, ”oklart” eller ”osystematiskt”. Arbete bör förstås som ett icke-homogent, omstritt och lokalt bestämt fenomen. Med detta bidrag vill jag öppna för ytterligare studier av hur olika former av styrning i KIF/PSF förhåller sig till det arbete som – får man förmoda – pågår i företagen.

# English summary

## *Paragraphs and profit. On the ambiguity of knowledge work*

Knowledge work is often assumed to be “hidden”, “obscure” or “ambiguous” (Deetz, 1998; Power, 1997; Alvesson, 2001), a quality which in turn is assumed to influence the possibilities for managing knowledge-intensive firms (KIFs). In Ouchi’s (1979, 1980) classical terms, ambiguous work processes and results point toward management directed at controlling employees, e.g. through socialisation. Indeed, in KIFs generally the cliché of people being the most valuable resource is often materialized in technologies of managing (Løwendahl, 1997; Maister, 1993) and in texts on socialisation the importance of the employees is furthermore emphasised (Covaleski et al, 1998; Grey, 1998). Another example is in discussions on the structural design of professional service firms (PSFs), where leverage structures based on selection and individual progression are central structural elements (Greenwood et al, 1990; Maister, 1993).

These studies, however, often rest on the *assumption* that knowledge work is ambiguous: in Alvesson’s (2001) terms, claims to knowledge intensity activate three ambiguities, ambiguities in terms of the product sold, the result delivered and the actual work taking place. While management and different forms of control have been analysed, the organising of work per se is seldom discussed more thoroughly in the context of knowledge-intensive firms. This thesis attempts to bring the actual study of work back into the picture (cf. Barley & Kunda, 2001). In the study, the organising of work is approached from two entry points. The first is through the actors’ own understanding of what they do (inspired by Barley, 1996), the second is through an analysis of the

practice of accounting for time and its implications for the organising of work (Anderson-Gough et al, 2001).

The purpose of the study is to create an understanding of the organisation of work in PSFs through analysing a concrete example. More specifically, it aims to create an understanding of the work at the case company through analysing work from the point of view of the employees and as manifested in their accounting for time. The general aim is to contribute to the reintroduction of “work” into studies of KIFs.

The organisation studied is the tax department (called Tax) at one of the (at the time of study) Big Five auditing firms. The study encompasses 42 interviews, a few observations and studies of internal and official company documents. Interviews may seem a somewhat odd methodology to employ, since the use of interviews has been criticised as one factor contributing to the distancing of organisations studies from work (Barley & Kunda, 2001). In the case of knowledge-intensive work, however, the interview is a fruitful approach as the work processes themselves are to some extent difficult to access. Some of the work may be (and in the present case is) mental and is thereby hard to observe. Another reason, which was an issue in this case, is inaccessibility because of confidentiality. While the work with clients is considered important at Tax, it is also very difficult (in the present case impossible) to gain access to, for researchers and junior employees alike. Interviews, in this case, proved to be a feasible way to construct an authentic empirical story (cf. Alvehus & Svensson, 2005).

The empirical material is divided into three broad themes. The first concerns the work as viewed from a junior position, where the problem solving character of the work is emphasised. The second concerns the work from the point of view of the senior employees and partners. This point of view largely concerns working with and within client relationships. The third and final theme concerns accounting for time and how this is managed by the tax consultants.

In tax consultancy, there are a number of problems encountered in problem solving processes. One set of problems emerges in relation to the law itself, as it is complex and dynamic in character (new legislation

and precedence is continually enacted). There is also an ethical aspect, since the law has to be read from the other side of the bar for many new recruits, since many arrive at the consultancy having had earlier experiences at the courts and/or tax authorities. The client also comes into the picture as it is both difficult and important to establish client relationships. When one does not operate within a client relationship, the problem solving situation is characterised by a lack of information. The way these problems are handled differs between junior and senior consultants. While the juniors seem to focus their attention on solving problems within different client jobs (delegated to them by seniors), the senior view is that they are opportunities to be exploited. Thus, the junior and senior positions differ in terms of how such problem solving is understood. The difference is not something which is dwelt upon. Rather, when talking about work, the consultants emphasise the importance of working on “concrete” tasks. Attempts to develop explicitly how such work is to be undertaken is considered misleading. The concrete work can only be learnt by performing concrete work. In this way ambiguity is created as the concreteness simultaneously creates an image of the work as being hands-on and tangible, while also being a black box as it is not made explicit.

From a senior point of view, tax consultancy is less a question of problem solving than one of problem construction. From this view, the central task is to work with and within client relationships. The image of client relations is based on developing trust in the personal relationship between client and consultant. Through establishing this type of relationship, it becomes possible to understand what the client “really” wants, which in this contexts means framing the client’s problems in juridical terms and obtaining the necessary information. Moreover, the relations are important as they are long-term and thereby create the possibility of leaving questions unanswered and open for further exploration. The work with and within client relations is a way to construct problems: both the problem at hand and future problems. In order to create this type of situation, client relations are privatised by the consultants, i.e. senior consultants actively make sure that junior access to client relations is limited. In this way, client relationships become the private property of individual seniors instead of being a resource for the firm as a whole. The privatisation of client relations is



another way of maintaining a gap between the junior and senior views of work.

Time, as we all know, is money. But time can also be work. At Tax, the practice of reporting chargeable time is ever present. Considered as a system, the accounting of chargeable time is supposed to function like the workings of a clock, operating in the background, registering the accumulation of worked hours on client jobs. The practice of this varies somewhat. At every moment, the individual has to value the quality of work performed. It furthermore means that the consultants continually have to engage in calculations in relation to their peers, superiors and subordinates. The number of hours charged on a specific job must be weighed against the value of marketing oneself. A common practice for subordinates is to underreport time, and thereby work for free, in order to get jobs. The other side of this coin is the necessity to report a large number of hours in order to make work visible and create a basis for progression within the firm. For the seniors, the willingness of juniors wanting to market themselves can be exploited. Accounting for time is framed in economic terms, where the accumulation and investment of time is the dominant way of making work visible thereby creating possibilities for progression. Progression becomes important as the pyramid shaped organisation, designed for leverage (Sherer, 1995), is based on an up or out-principle: those who do not perform will be encouraged to exit. The system of reporting chargeable time creates a normativity around work, a normativity privileging certain types of work and certain ways of calculating over others.

This analysis can be related to the notion of ambiguity and, importantly, to how ambiguity is managed (cf. Feldman, 1991; Sahlin-Andersson, 1989). First, however, it is important to note that in the case of tax consultancy there is a degree of immanent ambiguity, i.e. ambiguity which can not be significantly reduced by the actors. Instances of this are, for example, the complexity and dynamics of the law and the fact that much information (e.g. the response of tax authorities) is unpredictable. Ethical aspects introduce another dimension of ambiguity. Similar types of phenomena are present in auditing, where it is uncertain whether the absence of errors is due to their genuine non-presence or due to errors not having been found (Power, 1997).

Another, and for the case at hand more interesting, aspect is the allocation of ambiguity. In terms of the products sold and results delivered, it is important to acknowledge the knowledge asymmetry between the knowledge worker and the client. The client is largely in the hands of the tax consultant when it comes to evaluating the work performed. In many types of knowledge-intensive work, impression management on behalf of knowledge workers is important (Clark, 1995). In tax consultancy, the result delivered to the client is considered rather unambiguous, as there are obvious material effects (tax reductions in clear currency). Ambiguity here exists in terms of quality, for example whether the solution will be accepted by the authorities. This ambiguity is allocated to the tax authorities, it is their whims and/or misunderstandings (and not the consultant's competence) which are considered responsible for failure – at least within a trustful relationship. Another way of allocating ambiguity is to attribute questions left open in the consultancy to the complexity and dynamics of the law (rather than to the tactics of the consultant).

In terms of work processes, the concrete work and privatisation of client relations, as described above, contribute to a “black-boxing” of the knowledge work. While one could expect that a knowledge-intensive firm should also be communication-intensive in order to facilitate learning and the progression of junior employees (Alvesson, 2004; Lave & Wenger, 1991), Tax is quite the opposite. Since the only way of learning the concrete work is to participate in it, other ways of relating to it (such as formal models) are seen as inadequate or even misleading. Client relations are subject to privatisation, leading to information problems, which also creates a gap between junior and senior understandings of the work. Meanwhile, the unambiguous visibility created by the reporting of chargeable time creates a normative (but extremely reductive) view of what work should be – where the ability to calculate is as important as the ability to solve problems. An emphasis on being able to calculate opportunistically is, in this context, not surprising. The visibility of chargeable time makes it possible to view one's work in terms of an investment (rather than as exploitation), as the possibilities of progression create a possible pay-back in the future. This economised view creates a bridge which crosses the gap between junior and senior in terms of career possibilities. The

possibility of failure is not emphasised, and thereby the pyramid scheme of the leverage structure of the organisation is suppressed.

The general conclusions from this study, regarding the organising of knowledge work, are two. The first concerns the division of labour, the other the relation between work and managing.

Views of PSFs emphasising autonomy and absence of hierarchies can be questioned. As this study attempts to show, division of labour is highly important for the economics of a professional service firm. But how can this form of the division of labour be understood? It is not the case of a vertical division of labour, where the design and performance of work is separated. Neither is it a question of a horizontal division of labour, where tasks are divided into discrete sub-tasks. The image introduced in this study is one of a *radial* division of labour. At the centre we find the client relationship, a type of work characterised by trust, long-term commitment and privatisation. Working here is the privilege of senior knowledge workers. Problems constructed here can be solved by the owner of the client relation – or handed to the knowledge proletarians at the periphery. In the distribution processes, problems of information and knowledge occur, but these are suppressed in terms of the “concrete work”. Of importance here is that the work at the periphery appears as being important for progression. Otherwise, it would not be worth investing in, and leverage would be difficult to achieve. For the knowledge proletarians at the periphery, the concrete (problem solving) work must appear as *the* work and worth investing in (i.e. underreporting time). From a senior point of view, problem solving is only a small part of the problem construction and something which can be delegated in order to achieve leverage. All in all, the radial division of labour maintains the leverage structure through a combination of a gap between differing views of work while simultaneously upholding an image of possible progression.

Most of the literature concerning KIFs is based on the assumption that the nature of knowledge work determines the possibilities for managing. On the basis of this study, this logic can be questioned. As illustrated above, the case of tax consultancy can hardly be solely considered as ambiguous. An important part of the work is the allocation of ambiguity and clarity, where an image of a clear-cut result

is important for maintaining trustful relationships open to further exploration. On the other hand, the work processes are largely obscure, both in relation to clients and in relation to the input market (Maister, 1993), i.e. aspiring tax consultants. Other types of knowledge-intensive work may differ in these regards. For instance, in management consulting and auditing, formal descriptions of work processes are important in relation to clients (Power, 1997; Werr et al, 1997). Other types of knowledge-intensive work seem ambiguous in terms of product, result, and work processes alike (e.g. marketing work; Svensson, 2004). This points us towards two conclusions. One is that all knowledge-intensive work cannot be assumed to be ambiguous in all regards. Close-up empirical studies can contribute to a more nuanced view on different qualities and dynamics of knowledge-intensive work. They will also contribute to a more thorough understanding of how management initiatives are received and interpreted by those supposedly being managed, and how their actual work is affected. Second, and more importantly, the relation between managing and knowledge work cannot be regarded as one-way. On the contrary, successful allocations of ambiguity can be viewed as the reason why a specific type of work is considered knowledge-intensive. Ambiguity is an effect of organising just as well as a prerequisite for it.

The image of knowledge-intensive work as being ambiguous should not be taken for granted. Doing this is subjecting oneself to images produced by knowledge workers (wilfully or not). To some extent, the lack of close-up empirical studies of knowledge-intensive work has contributed to such a subjection. This study hopes to contribute to a more reflexive view on knowledge-intensive business by the reintroduction of work into analysis of KIFs. Viewing ambiguity as a problem in the study of knowledge-intensive work is a mistake. This study shows how ambiguity actually plays an important part in the organising of knowledge-intensive work, both internally and in relation to, for example, clients. To some extent, ambiguity appears problematic for both managers and workers in KIFs. But ambiguities can be created and managed, and sometimes complemented by clarity, all creating an image of knowledge-intensity.



## Referenser

- Abbott, A. (1988) *The System of Professions. An Essay on the Division of Expert Labor*, Chicago: The University of Chicago Press.
- Abbott, A. (1991) The future of professions: occupation and expertise in the age of organization, *Research in the Sociology of Organizations*, vol 8, s 17–42.
- Abrahamsson, E. (1996) Management Fashion, *Academy of Management Review*, vol 21, nr 1, s 254–285.
- Abrahamsson, E. & Fairchild, G. (1999) Management Fashion: Lifecycles, Triggers, and Collective Learning Processes, *Administrative Science Quarterly*, vol 44, s 708–740.
- Aharoni, Y. (1999) Internationalization of professional services. Implications for accounting firms, i Brock, D. M., Powell, M. J. & Hinings, C. R. (red) *Restructuring the Professional Organization: Accounting, health care and law*, London: Routledge.
- Ahrens, T. (1996) Styles of accountability, *Accounting, Organizations and Society*, vol 21, nr 2/3, s 139–137.
- Allvin, M. (1997) *Det individualiserade arbetet*, Stockholm: Symposion.
- Alvehus, J. (1999) *Mötets metaforer. En studie av berättelser om möten*, Linköping Studies in Science and Technology, Thesis No. 753, Ekonomiska informationssystem, Inst. för datavetenskap, Linköpings universitet.
- Alvehus, J. & Svensson, P. (2005) Exploring the Role of 'The Empirical': Fictitious Realism in Critical Management Studies, paper for the stream 'Talk and Text: Rhetoric, Reality and Research' at the 4<sup>th</sup> *International Critical Management Studies Conference: Critique and Inclusivity: Opening the Agenda*, 4-6 July 2005, Judge Institute of Management, University of Cambridge, Cambridge, UK.
- Alvesson, M. (1993a) *Cultural Perspectives on Organizations*, Cambridge: Cambridge University Press.
- Alvesson, M. (1993b) Organizations as rhetoric: knowledge-intensive firms and the struggle with ambiguity, *Journal of Management Studies*, vol 30, nr 6, s 997–1015.

- Alvesson, M. (2001) Knowledge work: Ambiguity, image and identity, *Human Relations*, vol 54, nr 7, s 863–886.
- Alvesson, M. (2002) 'Up-or-out' versus 'fun-and-profit': a study of personnel concepts and HR themes in two IT/management consulting firms, *Institute of Economic Research Working Paper Series*, 2002/2, Lunds universitet.
- Alvesson, M. (2003) Beyond neopositivists, romantics, and localists: A reflexive approach to interviews in organizational research, *The Academy of Management Review*, vol 28, nr 1, s 13–33.
- Alvesson, M. (2004) *Knowledge Work and Knowledge-Intensive Firms*, Oxford: Oxford University Press.
- Alvesson, M. & Deetz, S. (2000) *Kritisk samhällsvetenskaplig metod*, Lund: Studentlitteratur.
- Alvesson, M. & Kärreman, D. (2001) Odd couple: making sense of the curious concept of knowledge management, *Journal of Management Studies*, vol 38, nr 7, s 995–1018.
- Alvesson, M. & Kärreman, D. (2004) Interfaces of control. Technocratic and socio-ideological control in a global management consultancy firm, *Accounting, Organizations and Society*, vol 29, s 423–444.
- Alvesson, M. & Köping, A-S. (1993) *Med känslan som ledstjärna. En studie av reklamarbete och reklambyråer*, Lund: Studentlitteratur.
- Alvesson, M. & Sköldberg, K. (1994) *Tolkning och reflektion. Vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*, Lund: Studentlitteratur.
- Alvesson, M. & Willmott, H. (1996) *Making Sense of Management. A Critical Introduction*, London: Sage.
- Anderson-Gough, F., Grey, C. & Robson, K. (2000) In the name of the client: The service ethic in two professional services firms, *Human Relations*, vol 53, nr 9, s 1151–1174.
- Anderson-Gough, F., Grey, C. & Robson, K. (2001) Tests of time: organizational time-reckoning and the making of accountants in two multi-national accounting firms, *Accounting, Organizations and Society*, vol 26, s 99–122.
- Asplund, J. (1970) *Om undran inför samhället*, Göteborg: Korpen.
- Asplund, J. (1987a) *Om hälsningsceremonier, mikromakt och asocial pratsamhet*, Göteborg: Korpen.

- Asplund, J. (1987b) Idrott och samhällsordning, i Berglund, U. (red) *Den sociologiska fantasin. Teorier om samhället*, Stockholm: Rabén & Sjögren.
- Asplund, J. (1991) *Essä om Gemeinschaft och Gesellschaft*, Göteborg: Korpen.
- Asplund, J. (2002) *Genom huvudet. Problemlösningens socialpsykologi*, Göteborg: Korpen.
- Baden-Fuller, C. & Bateson, J. (1990) Promotion Strategies for Hierarchically Organised Professional Service Firms: Is "Up or Out" Always the Best?, *International Journal of Service Industry Management*, vol 1, nr 3, s 62–78.
- Barley, S. R. (1986) Technology as an Occasion for Structuring: Evidence from Observations of CT Scanners and the Social Order of Radiology Departments, *Administrative Science Quarterly*, vol 31, nr 1, s 78–108.
- Barley, S. R. (1990) The Alignment of Technology and Structure through Roles and Networks, *Administrative Science Quarterly*, vol 35, nr 1, s 61–103.
- Barley, S. R. (1996) Technicians in the Workplace: Ethnographic Evidence for Bringing Work into Organization Studies, *Administrative Science Quarterly*, vol 41, s 404–441.
- Barley, S. R. & Bechky, B. A. (1994) In the Backroom of Science. The Work of Technicians in Science Labs, *Work and Occupations*, vol 21, nr 1, s 85–126.
- Barley, S. R. & Kunda, G. (1992) Design and Devotion: Surges of Rational and Normative Ideologies of Control in Managerial Discourse, *Administrative Science Quarterly*, vol 37, s 363–399.
- Barley, S. R. & Kunda, G. (2001) Bringing Work Back In, *Organization Science*, vol 12, nr 1, s 76–95.
- Barley, S. R. & Orr, J. E. (1997) (red) *Between craft and science: technical work in U.S. settings*, London: IRL Press.
- Baron, J. N., Davis-Blake, A. & Bielby, W. T. (1986) The Structure of Opportunity: How Promotion Ladders Vary within and among Organizations, *Administrative Science Quarterly*, vol 31, s 248–273.
- Baudrillard, J. (1983) *Simulations*, New York: Semiotext(e).



- Beck, U. (2000) *The Brave New World of Work*, Cambridge: Polity Press.
- Bédard, J. & Chi, M. (1993) Expertise in Auditing, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol 12, Supplement, s 21–45.
- Beer, M., Spector, B., Lawrence, P. R., Mills, D. Q. & Walton, R. E. (1984) *Managing Human Assets*, New York: The Free Press.
- Bergström, O. (1998) *Att passa in: rekryteringsarbete i ett kunskapsintensivt företag*, Göteborg: BAS.
- Blackler, F. (1995) Knowledge, Knowledge Work and Organizations: An Overview and Interpretation, *Organization Studies*, vol 16, nr 6, s 1021–1046.
- Blois, K. J. (1999) Trust in business to business relationships: an evaluation of its status, *Journal of Management Studies*, vol 36, nr 2, s 197–215.
- Blumer, H. (1954) What is wrong with social theory?, *American Sociological Review*, vol 19, nr 1, s 3–10.
- Blyton, P., Hassard, J., Hill, S. & Starkey, K. (1989a) Introduction, i Blyton, P., Hassard, J., Hill, S. & Starkey, K. (red) *Time, Work and Organization*, London: Routledge.
- Blyton, P., Hassard, J., Hill, S. & Starkey, K. (1989b) (red) *Time, Work and Organization*, London: Routledge.
- Boden, D. (1994) *The Business of Talk. Organizations in Action*, Cambridge: Polity Press.
- Braverman, H. (1974/1977) *Arbete och monopolkapital. Arbetets degradering i det tjugonde århundradet*, Stockholm: Rabén & Sjögren.
- Broadbent, J. Dietrich, M. & Roberts, J. (1997a) The end of the professions?, i Broadbent, J. Dietrich, M. & Roberts, J. (red) *The end of the professions? The restructuring of professional work*, London: Routledge.
- Broadbent, J. Dietrich, M. & Roberts, J. (1997b) (red) *The end of the professions? The restructuring of professional work*, London: Routledge.
- Brock, D. M., Powell, M. J. & Hinings, C. R. (1999) (red) *Restructuring the Professional Organization: Accounting, health care and law*, London: Routledge.

- Brown, J. S. & Duguid, P. (2001) Knowledge and Organization: A Social-Practice Perspective, *Organization Science*, vol 12, nr 2, s 198–213.
- Brunsson, N. (1982a) Företagsekonomi – avbildning eller språkbildning, i Brunsson, N. (red) *Företagsekonomi - sanning eller moral? Om det normativa i företagsekonomisk idéutveckling*, Lund: Studentlitteratur.
- Brunsson, N. (1982b) The irrationality of action and action rationality: decisions, ideologies and organizational actions, *Journal of Management Studies*, vol 19, nr 1, s 29–44.
- Burawoy, M. (1979) *Manufacturing Consent. Changes in the Labor Process under Monopoly Capitalism*, Chicago: The University of Chicago Press.
- Carroll, N. (1996) "Prospects for Film Theory: A Personal Assessment", i Bordwell, D. & Carroll, N. (red) *Post-Theory: Reconstructing Film Studies*, Madison: The University of Wisconsin Press.
- Castells, M. (1996/1998) *Informationsåldern. Ekonomi, samhälle och kultur, Band I: Informationssamhällets framväxt*, Göteborg: Daidalos.
- Castells, M. (1997/1998) *Informationsåldern. Ekonomi, samhälle och kultur, Band II: Identitetens makt*, Göteborg: Daidalos.
- Chaiklin, S. & Lave, J. (1993) *Understanding practice: perspectives on activity and context*, Cambridge: Cambridge University Press.
- Clark, T. (1995) *Managing Consultants. Consultancy as the Management of Impressions*, Buckingham: open University Press.
- Clark, T. & Salaman, G. (1998) Creating the 'Right' Impression: Towards a Dramaturgy of Management Consultancy, *The Service Industries Journal*, vol 18, nr 1, s 18–38.
- Coffey, A. J. (1994) "Timing is everything"; graduate accountants, time and commitment, *Sociology*, 28(4), s. 943–956.
- Collins, H. M. (1992) *Changing Order. Replication and Induction in Scientific Practice*, Chicago: The University of Chicago Press.
- Cook, S. D. N. & Brown, J. S. (1999) Bridging Epistemologies: The Generative Dance Between Organizational Knowledge and Organizational Knowing, *Organization Science*, vol 10, nr 4, s 381–400.

- Cooper, R. & Burrell, G. (1988) Modernism, Postmodernism and Organizational Analysis: An Introduction, *Organization Studies*, vol 9, nr 1, s 91–112.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., Samuel, S. (1996) Managerial Accounting Research: The Contributions of Organizational and Sociological Theories, *Journal of Management Accounting Research*, vol 8, s 1–35.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., Heian, J. B. & Samuel, S. (1998) The Calculated and the Avowed: Techniques of Discipline and Struggles over Identity in Big Six Public Accounting Firms, *Administrative Science Quarterly*, 43, s 293–327.
- Czarniawska, B. (1997) *Narrating the Organization. Dramas of Institutional Identity*, Chicago: The University of Chicago Press.
- Czarniawska, B. & Joerges, B. (1995) Winds of organizational change: How ideas translate into objects and actions, *Research in the Sociology of Organizations*, vol 13, s 171–209.
- Czarniawska-Joerges, B. (1988) *Att handla med ord. Om organisatoriskt prat, organisatorisk styrning och företagsledningskonsultering*, Stockholm: Carlssons.
- Daft, R. L. & Lengel, R. (1984) Information richness: A new approach to managerial information processing and organization design, i Staw, B. & Cummings, L. (red), *Research in Organizational Behavior*, vol 6, Greenwich: JAI Press, s 191–233.
- Daft, R. L. & Lengel, R. (1986) Organizational information requirements, media richness and structural design, *Management Science*, vol 32, nr 5, s 554–571.
- Daft, R. L. & Macintosh, N. B. (1981) A Tentative Exploration into the Amount of Equivocality of Information Processing in Organizational Work Units, *Administrative Science Quarterly*, vol 26, nr 2, s 207–224.
- Daft, R. L. & Weick, K. E. (1984) Toward a Model of Organizations as Interpretation Systems, *Academy of Management Review*, vol 9, nr 2, s 284–295.
- Darr, A. & Scarselletta, M. (2002) Technicians, clients and professional authority: structured interactions and identity formation in technical work, *New Technology, Work and Employment*, vol 17, nr 1, s 61–73.

- Davenport, T. H. & Prusak, L. (1998) *Working Knowledge. How Organizations Manage What They Know*, Boston: Harvard Business School Press.
- Deetz, S. (1996) Describing differences in approaches to organization science: Rethinking Burrell and Morgan and their legacy, *Organization Science*, vol 7 nr 2, s 191–207.
- Deetz, S. (1998) Discursive Formations, Strategized Subordination and Self-surveillance, i McKinlay, A. & Starkey, K. (red) *Foucault, Management and Organization Theory. From Panopticon to Technologies of the Self*, London: Sage.
- Dietrich, M. & Roberts, J. (1997) Beyond the economics of professionalism, i Broadbent, J. Dietrich, M. & Roberts, J. (red) *The end of the professions? The restructuring of professional work*, London: Routledge.
- Dingwall, R. (1997) Accounts, Interviews and Observations, i Miller, G. & Dingwall, R. (red) *Context and Method in Qualitative Research*, London: Sage, s 51–65.
- Dirsmith, M. W., Heian, J. R. & Covalski, M. A. (1997) Structure and agency in an institutionalized setting: the application and social transformation of control in the Big Six, *Accounting, Organizations and Society*, vol 22, nr 1, s 1–27.
- Doeringer, P. B. (1967) Determinants of the structure of industrial type internal labor markets, *Industrial and Labor Relations Review*, vol 20, nr 2, s 206–220.
- Doeringer, P. B. (1986) Internal labor markets and noncompeting groups, *The American Economic Review*, vol 76, nr 2, Papers and Proceedings of the Ninety-Eighth Annual Meeting of the American Economic Association (May, 1986), s 48–52.
- Donaldson, L. (2001) Reflections on knowledge and knowledge-intensive firms, *Human Relations*, vol 54, nr 7, s 955–963.
- Dwyer, F. R., Schurr, P. H. & Oh, S. (1987) Developing Buyer-Seller Relationships, *Journal of Marketing*, vol. 521, nr. 2, s. 11–27.
- Dyer, W. G. Jr. & Wilkins, A. L. (1991) Better stories, not better constructs, to generate better theory: a rejoinder to Eisenhardt, *Academy of Management Review*, vol 16, nr 3, s 613–619.
- Easterby-Smith, M., Thorpe, R. & Lowe, A. (1991) *Management Research. An Introduction*, London: Sage.

- Ebervall, L. (2002) *Försvararens roll. Ideologier och gällande rätt*, Stockholm: Norstedts Juridik.
- Eisenhardt, K. M. (1989) Building Theories from Case Study Research, *Academy of Management Review*, vol 14, nr 4, s 532–550.
- Ericsson, K. A. & Smith, J. (1991) Prospects and limits of the experimental study of expertise: an introduction, i Ericsson, K. A. & Smith, J. (red) *Toward a general theory of expertise. Prospects and limits*, Cambridge: The Cambridge University Press.
- Erlingsdóttir, G. (1999) *Förförande idéer – kvalitetssäkring i hälso- och sjukvården*, Ekonomihögskolan, Lunds universitet.
- Ezzamel, M. & Robson, K. (1995) Accounting in time: Organizational time-reckoning and accounting practice, *Critical Perspectives on Accounting*, 6, s 149–170.
- Feldman, M. S. (1991) The Meanings of Ambiguity: Learning from Stories and Metaphors, i Frost, P. J., Moore, L. F., Louis, M. R., Lundberg, C. C. & Martin, J. (red) *Reframing Organizational Culture*, Newbury Park: Sage.
- Fine, M. (1994) Working the Hyphens. Reinventing Self and Other in Qualitative Research, ur Denzin, N. K. & Lincoln, Y. S. (red) *Handbook of Qualitative Research*, Thousand Oaks: Sage.
- Flood, J. (1999) Professionals organizing professionals. Comparing the logic of United States and United Kingdom law practice, i Brock, D. M., Powell, M. J. & Hinings, C. R. (red) *Restructuring the Professional Organization: Accounting, health care and law*, London: Routledge.
- Fontana, A. & Frey, J. H. (1994) Interviewing: The Art of Science, i Denzin, N. & Lincoln, Y. (red), *Handbook of Qualitative Research*, Thousand Oaks: Sage.
- Forsgren, M., Håkansson, H. Hägg, I., Johanson, J. & Mattson, L-G. (1982) ”Företag på heterogena marknader – en teoretisk analys”, i Hägg, I. & Johanson, J. (red) *Företag i nätverk – en ny syn på konkurrenskraft*, Stockholm: SNS Förlag.
- Fosstenlökken, S. M., Løwendahl, B. R. & Revang, Ø. (2003) Knowledge Development Through Client Interaction: A Comparative Study, *Organization Studies*, vol 24, nr 6, s 859–879.

- Fournier, V. (1999) The appeal to 'professionalism' as a disciplinary mechanism, *Sociological Review*, vol 47 , nr 2, s 280-308.
- Freidson, E. (2001) *Professionalism, the third logic: on the practice of knowledge*, Chicago: The University of Chicago Press.
- Furåker, B. (1991) Var är arbete?, i Furåker, B. (red) *Arbetets villkor*, Lund: Studentlitteratur.
- Garfinkel, H. (1967) *Studies in ethnomethodology*, Englewood Cliffs: Prentice Hall.
- Geertz, C. (1973) *The Interpretation of Cultures*, New York: Basic Books.
- Gerestrand, E. & Leonardsson, M. (2003) Tjänsteprisindex för ekonomiska konsulter. Branschbeskrivning för SNI-grupp 74.12, *TPI-projektets rapport nr 4*, Prisprogrammet, Ekonomisk statistik, SCB, www.scb.se.
- Gibson-Graham, J. K. (1996) *The End of Capitalism (As We Knew It): A Feminist Critique of Political Economy*, Oxford: Blackwell.
- Glückler, J. & Armbrüster, T. (2003) Bridging Uncertainty in Management Consulting: The Mechanisms of Trust and Networked Reputation, *Organization Studies*, vol 24, nr 2, s 269–297.
- Goffman, E. (1974) *Frame Analysis. An Essay on the Organization of Experience*, Boston: Northeastern University Press.
- Golden-Biddle, K. & Locke, K. (1993) Appealing work: an investigation of how ethnographic texts convince, *Organization Science*, vol 4, nr 4, s 595–616.
- Goode, W. J. (1957) Community within a community: The professions, *American Sociological Review*, vol 22, nr 2, s 194–200.
- Grant, D. & Shields, J. (2002) In Search of the Subject: Researching Employee Reactions to Human Resource Management, *The Journal of Industrial Relations*, vol 44, nr 3, s 313–334.
- Greenwood, R. & Empson, L. (2003) The Professional Partnership: Relic or Exemplary Form of Governance?, *Organization Studies*, vol 24, nr 6, s 909–933.
- Greenwood, R., Hinings, C. R. & Brown, J. (1990) "P2-form" strategic management: Corporate practices in professional

- partnerships, *Academy of Management Journal*, vol 33, nr 4, s 725–755.
- Grey, C. (1994) Career as a project of the self and labour process discipline, *Sociology*, vol 28, nr 2, s 479–497.
- Grey, C. (1998) On being a professional in a “Big Six” firm, *Accounting, Organizations and Society*, vol 23, nr 5/6, s 569–587.
- Grimshaw, D., Ward, K. G., Rubrey, J. & Beynon, H. (2001) Organisations and the Transformation of the Internal Labor Market, *Work, Employment & Society*, vol 15, nr 1, s 25–54.
- Hacking, I. (1999/2000) *Social konstruktion av vad?*, Stockholm: Thales.
- Hall, R. H. (1967) Some Organizational Considerations in the Professional-Organizational Relationship, *Administrative Science Quarterly*, vol 12, nr 3, s 461–478.
- Hanlon, G. (1996) “Casino capitalism” and the rise of the “commercialised” service class—an examination of the accountant, *Critical Perspectives on Accounting*, vol 7, s 339–363.
- Hanlon, G. (1997) A shifting professionalism. An examination of accountancy, i Broadbent, J. Dietrich, M. & Roberts, J. (red) *The end of the professions? The restructuring of professional work*, London: Routledge.
- Harré, R. & Secord, P. F. (1972/1976) *The Explanation of Social Behaviour*, Oxford: Basil Blackwell.
- Hassard, J. (1989) Time and organization, i Blyton, P., Hassard, J., Hill, S. & Starkey, K. (red) *Time, Work and Organization*, London: Routledge.
- Hinings, C. R., Greenwood, R. & Cooper, D. (1999) The dynamics of change in large accounting firms, i Brock, D. M., Powell, M. J. & Hinings, C. R. (red) *Restructuring the Professional Organization: Accounting, health care and law*, London: Routledge.
- Jackall, R. (1988) *Moral Mazes. The World of Corporate Managers*, New York: Oxford University Press.
- Jacques, R. (1996) *Manufacturing the Employee. Management Knowledge from the 19th to 21st Centuries*, London: Sage.

- Jacques, R. (2000) Conclusion: Theorizing Knowledge as Work: the Need for a 'Knowledge Theory of Value', i Prichard, C., Hull, R., Chumer, M. & Willmott, H. (red) *Managing Knowledge. Critical Investigations of Work and Learning*, Houndmills: Macmillan.
- Jönsson, S. (2004) Revisorrollens nedgång och fall, *GRI-rapport 2004:7*, GRI (Gothenburg Research Institute), Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.
- Jönsson, S. & Macintosh, N. B. (1997) CATS, RATS, and EARS: making the case for ethnographic accounting research, *Accounting, Organizations and Society*, vol 22, nr 3/4, s 367–386.
- Kahle, J. B. & White, R. A. (2004) Tax Professional Decision Biases: The Effects of Initial Beliefs and Client Preference, *The Journal of the American Taxation Association*, vol 26, Supplement, s 1–29.
- Kallinikos, J. (1996) Predictable worlds: On writing, accountability and other things, *Scandinavian Journal of Management*, vol 12, nr 1, s 7–24.
- Karlsson, J. Ch. (1986) *Begreppet arbete: definitioner, ideologier och sociala former*, Lund: Arkiv.
- Karlsson, J. Ch. (2002) Arbetsbegreppet, I Hansen, L. H. & Orban, P. (red) *Arbetslivet*, Lund: Studentlitteratur.
- Keenoy, T. (1999) HRM as hologram: a polemic, *Journal of Management Studies*, vol 36, nr 1, s 1–23.
- Knights, D. (1992) Changing Spaces: The disruptive impact of a new epistemological location for the study of management, *Academy of Management Review*, vol 17, nr 3, s 514–536.
- Kohn, M. L. (1980/1983) Arbetets komplexitet och den vuxna personligheten, i Aronsson, G. (red) *Arbetets krav och mänsklig utveckling. Socialpsykologisk arbetslivsforskning*, Stockholm: Prisma.
- Kor, Y. Y. & Leblebici, H. (2005) How do interdependencies among human-capital deployment, development and diversification strategies affect firms' financial performance?, *Strategic Management Journal*, vol 26, s 967–985.



- Kosík, K. (1963/1978) *Det konkretas dialektik. En studie i människans och världens problematik*, Göteborg: Röda Bokförlaget.
- Kunda, G. (1992) *Engineering Culture: Control and Commitment In a High-tech Corporation*, Philadelphia: Temple University Press.
- Kvale, S. (1996) *InterViews. An Introduction to Qualitative Research Interviewing*, Thousand Oaks: Sage.
- Kärreman, D. & Alvesson, M. (2004) Cages in Tandem: Management Control, Social Identity, and Identification in a Knowledge-Intensive Firm, *Organization*, vol 11, nr 1, s 149–175.
- Lakoff, G. & Johnson, M. (1980) *Metaphors We Live By*, Chicago: The University of Chicago Press.
- Larson, M. S. (1977) *The Rise of Professionalism: A Sociological Analysis*, Berkeley: The University of California Press.
- Lave, J. & Wenger, E. (1991) *Situated learning. Legitimate peripheral participation*, Cambridge: Cambridge University Press.
- Legge, K. (1995) *Human Resource Management. Rhetorics and Realities*, Basingstoke: Palgrave.
- Leicht, K. T. & Fennell, M. L. (2001) *Professional Work. A Sociological Approach*, Malden: Blackwell.
- Linell, P. (1992) Transkription av tal och samtal: teori och praktik, *Arbetsrapporter från Tema K*, 1992:5, Linköpings universitet, Linköping.
- Loft, A. (1995) "Time Is Money", *Studies in Cultures, Organizations and Societies*, vol 1, s 127–145.
- Lyotard, J.-F. (1984) *The Postmodern Condition: A Report on Knowledge*, Minneapolis: University of Minnesota Press.
- Løwendahl, B. R. (1997) *Strategic Management of Professional Service Firms*, Köpenhamn: Handelshøjskolens forlag.
- Løwendahl, B. R., Revang, Ø. & Fosstenløyen, S. M. (2001) Knowledge and value creation in professional service firms: A framework for analysis, *Human Relations*, vol 54, nr 7, s 911–931.
- Maister, D. H. (1993) *Managing the Professional Service Firm*, New York: Free Press.
- Maister, D. H. (2004) The Anatomy of a Consulting Firm, i Fombrun, C. J. & Nevens, M. D. (red) *The Advice Business. Essential Tools*

- and Models for Management Consulting*, Upper Saddle River, NJ: Pearson.
- Marx, K. (1867/1997) *Kapitalet. Första boken*, Lund: Arkiv.
- Merriam, S. B. (1994) *Fallstudien som forskningsmetod*, Lund: Studentlitteratur.
- Meyerson, D. E. (1991) "Normal" Ambiguity? A Glimpse of an Occupational Culture, i Frost, P. J., Moore, L. F., Louis, M. R., Lundberg, C. C. & Martin, J. (red) *Reframing Organizational Culture*, Newbury Park: Sage.
- Miller, P. & O'Leary, T. (1994) Accounting, "economic citizenship" and the spatial reordering of manufacture, *Accounting, Organizations and Society*, vol 19, nr 1, s 15–43.
- Mills, C. W. (1940) Situated actions and vocabularies of motive, *American Sociological Review*, vol. 5, s. 904–913.
- Mills, C. W. (1951/2002) *White Collar. The American Middle Classes*, Oxford: Oxford University Press.
- Mills, P. K. & Margulies, N. (1980) Toward a Core Typology of Service Organizations, *Academy of Management Review*, vol 5, nr 2, s 255–265.
- Mintzberg, H. (1979) *The Structuring of Organizations: A Synthesis of the Research*, Englewood Cliffs: Prentice-Hall.
- Morgan, R. M. & Hunt, S. D. (1994) The Commitment-Trust Theory of Relationship Marketing, *Journal of Marketing*, vol 58, nr 3, s 20–38.
- Morris, T. & Empson, L. (1998) Organisation and expertise: an exploration of knowledge bases and the management of accounting and consulting firms, *Accounting, Organizations and Society*, vol 23, nr 5/6, s 609–624.
- Morris, T. & Pinnington, A. (1998) Promotion to Partner in Professional Service Firms, *Human Relations*, vol 51, nr 1, s 3–24.
- Morrison, M. A. (2004) Rush to judgment: the lynching of Arthur Andersen & Co., *Critical Perspectives on Accounting*, vol 15, s 335–375.
- Morrow, R. A. (1994) *Critical Theory and Methodology*, Thousand Oaks: Sage.

- Munro, R. (1996) Alignment and identity work: the study of accounts and accountability, i Munro, R. & Mouritsen, J. (red) *Accountability: power, ethos & the technologies of managing*, London: The International Thomson Business Press.
- Munro, R. (2001) Calling for accounts: numbers, monsters and membership, *The Sociological Review*, vol 49, nr 4, s 473–493.
- Munro, R. & Mouritsen, J. (1996) (red) *Accountability: power, ethos & the technologies of managing*, London: The International Thomson Business Press.
- Murdock, G. (1997) Thin Descriptions: Questions of Method in Cultural Analysis, i McGuigan, J. (red) *Cultural Methodologies*, London: Sage.
- Mørch, S. & Asplund, J. (1974) Marked og supermarked. Et bidrag til en marxistisk socialpsykologi, *Udkast*, nr 1, s 53–81.
- Newell, S. Scarbrough, H., Swan, J. & Hislop, D. (2000) Intranets and Knowledge Management: De-centered Technologies and the Limits of Technological Discourse, i Prichard, C., Hull, R., Chumer, M. & Willmott, H. (red) *Managing Knowledge. Critical Investigations of Work and Learning*, Houndmills: Macmillan, s. 232–234.
- Nippert-Eng, C. E. (1996) *Home and Work: Negotiating Boundaries through Everyday Life*, Chicago: The University of Chicago Press.
- Nonaka, I. & Takeuchi, H. (1995) *The Knowledge Creating Company: How Japanese Companies Create the Dynamics of Innovation*, New York: Oxford University Press.
- Nonaka, I. & Teece, D. J. (2001) (red) *Managing Industrial Knowledge: Creation, Transfer and Utilization*, London: Sage.
- Norén, L. (1995) *Tolkande företagsekonomisk forskning. En metodbok*, Lund: Studentlitteratur.
- Normann, R. (1992/2000) *Service Management – ledning och strategi i tjänsteproduktion*, Stockholm: Liber.
- Ochs, E. (1979) Transcription as theory, i Ochs, E. & Schieffelin, B. B. (red) *Developmental Pragmatics*, New York: Academic Press.
- O'Donnell, E., Koch, B. & Boone, J. (2005) The influence of domain knowledge and task complexity on tax professionals' compliance

- recommendations, *Accounting, Organizations and Society*, vol 30, s 145–165.
- Oppenheimer, M. (1973) The proletarianization of the professional, i Halmos, P. (red) *Professionalisation and Social Change*, The Sociological Review Monograph, vol 20, University of Keele, s 213–227.
- Orr, J. E. (1998) Images of Work, *Science, Technology and Human Values*, vol 23, nr 4, s 439–455.
- Ouchi, W. G. (1979) A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms, *Management Science*, vol 25, nr 9, s 833–848.
- Ouchi, W. G. (1980) Markets, Bureaucracies, and Clans, *Administrative Science Quarterly*, vol 25, nr 1, s 129–141.
- Pei, B. K. W., Reckers, P. M. J. & Wyndelts, R. W. (1992) Tax Professionals Belief Revision: The Effects of Information Presentation Sequence, Client Preference, and Domain Experience, *Decision Sciences*, vol 23, nr 1, s 175–199.
- Pfeffer, J. & Cohen, Y. (1984) Determinants of Internal Labor Markets in Organizations, *Administrative Science Quarterly*, vol 29, s 550–572.
- Pinnington, A. & Morris, T. (1996) Power and Control in Professional Partnerships, *Long Range Planning*, vol 29, nr 6, s 842–849.
- Pinnington, A. & Morris, T. (2003) Archetype Change in Professional Organizations: Survey Evidence from Large Law Firms, *British Journal of Management*, vol 14, s 85–99.
- Polanyi, M. (1966/1983) *The Tacit Dimension*, Gloucester: Peter Smith.
- Power, M. (1997) *The Audit Society. Rituals of Verification*, Oxford: Oxford University Press.
- Power, M. (2003) Auditing and the production of legitimacy, *Accounting, Organizations and Society*, vol 28, s 379–394.
- Prichard, C. & Alvehus, J. (2003) Foucauldian inspired Critical Management Studies and Radical Political Economy - Bridges and Boundaries, paper presenterat vid 3<sup>rd</sup> *International Critical Management Studies Conference*, Radical Political Economy and Management Stream, Lancaster University Management School, Lancaster, Storbritannien.

- Prichard, C., Hull, R., Chumer, M. & Willmott, H. (2000) (red) *Managing Knowledge. Critical Investigations of Work and Learning*, Houndmills: Macmillan.
- Resnick, S. & Wolff, R. (1987) *Knowledge and Class: A Marxian Critique of Political Economy*, Chicago: University of Chicago Press.
- Richardson, L. (2000) Writing: a method of inquiry, i Denzin, N. K. & Lincoln, Y. S. (red) *Handbook of Qualitative Research, Second edition*, Thousand Oaks: Sage.
- Roberts, J. (1991) The possibilities of accountability, *Accounting, Organizations and Society*, vol 16, nr 4, s 355–368.
- Roberts, M. L. (1998) Tax Accountants' Judgement/Decision Making Research: A Review and Synthesis, *The Journal of the American Taxation Association*, vol 20, nr 1, s 78–121.
- Roberts, R. W. & Dwyer, P. D. (1998) An Analysis of Materiality and Reasonable Assurance: Professional Mystification and Paternalism in Auditing, *Journal of Business Ethics*, vol 17, nr 5, s 569–578.
- Roberts, J. & Scapens, R. (1985) Accounting systems and systems of accountability: understanding accounting practices in their organizational context, *Accounting, Organizations and Society*, vol 10, nr 4, s 443–456.
- Robertson, M., Scarborough, H. & Swan, J. (2003) Knowledge Creation in Professional Service Firms: Institutional Effects, *Organization Studies*, vol 24, nr 6, s 831–857.
- Roethlisberger, F. J. & Dickson, W. J. (1947) *Management and the worker: an account of a research program conducted by the Western Electric Company, Hawthorne Works*, Chicago, Cambridge, MA : Harvard University Press.
- Ronco, W. & Peattie, L. (1988) Making Work: a Perspective from Social Science, i Pahl, R. E. (red) *On Work. Historical, Comparative and Theoretical Approaches*, Oxford: Basil Blackwell.
- Rorty, R. (1989/1997) *Kontingens, ironi och solidaritet*, Lund: Studentlitteratur.
- Rose, N. (1996) Identity, Genealogy, History, i Hall, S. & du Gay, P. (red) *Questions of Cultural Identity*, London: Sage.

- Rose, N. (1999) *Governing the Soul. The Shaping of the Private Self. Second edition*, London: Free Association Books.
- Rose, T. & Hinings, C. R. (1999) Global client's demands driving change in global business advisory firms, i Brock, D. M., Powell, M. J. & Hinings, C. R. (red) *Restructuring the Professional Organization: Accounting, health care and law*, London: Routledge.
- Rosen, M. (1985) Breakfast at Spiro's: Dramaturgy and Dominance, *Journal of Management*, vol 11, nr 32, s 31–48.
- Rosen, M. & Astley, W. G. (1988) Christmas Time and Control: An Exploration in the Social Structure of Formal Organizations, *Research in the Sociology of Organizations*, vol 6, s 159–182, JAI Press.
- Sahlin-Andersson, K. (1989) *Okklarhetens strategi. Organisering av projektsamarbete*, Lund: Studentlitteratur.
- Sandberg, J. (1994) *Human competence at work: an interpretative approach*, Göteborg: BAS.
- Sandberg, J. (2000) Understanding human competence at work: an interpretative approach, *Academy of Management Journal*, vol 43, nr 1, s 9–25.
- SAOB, *Svenska Akademiens ordbok*, <http://g3.spraakdata.gu.se/saob/>, 1997–2003.
- Sayers, S. (1988) The Need to Work: a Perspective from Philosophy, i Pahl, R. E. (red) *On Work. Historical, Comparative and Theoretical Approaches*, Oxford: Basil Blackwell.
- Schwandt, T. A. (2000) Three Epistemological Stances for Qualitative Inquiry. Interpretivism, Hermeneutics, and Social Constructionism, i Denzin, N. K. & Lincoln, Y. S. (red) *Handbook of Qualitative Research, Second edition*, Thousand Oaks: Sage.
- Schön, D. A. (1983/1991) *The Reflective Practitioner. How Professionals Think in Action*, Aldershot: Asgate.
- Scott, M. B. & Lyman, S. M. (1968) Accounts, *American Sociological Review*, vol 33, nr 1, s 46–62.
- Sennett, R. (2000) *När karaktären krackelerar. Om människan i den nya ekonomin*, Stockholm: Atlas.

- Sharma, A. (1997) Professional as agent: knowledge asymmetry in agency exchange, *Academy of Management Review*, vol 22, nr 3, s 758–798.
- Sheehan, N. T. (2005) Why old tools won't work in the "new" knowledge economy, *Journal of Business Strategy*, vol 26, nr 4, s 53–60.
- Sherer, P. D. (1995) Leveraging human assets in law firms: human capital structures and organizational capabilities, *Industrial and Labor Relations Review*, vol 48, nr 4, s 671–691.
- Shostack, G. L. (1977) Breaking Free from Product Marketing, *Journal of Marketing*, nr 41, s 73–80.
- Simmel, G. (1900/1981) Utbytet, i Simmel, G. (1981) *Hur är samhället möjligt? och andra essäer*, Göteborg: Korpen.
- Simmel, G. (1908/1970) *Kamp*, Uppsala: Argos.
- Skatteverkets Rättsfallsprotokoll 22/01, tillgängligt via <http://skatteverket.se/>, rättsfallsprotokoll från 2001.
- Spell, C. S. & Blum, T. C. (2000) Getting ahead: organizational practices that set boundaries around mobility patterns, *Journal of Organizational Behavior*, vol 21, s 299–314.
- Spencer, D. A. (2000) Braverman and the Contribution of Labour Process Analysis to the Critique of Capitalist Production – Twenty-Five Years On, *Work, Employment and Society*, vol 14, nr 2, s 223–243.
- Spilker, B. C., Worsham, Jr., R. G. & Prawitt, D. F. (1999) Tax Professionals' Interpretations of Ambiguity in Compliance and Planning Decision Contexts, *The Journal of the American Taxation Association*, vol 21, nr 2, s 75–89.
- Stake, R. E. (2000) Case Studies, i Denzin, N. K. & Lincoln, Y. S. (red) *Handbook of Qualitative Research, Second edition*, Thousand Oaks: Sage.
- Starbuck, W. H. (1992) Learning by knowledge-intensive firms, *Journal of Management Studies*, vol 29, nr 6, s 713–740.
- Stevens, M. (1991) *The Big Six. The Selling Out of America's Top Accounting Firms*, New York: Simon & Schuster.
- Sturdy, A. (1997) The consultancy process – an insecure business, *Journal of Management Studies*, vol 34, nr 3, s 389–413.

- Sturdy, A., Clark, T., Fincham, R. & Handley, K. (2005) *Both Cosmopolitans and Locals? Multiplicity, Complexity, Fluidity and Exclusion in Management Consultant – Client Knowledge Relationships*, *EBK (Evolution of Business Knowledge) Working paper series*, 2005/2, <http://www.ebkresearch.org/working.html>.
- Sveiby, K. E. & Risling, A. (1986) *Kunskapsföretaget – seklets viktigaste ledarutmaning?*, Malmö: Liber.
- Svensson, P. (2004) *Setting the Marketing Scene. Reality Production in Everyday Marketing Work*, Lund Studies in Economics and Management 79, Lund University Press.
- Svensson, L. G. & Östnäs, A. (1990) *Rummets psykologer – själarnas arkitekter. En studie av professionella i arbete*, Stockholm: Carlssons.
- Taylor, F. W. (1911/1967) *The Principles of Scientific Management*, New York: Norton.
- Tengblad, S. (2000) Vad innebär Human Resource Management?, i Bergström, O. & Sandoff, M. (red) *Handla med människor: perspektiv på human resource management*, Lund: Academia adacta.
- Terkel, S. (1972/2004) *Working. People talk about what they do all day and how they feel about what they do*, New York: The Free Press.
- Thompson, P. (1983) *The Nature of Work. An Introduction to Debates on the Labour Process*, Basingstoke: Macmillan.
- Todorov, T. (1978/1989) *Symbolik och tolkning*, Stockholm/Stehag: Symposion.
- Townley, B. (1993) Foucault, power/knowledge, and its relevance for human resource management, *Academy of management Review*, vol 18, nr 3, s 518–545.
- Townley, B. (1994) *Reframing Human Resource Management. Power, Ethics and the Subject at Work*, London: Sage.
- Van Maanen, J. (1988) *Tales of the Field. On Writing Ethnography*, Chicago: The University of Chicago Press.
- Wallace, J. E. (1995) Organizational and Professional Commitment in Professional and Nonprofessional Organizations, *Administrative Science Quarterly*, vol 40, s 228–255.



- Watson, T. (2002) Professions and Professionalism. Should We Jump Off the Bandwagon, Better to Study Where It Is Going?, *International Studies of Management and Organization*, vol 32, nr 2, s 93–105.
- Weick, K. E. (1979) *The Social Psychology of Organizing*, New York: McGraw-Hill.
- Werr, A. (1999) *The Language of Change. The roles of methods in the work of management consultants*, Stockholm: EFI, Stockholm School of Economics.
- Werr, A., Stjernberg, T. & Docherty, P. (1997) The functions of methods of change in management consultancy, *Journal of Organizational Change*, vol 10, nr 4, s 288–307.
- Werr, A. & Styhre, A. (2002) Management consultants – friend or foe? Understanding the ambiguous client–consultant relationship, *International Studies of Management and Organization*, vol 32, nr 4, s 43–66.
- Willmott, H. (1996) Thinking accountability: accounting for the production of self, i Munro, R. & Mouritsen, J. (red) *Accountability: power, ethos & the technologies of managing*, London: The International Thomson Business Press.
- Winroth, K. (1999) *När management kom till advokatbyrån. Om professioner, identitet och organisering*, Göteborg: BAS.
- Winroth, K. (2003) Kunskapsarbetare i aktion – en studie om organisering av advokaters arbete, *Score Rapportserie 2003:5*, Stockholms universitet.
- Wolfe, A. (1997) The Moral Meaning of Work, *Journal of Socio-Economics*, vol 26, nr 6, s 559–570.
- Yin, R. K. (1989) *Case study Research: Design and Methods*, Newbury Park: Sage.

## Lund Studies in Economics and Management

Editor Allan T Malm

86. Johan Alvehus 2006; Paragrafer och profit. Om kunskapsarbetets oklarhet, 232 s.
85. Paul Jönsson 2006; Supplier Value in B2B E-Business – A case Study in the Corrugated Packaging Industry, 357 s.
84. Maria Gårdängen 2005; Share Liquidity and Corporate Efforts to Enhance it - A study on the Swedish Stock Exchange, 246 s.
83. Johan Anselmsson & Ulf Johansson 2005; Dagligvaruhandelns egna varumärken - konsekvenser och utvecklingstendenser, 371 s.
82. Jan Alpenberg & Fredrik Karlsson 2005; Investeringar i mindre och medelstora tillverkande företag - drivkrafter, struktur, process och beslut, 476 s.
81. Robert Wenglén 2005; Från dum till klok? - en studie av mellancheferers lärande, 278 s.
80. Agneta Erfors 2004; Det är dans i parken ikväll – Om samverkan mellan näringsliv och akademi med forskningsparken som mäklande miljö och aktör, 343 s.
79. Peter Svensson 2003; Setting the Marketing Scene. Reality Production in Everyday Marketing Work, 255 s.
78. Susanne Arvidsson 2003; Demand and Supply of Information on Intangibles: The Case of Knowledge-Intense Companies, 238 s.
77. Lars Nordgren 2003; Från patient till kund. Intåget av marknadstänkande i sjukvården och förskjutningen av patientens position, 216 s.
76. Marie Löwegren 2003; New Technology Based Firms in Science Parks. A Study of Resources and Absorptive Capacity, 336 s.
75. Jacob Östberg 2003; What's Eating the Eater? Perspectives on the Everyday Anxiety of Food Consumption in Late Modernity, 248 s.
74. Anna Stafsudd 2003; Measuring the Unobservable: Selecting Which Managers for Higher Hierarchical Levels, 217 s.
73. Henrick Gyllberg & Lars Svensson 2002; Överensstämmelse mellan situationer och ekonomistyrssystem - en studie av medelstora företag, 277 s.
72. Mohammed Nurul Alam 2002; Financing of Small and Cottage Industries in Bangladesh by Islamic Banks. An Institutional-Network Approach, 403 s.
71. Agneta Planander 2002; Strategiska allianser och förtroendeprocesser - en studie av strategiska samarbeten mellan högteknologiska företag, 369 s.
70. Anders Bengtsson 2002; Consumers and Mixed-Brands. On the Polysemy of Brand Meaning, 218 s.
69. Mikael Hellström 2002; Resultatenheter i kommunalteknisk verksamhet struktur, process och effekt, 280 s.
68. Ralph Meima 2002; Corporate Environmental Management. Managing (in) a New Practice Area, 452 s.

67. Torbjörn Tagesson 2002; Kostnadsredovisning som underlag för benchmarking och prissättning - studier av kommunal va-verksamhet, 272 s.
66. Claus Baderschneider 2002; Collaboratively Learning Marketing: How Organizations Jointly Develop and Appropriate Marketing Knowledge, 388 s.
65. Hans Landström, Jan Mattsson, Helge Helmersson 2001; Ur en forskarhandledares örtagård. En vänbok till Bertil Gandemo, 192 s.
64. Johan Anselmsson 2001; Customer-Perceived Quality and Technology-Based Self-service, 281 s.
63. Patrick Sweet 2001; Designing Interactive Value Development. Perspectives and Strategies for High Precision Marketing, 364 s.
62. Niclas Andrén 2001; Essays on Corporate Exposure to Macroeconomic Risk, 191 s.
61. Heléne Tjärnemo 2001; Eco-Marketing & Eco-Management, 208 s.
60. Ulf Elg, Ulf Johansson 2000; Dynamiskt relationsbyggande i Europa. Om hur olika slags relationer samspelar, illustrerat av svenska dagligvaru-företag, 189 s.
59. Kent Springdal 2001; Privatisation of the IT Sector in Sweden, 255 s.
58. Hans Knutsson 2000; Process-Based Transaction Cost Analysis. A cost management exploration in SCA Packaging, 274 s.
57. Ola Mattisson 2000; Kommunala huvudmannastrategier för kostnadspress och utveckling. En studie av kommunal teknik, 311 s.
56. Karin Bryntse 2000; Kontraktstyrning i teori och praktik, 317 s.
55. Thomas Kalling 1999; Gaining Competitive Advantage through Information Technology. A Resource-Based Approach to the Creation and Employment of Strategic IT Resources, 336 s.
54. Matts Kärreman 1999; Styrelseledamöters mandat - ansats till en teori om styrelsearbete i börsnoterade företag, 328 s.
53. Katarina Svensson-Kling 1999; Credit Intelligence in Banks. Managing Credit Relationships with Small Firms, 263 s.
52. Henrik Kristensen 1999; En studie av pridförhandlingar vid företags förvärv, 272 s.
51. 1999; Anders H. Adrem; Essays on Disclosure Practices in Sweden. Causes and Effects, 212 s.
50. Fredrik Ljungdahl 1999; Utveckling av miljöredovisning i svenska börsbolag praxis, begrepp, orsaker, 260 s.
49. Kristina Henriksson 1999; The Collective Dynamics of Organizational Learning. On Plurality and Multi-Social Structuring, 256 s.
48. Stefan Sveningsson 1999; Strategisk förändring, makt och kunskap. Om disciplinering och motstånd i tidningsföretag, 230 s.
47. Sten-Åke Carleheden 1999; Telemonopolens strategier. En studie av telekommunikationsmonopolens strategiska beteende, 475 s.
46. Anette Risberg 1999; Ambiguities Thereafter. An interpretive approach to acquisitions, 260 s.
45. Hans Wessblad 1999; Omständigheter på ett kärnkraftverk. Organisering av risk och institutionalisering av säkerhet, 269 s.

44. Alexander Styhre 1998; The Pleasure of Management Ideas. The discursive formation of Kaizen, 282 s.
43. Ulla Johansson 1998; Om ansvar. Ansvarsföreställningar och deras betydelse för den organisatoriska verkligheten, 360 s.
42. Sven-Arne Nilsson 1998; Redovisning av Goodwill. Utveckling av metoder i Storbritannien, Tyskland och USA, 254 s.
41. Johan Ekström 1998; Foreign Direct Investment by Large Swedish Firms The Role of Economic Integration and Exchange Rates, 254 s.
40. Stefan Yard 1997; Beräkningar av kapitalkostnader - samlade effekter i bestånd särskilt vid byte av metod och avskrivningstid, 222 s.
39. Fredrik Link 1997; Diffusion Dynamics and the Pricing of Innovations, 200 s.
38. Frans Melin 1997; Varumärket som strategiskt konkurrensmedel. Om konsten att bygga upp starka varumärken, 310 s.
37. Kristina Eneroth 1997; Strategi och kompetensdynamik – en studie av Axis Communications, 277 s.
36. Ulf Ramberg 1997; Utformning och användning av kommunala verksamhetsmått, 336 s.
35. Sven-Olof Collin 1997; Ägande och effektivitet. Wallenberggruppens och Svenska Handelsbanksgruppens struktur, funktion och effektivitet, 200 s.
34. Mats Urde 1997; Märkesorientering och märkeskompetens. Utveckling av varumärken som strategiska resurser och skydd mot varumärkesdegeneration, 352 s.
33. Ola Alexanderson, Per Trossmark 1997; Konstruktion av förnyelse i organisationer, 334 s.
32. Kristina Genell 1997; Transforming management education. A Polish mixture, 314 s.
31. Kjell Mårtensson 1997; Företagets agerande i förhållande till naturbelastningen. Hur företaget möter myndigheternas miljökrav, 310 s.
30. Erling Green 1997; Kreditbedömning och intuition. Ett tolkningsförslag, 206 s.
29. Leif Holmberg 1997; Health-care Processes. A Study of Medical Problem-solving in the Swedish Health-care Organisation, 228 s.
28. Samuel K. Buame 1996; Entrepreneurship. A Contextual Perspective. Discourses and Praxis of Entrepreneurial Activities within the Institutional Context of Ghana, 256 s.
27. Hervé Corvellec 1996; Stories of Achievement. Narrative Features of Organizational Performance, 245 s.
26. Kjell Tryggestad 1995; Teknologistrategier og post Moderne Kapitalisme. Introduksjon av computerbasert produksjonsteknik, 432 s.
25. Christer Jonsson 1995; Ledning i folkrörelseorganisationer - den interaktiva lednings-logiken, 210 s.
24. Lisbeth Svengren 1995; Industriell design som strategisk resurs. En studie av design-processens metoder och synsätt som del i företags strategiska utveckling, 312 s.

23. Jon Aarum Andersen 1994; Ledelse og effektivitet. Teori og prøving, 354 s.
22. Sing Keow Hoon-Halbauer 1994; Management of Sino-Foreign Joint Ventures, 405 s.
21. Rikard Larsson, Lars Bengtsson, Kristina Eneroth, Allan T. Malm 1993; Research in Strategic Change, 245 s.
20. Kristina Artsberg, Anne Loft, Stefan Yard 1993; Accounting Research in Lund, 248 s.
19. Gert Paulsson 1993; Accounting Systems in Transition. A case study in the Swedish health care organization, 221 s.
18. Lars Bengtsson 1993; Intern diversifiering som strategisk process, 292 s.
17. Kristina Artsberg 1992; Normbildning och redovisningsförändring. Värderingar vid val av mätprinciper inom svensk redovisning, 252 s.
16. Ulf Elg, Ulf Johansson 1992; Samspelet mellan struktur och agerande i dagligvarukedjan. En analys ur ett interorganisatoriskt nätverksperspektiv, 308 s.
15. Claes Svensson 1992; Strategi i federativa organisationer - teori och fallstudier, 220 s.
14. Lars Edgren 1991; Service management inom svensk hälso- och sjukvård - affärsutveckling och kundorganisation, 258 s.
13. Agneta Karlsson 1991; Om strategi och legitimitet. En studie av legitimitetsproblematiken i förbindelse med strategisk förändring i organisationer, 345 s.
12. Anders Hytter 1991; Den idémässiga dimensionen - decentralisering som struktur och idéförändring, 256 s.
11. Anders Anell 1991; Från central planering till lokalt ansvar. Budgeteringens roll i landstingskommunal sjukvård, 246 s.
10. Rikard Larsson 1990; Coordination of Action in Mergers and Acquisitions. Interpretive and Systems Approaches towards Synergy, 337 s.
9. Sven-Olof Collin 1990; Aktiebolagets kontroll. Ett transaktionskostnads teoretiskt inlägg i debatten om ägande och kontroll av aktiebolag och storföretag, 344 s.
8. John Ogbor 1990; Organizational Change within a Cultural Context. The Interpretation of Cross-Culturally Transferred Organizational Practices, 402 s.
7. Rikard Larsson 1989; Organizational Integration of Mergers and Acquisitions. A Case Survey of Realization of Synergy Potentials, 168 s.
6. Bertil Hultén 1989; Från distributionskanaler till orkestrerade nätverk. En studie om fabrikanternas kanalval och samarbete med återförsäljare i svensk byggmaterial industri, 240 s. Bilaga 240 s.
5. Olof Arwidi 1989; Omräkning av utländska dotterföretags redovisning. Metodproblem och konsekvenser för svenska koncerner, 140 s.
4. Bengt Igelström 1988; Resursskapande processer vid företagande i kris, 245 s.
3. Karin Jonnergård 1988; Federativa processer och administrativ utveckling. En studie av federativa kooperativa organisationer, 359 s.

2. Lennart Jörberg 1988; Svenska företagare under industrialismens genombrott 1870 – 1885, 169 s.
1. Stefan Yard 1987; Kalkyllogik och kalkylkrav - samband mellan teori och praktik vid kravställandet på investeringar i företag, 368 s.