

Malin Friman

Controllerns nya roll

En studie av den norska controllerns förändrade roll

The new role of the controller

A study on the changing role of the Norwegian controller

MASTERUPPSATS – Ekonomi och Administration/Civilekonom

Trondheim, Maj 2016

Huvudprofil: Ekonomistyrning

Handledare: Terje Berg



NTNU

Handelshøyskolen i Trondheim

NTNU har inte ansvar för de åsikter som studenten uttrycker, eller innehållet i uppsatsen. Framställningen står uteslutande för studentens räkning och ansvar.

Förord

Denna uppsats är ett resultat av det självständiga, skriftliga arbetet vid Handelshögskolan i Trondheim, som en del av det femåriga mastergradsstudiet i ekonomi och administration. Uppsatsen är skriven inom huvudprofilen ekonomistyrning.

Uppsatsen utforskar controllerns roll i Norge. Att undersöka detta tema har varit både intressant, utmanande, och lärorikt. Uppgiften har givit mig en insikt i controllerns arbetsvardag och arbetsuppgifter, och vad som är viktigt för controllern. Under skrivandet har jag blivit bemött med stort intresse för undersökningen, något som har gjort detta till ett otroligt roligt tema att skriva om.

Uppsatsen baserar sig på en enkätundersökning. Jag vill därför rikta ett stort tack till alla som har lagt ner sin tid på att svara på enkäten, utan ert deltagande hade inte undersökningen varit möjlig. Ett extra stort tack i samband med insamlingen av svar vill jag rikta till Econa, som har varit så vänliga att distribuera undersökningen till de medlemmar som är controllers, och till Confex som skickade ut undersökningen till de som var anmälda till deras arrangemang Controllerdagarna.

Avslutningsvis vill jag tacka de fantastiska personer som jobbar på Handelshögskolan i Trondheim som har stöttat mig genom processen. Tack till Randi Hammervold, Tor-Eirik Olsen, och Tor Georg Jakobsen, som har hjälpt mig med frågeställningar runt kvantitativ metod, och framför allt till min handledare Terje Berg, som har varit en stor hjälp och inspirationskälla.

Trondheim 25 maj, 2016

Malin Friman

Innehållet i denna uppsats står för författarens räkning

Sammanfattning

Controllerns roll är i ständig förändring. Helt sedan ”relevance lost”-debatten har kontrollern kritiserats för att stora delar av yrkesgruppens arbetsuppgifter enbart handlat om att tekniskt producera och hantera information. Dessutom har den finansiella redovisningsinformation som kontrollern levererat varit av lågt värde för företagen. Som följd av kritiken talas det nu om att kontrollern rör sig mot en *ny* roll, och bort från traditionella, talfokuserade arbetsuppgifter. Med utgångspunkt i institutionell och situationsbestämd teori, är syftet med denna uppsats att undersöka kontrollerns roll i Norge, och rollens påstådda utveckling. I tillägg till detta testar jag tre pådrivande faktorer, som antas bidra till utvecklingen rollen. Detta undersöks genom följande problemställning:

”Hur ser kontrollerns roll ut i Norge idag, och vilka pådrivande faktorer bidrar till utvecklingen i kontrollerns roll”

För att svara på problemställningen genomfördes en landsomspännande enkätundersökning, och totalt 422 respondenter svarade på enkäten. Datamaterialet analyserades genom faktoranalys och ordinal regression. För att bestyrka enkätundersökningen genomfördes också 11 fokuserade intervjuer.

Resultaten från undersökningen visar att kritiken mot kontrollern i liten grad kan sägas gällande för norska controllers. Istället visar det sig att många av de arbetsuppgifter som kännetecknar den nya rollen anses som viktiga av controllrarna. Från analysen kunde fem olika roller urskiljas, och en av dem stämde i hög grad överens med den hybrid roll som tidigare nämnts i litteraturen. Denna roll visade en hybridisering av controllerrollen, där rollen blivit bredare eftersom traditionella arbetsuppgifter kompletterades med nya och värdeskapande aktiviteter. Däremot var de tre variabler som testades som drivkrafter till kontrollerns roll inte signifikanta, och det fanns därför inte underlag att påstå att dessa påverkade utvecklingen av rollen.

Abstract

The role of the controller is constantly changing. Since the “relevance lost” debate, the controller has been criticized for focusing solely on producing and processing information. Furthermore, the financial information that the controller delivers is of little value to the company. Because of the vast criticism, scholars now focus on the controller moving toward a new role, and away from the traditional controllers work tasks. Applying both institutional and contingency theory to analyse this suggested role change, the purpose of this essay is to examine the controller's role in Norway, and the controller's suggested development. In addition, I test three driving factors that are believed to contribute to the development in the role. This is examined by the following research question:

"What is the controller's role in Norway today, and the driving factors contribute to the development of the controller's role"

To answer the problem I conducted a countrywide survey, which gained 422 responses. The research question was tested through factor analysis and ordinal regression. To authenticate the survey result, I also conducted 11 focused interviews.

The results of the survey show that the criticism of the controller to a small extent can be said to be true regarding the Norwegian controllers. Instead, it appears that many of the tasks that characterize the new role is considered important by the controllers. From the analysis, five different roles could be distinguished, and one of them was largely consistent with the hybrid role, as it has previously been portrayed in the literature. The results showed a hybridization of the controller role, where the role had become wider as the traditional tasks were supplemented with new and value-creating activities. The three variables tested as drivers to the controller's role did not have a significant effect on the perceived utility of the work tasks. Therefore, there was no support for the assumption that these factors influenced the development of the role.

Innehåll

Förord	i
Sammanfattning	ii
Abstract	iii
Kapitel 1: Inledning	1
1.1 Bakgrund för utredningen.....	1
1.2 Problemställning och utredningens ändamål	3
1.3 Aktualisering och bidrag	4
1.4 Avgränsning av utredningen.....	5
1.5 Struktur och uppbyggnad av uppsatsen	6
Kapitel 2: Teori	6
2.1 Contingency theory.....	6
2.2 Institutionell Teori	9
Kapitel 3: litteraturgenomgång	13
3.1 Vem är controllern?	13
3.2 Controllerrollens utveckling	15
3.3 Controllerrollens variation och pådrivande faktorer	22
3.4 Sammanfattning.....	27
Kapitel 4: Metod	28
4.1 Forskningsdesign	28
4.2 Kvantitativ och kvalitativ metod	29
4.3 Population och urval	30
4.4 Datainsamling	31
4.5 Undersökningens trovärdighet.....	34
4.6 Analysmetoder och tillvägagångssätt	37
4.7 Operationalisering av variabler	41
4.8 Forskningsetik	44
Kapitel 5: Empiri	45
5.1 Enkätundersökning	45
5.2 Intervjuer	56
Kapitel 6: Diskussion	63
6.1 Vikten av controllerns arbetsuppgifter	63
6.2 Controllerns 5 roller.....	66
6.3 Hybrid-controllern	69
6.4 Vad påverkar controllerns roll?	70
6.5 Den nya controllerrollens förutsättningar	78
Kapitel 7: Avslutning	81

7.1 Slutsats.....	81
7.2 Möjliga förbättringsområden.....	83
7.3 Undersökningens bidrag och förslag till vidare forskning	84
Källförteckning	86
Bilagor	90

Figurer

Figur 1: Tre områden som påverkar controllerns roll	5
Figur 2: Forskningmodell för att undersöka förändringen i controllerns roll	25
Figur 3: Antal anställda i företaget	46
Figur 4: I vilken avdelning arbetar controllern	46
Figur 5: Controllerns position i företaget	47
Figur 6: Typ av controller	47

Tabeller

Tabell 1: vikten av arbetsuppgifterna	48
Tabell 2: jämförelse av undersökningarna	49
Tabell 3: faktoranalys	51
Tabell 4: regression: koefficienter och signifikans för variablerna internationalisering och osäkerhet i omgivningen	54
Tabell 5: regression, koefficienter och signifikansvärden för variablerna storlek, avdelning och organisatorisk nivå.....	55

Kapitel 1: Inledning

1.1 Bakgrund för utredningen

Ekonomer som yrkesgrupp har under senare år mottagit mycket kritik. Diskussionen kretsar runt att stora delar av yrkesgruppens arbetsuppgifter enbart har handlat om att tekniskt producera och hantera information. Huvudfokus i kritiken har varit att skapandet av finansiell redovisningsinformation är av lågt värde för företagen. Den redovisningbaserade informationen, som är en väsentlig del av controllerns informationsmängd, kritiseras ofta för att den framför allt riktar uppmärksamheten mot det som redan har inträffat (Lindvall, 2009).

Många författare har kopplat utvecklingen i ekonomernas arbetsuppgifter med utvecklingen i ekonomistyrningen generellt. Ekonomistyrning är idag ett område som ständigt förändras, och det är en konstant diskussion om hur företagens styrningsverktyg bör utformas för att bidra med störst värde. Det hela började för över 30 år sen då två amerikanska professorer gav ut boken *Relevance lost* (Johnson och Kaplan, 1987). De var starkt kritiska mot de styrningsverktyg som företag använde sig av. De menade att den information styrningsverktygen bidrog med var ett alltför litet underlag för beslut, att informationen kom fram till ledarna för sent, och var för riktad mot extern rapportering för att kunna användas för att fatta goda beslut (Bjørnenak, 2010).

Som en reaktion på debatten ökade efterfrågan på bättre intern företagsinformation. Fokus flyttades därför bort från finansiella rapporter, till att tillgodose det behov beslutsfattaren hade av information. Eftersom varje företag ytterst består av individer i samverkan, berör förändringarna även företagens medarbetare, och detta ökar behovet för att utveckla nya organisatoriska roller för medarbetarna (Lindvall, 2009, s. 13). Det vill säga att när krav och standard för vad som skulle framhävas och rapporteras förändrades i företaget, förändrades controllerns roll med denna utveckling. Controllern anses som en viktig bidragande faktor till utvecklingen av ekonomistyrningen, och vice versa. Trots detta, är det få studier i Norge som undersöker om controllerrollen är utvecklad så som det påstås (Berg, 2015).

En annan del av kritiken mot företagets informationssystem pekar på att ökad globalisering och teknologisk utveckling medfört att företagets strategiska horisont har blivit kortare (Hoff och Bragelien, 2009). Det är alltså av yttersta vikt att företaget snabbt klarar att upptäcka

förändringar i omgivningen och svara på dessa ändringar på ett flexibelt sätt (Johnson och Kaplan, 1987). Därför argumenterar nu många för att controllerrollen måste ändras från att frekvent leverera standardiserade rapporter och arbeta reaktivt i förhållande till avvikelser, till att få en mer proaktiv roll som aktivt bidrar till att tillrättalägga för förändringar i verksamheten (Bjørnenak och Kaarbøe, 2011).

Som följd av diskussionen runt förändringar i företaget och i controllerns roll, har det under de senaste tjugo åren förts en diskussion om att en ”traditionell” controllerroll är ersatt med en ”ny” roll. Controllern har traditionellt blivit sedd som en formell agent som producerar finansiell information, och för det mesta är åtskilt från sociala situationer. På senare år har forskningen dock fokuserat på controllerns påstådda nya roll, som går bort från den socialt avskilda, talfokuserade individen, mot en mer proaktiv och strategisk roll som blickar framåt, hellre än att analysera historiska tal (Russell et al., 1999).

Cooper och Dart (2009) menar att det engelska begreppet ”management accounting change” ofta används för att uttrycka det paradigmskifte som har uppstått. Skiftet innefattar två sorters utveckling; (1) användningen av nya ekonomistyrningsverktyg, och (2) en rörelse som leds av medlemmarna själva, där controllern rör sig mer mot den konsulterande och nya controllerrollen. I litteraturen i dag har avsevärt större intresse riktats mot det förstnämnda. Detta kan delvis bero på att det är svårt att studera de faktorer som utgör rollförändringen. Forskningen på rollförändring i samband med utvecklingen efter Johnson och Kaplan, har uppstått först på senare tid. Flera kvantitativa (Burns et al., 1999, Burns och Yazdifar, 2001, Matthews, 1998, Russell et al., 1999) och kvalitativa (Burns och Baldvinsdottir, 2005, Byrne och Pierce, 2007) underökningar har kunnat bevisa att en rollförändring förekommer.

Däremot är forskningen fragmenterad, och det finns inte ett unisont svar på hur utvecklingen i rollen ser ut. Några undersökningar menar att controllern har genomgått en radikal förändring, från CFO-nivå och ner (KPMG, 2008, Russell et al., 1999) medan andra menar att förändringen i praxis har varit mer begränsad (Friedman och Lyne, 1997, Malmi et al., 2001). Bland annat menar Merchant och Van der Stede (2012) att controllern bör vara involverad i att förbereda planer och budgetar, utmana den operativa ledningens planer, och delta i en stor del av ledningens beslut. Men ännu har utvecklingen i många organisationer inte kommit så långt. Man talar ofta varmt om att controllern ska fokusera på verksamheten, inte siffrorna. I

praktiken är det dock korrekta finansiella rapporter som får högst prioritet, och tiden räcker som regel inte till strategi och styrning. (Nilsson och Olve, 2013).

Som vi kan se så har tidigare forskning gett långt ifrån enhälliga resultat. Undersökningarna försvåras ytterligare av att controllerns roll är ett begrepp som har en bred innebörd. Controllerns position, uppgifter och aktiviteter är inte väldefinierade, eftersom de arbetsuppgifter och aktiviteter som controllern innehar skiljer sig från en organisation till en annan, och beror på under vilka omständigheter controllern måste jobba (Nilsson och Olve, 2013). Ett av problemen med controllerns roll i litteraturen är därför att det är en oenighet runt begreppet, särskilt med tanke på hur befattningen borde beskrivas och hur konceptet controller borde definieras och analyseras (Rouwelaar, 2015). Lindvall (2011) konstaterar att begreppet idag ofta används slentrianmässigt för de i ekonomifunktionen som jobbar med kvalificerade ekonomiuppgifter. Kort sagt kan man säga att rollutvecklingen i större eller mindre grad påverkar alla som är anställda under jobbtiteln controller (Howell, 2006). Vid undersökningar på controllerns roll har praxis i Norden varit att man avgränsar sig till att se på det som gärna kallas för ”business controller” (Berg, 2015, Nilsson och Olve, 2013). I min undersökning önskar jag dock att se på hela controllerfunktionen.

1.2 Problemställning och utredningens ändamål

Baserat på dessa förutsättningar, önskar jag att kartlägga controllerns roll, och undersöka i vilken grad den nya controllerrollen har anammats i Norge idag. Undersökningen tar därför utgångspunkt i controllerns arbetsuppgifter för att klargöra vilka uppgifter controllern anser som viktigast i sin arbetsvardag. Baserat på vikten av dessa uppgifter, testas en rad faktorer som kan antas vara drivkrafter mot arbetsuppgifter som i teorin nämns som kännetecken för den nya controllern. För att göra detta har jag baserat min undersökning på en tidigare undersökning genomförd av Cooper och Dart (2009). Deras forskningmodell ger ett bra underlag för att få en uppfattning om mångfalden i controllerns roll. Den problemställning jag har valt för att undersöka detta är:

” Hur ser controllerns roll ut i Norge idag, och vilka pådrivande faktorer bidrar till utvecklingen i controllerns roll”

1.3 Aktualisering och bidrag

För ungefär 20 år sedan, och fram till 2000-talet, var controllerns utveckling av stort intresse i ekonomistyrningslitteraturen. Otaliga undersökningar pekade på att controllerns roll var under utveckling. I Norden var intresset störst i Sverige (Se bl.a; Lindvall, 2009, Linhardt och Sundqvist, 2004) och Finland (Se bl.a; Granlund och Lukka, 1997, Granlund och Lukka, 1998, Järvenpää, 2007, Malmi et al., 2001, Vaivio och Kokko, 2006), få undersökningar genomfördes dock på den norska controllern. På senare tid verkar intresset för controllerns utveckling ha svalnat, och få nya undersökningar har gjorts i Norden. Detta trots att utvecklingen spåddes stor i framtiden. Det kan verka underligt att dessa studier pekade på stor utveckling, utan att genomföra några undersökningar över längre tid. En anledning varför denna studie är aktuell, är därför för att undersöka om den påstådda förändringen har ägt rum, 5 till 20 år efter dessa studier.

Vidare pekar Byrne och Pierce (2007) på två skäl till att ledare och anställda i ekonomifunktionen måste studeras ytterligare. För det första är forskningen på rollen för controllers och ledare i ekonomifunktionen splittrad (Chapman, 1997, Chenhall, 2003) och det finns ett behov av att skapa en mer omfattande bild av dagens roller. För det andra har empirisk forskning lett fram till motstridiga resultat. I likhet med detta menar Cooper och Dart (2009) också att de studier som gjorts på området inte är nog. De menar att nuvarande forskning på rollförändringen består av en skiss, där detaljer och färg måste tillsättas för att få en enhetlig bild av förändringens natur och vad som förorsakar den.

Denna undersökning ska därför bidra till den existerande litteraturen genom att undersöka controllerns roll idag, för att få en överblick över hur controllern har utvecklats. Det finns skäl att anta att controllerns roll har varit i stadig utveckling, men också indikatorer på att den inte har utvecklats så snabbt som förutspått (Cooper och Dart, 2009, Malmi et al., 2001).

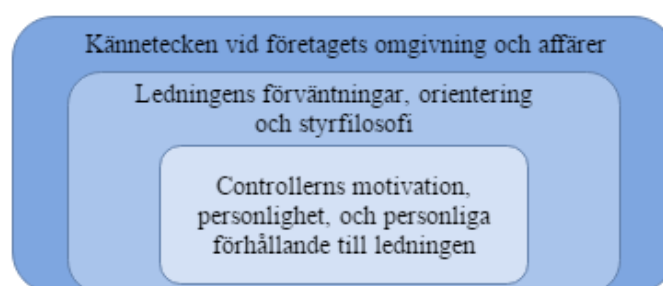
Förhoppningsvis kan undersökningen också bidra med en grund för framtida forskning, då liknande studier kan genomföras vid senare tidpunkt för att mäta utvecklingen i controllerrollen. Undersökningen är nyskapande eftersom det inte tidigare har genomförts en undersökning i Norge som är helt ägnad åt att undersöka controllerns roll. Där controllerns roll tidigare blivit undersökt, har detta i stort sett gjorts kvalitativt, eller inom enskilda företag. Denna undersökning är dock landstäckande, och kombinerar kvantitativa och kvalitativa element för att undersöka utvecklingen i rollen.

För den enskilde controllern, kan undersökningen bidra med en förståelse för hur yrket ser ut idag. Detta kan i sin tur leda till en begreppsförklaring, och mer definierade roller för de som jobbar inom controlleryrket, samt ge ett riktmärke för controllerns kompetensutveckling. Undersökningen kan också bidra till diskussionen runt utbildning av ekonomer, och i vilken grad fokus bör flyttas från rena rapportering- och redovisningsämnen, mot mer business-orienterade ämnen.

1.4 Avgränsning av utredningen

Denna undersökning ser inte på utvecklingen hos alla anställda i företagets ekonomifunktion, utan är specifikt inriktad mot att undersöka utvecklingen hos controllern. Så sett täcker undersökningen inte roller som redovisningsekonomer, revisorer och liknande. Detta även om det kan antas att andra anställningsformer inom det ekonomiska och finansiella området upplever en liknande utveckling.

Det finns många faktorer som kan påverka hur controllerns roll ser ut. Ett exempel är Rouwelaar (2015) som refererar till (Sathe, 1982) som nämner att det finns tre olika områden som påverkar i vilken grad controllern är involverad i ledningens beslut. Figur 1 nedanför visas dessa tre områden som är; kännetecknen vid företagets omgivning och affärer, ledningens förväntningar, orientering och styrfilosofi, och controllerns motivation, personlighet, och personliga förhållande till ledningen.



Figur 1: Tre områden som påverkar controllerns roll (Rouwelaar, 2015) ref; (Sathe, 1982, exhibit II-1, s. 46)

Med inspiration från denna modell, önskar jag att undersöka den yttersta sfären. Det vill säga att även om det hade kunnat vara fördelaktigt att inkludera alla aspekter som påverkar controllerns roll, anses inte detta som genomförbart med de begränsade resurser som är tillgängliga vid en masteruppsats. Således undersöks yttre påverkningsfaktorer på controllerns roll, och inte interna faktorer som kan finnas mellan medarbetare, eller egenskaper hos

controllern själv. Undersökningen är utformad för att få en bred förståelse av controllers roll och vilka pådrivande faktorer som ligger bakom eventuell utveckling. Därför går undersökningen inte heller på djupet för att försöka förklara underliggande attityder och meningar om runt utvecklingen.

1.5 Struktur och uppbyggnad av uppsatsen

Uppsatsen består av 7 kapitel. Kapitel 1 är det inledande kapitlet till uppsatsen, kapitel 2 beskriver det teoretiska underlag som uppsatsen är uppbyggd runt, kapitel 3 är en litteraturgenomgång av tidigare undersökningar av controllers roll, kapitel 4 redogör för det metodiska tillvägagångssätt som är valt, i kapitel 5 presenteras resultaten från undersökningen, i kapitel 6 diskuteras dessa resultat, och slutligen i kapitel 7 presenteras undersökningens slutsats.

Kapitel 2: Teori

I detta kapitel presenteras det teoriunderlag som undersökningen är förankrad i. Teorin i denna uppsats kan ses som en lins som undersökningens resultat senare tolkas ut ifrån. För att förstå och förklara controllers varierande roll, och vad som påverkar utvecklingen i rollen, baserar sig undersökningsvariablerna på contingency theory. För att få ett teoretiskt perspektiv på begreppet ”förändring”, används institutionell teori. I detta kapitel kommer enbart teoriunderlaget att presenteras. I nästa kapitel presenteras litteratur och tidigare forskning som på controllers roll.

2.1 Contingency theory

Contingency theory (hädanefter nämnt som situationsbestämd teori) är ursprungligen en teori från den organisatoriska disciplinen (Chenhall, 2003). Teorin har växt fram som en reaktion på klassiska organisationsteorier, som ofta pekar på att det finns *ett rätt* sätt att styra organisationer på. Situationsbestämd teori har istället som utgångspunkt att det inte finns någon universal lag för hur organisationer ska styras på bästa sätt, men att de måste anpassa sig till en rad interna och externa faktorer (Otley, 1980). För att en organisation ska kunna vara effektiv, måste den anpassa sig till dessa faktorer på bästa möjliga sätt (Donaldson, 2001).

Situationsbestämmd teori kan vidareföras från organisationsteorin till ekonomistyrning. I detta tillfälle bygger ekonomistyrningstankegången vidare på den organisatoriska strukturen som teorin har utvecklats utifrån. Teorin har använts på flera områden på temat, till exempel på organisationer i sin helhet (Donaldson, 2001), på ledare i organisationer (Fiedler, 1986), och ekonomistyrning och kontroll (Emmanuel et al., 1990).

Flera nyare studier om rollen hos ledare och anställda i ekonomifunktionen har baserat sin tankegång på situationsbestämmd teori (se t.ex; Byrne och Pierce, 2007, Cooper och Dart, 2009). Denna undersökning är förankrad i situationsbestämmd teori eftersom den testar controllerns roll mot en rad situationsbestämda faktorer, och siktar på att avgöra om någon av dessa påverkar controllerns upplevda vikt av arbetsuppgifter som karakteriserar den nya controllerrollen. Dessa faktorer är globalisering/internationalisering, osäkerhet i företagets omgivning, och företagets storlek. Således är de variabler som genomgås nedan inte en fullständig lista över alla situationsfaktorer, men de som i hög grad är relevanta för denna undersökning. Hur faktorerna påverkar controllerns roll beskrivs ingående i nästa kapitel.

2.1.1 Globalisering och internationalisering

En situationsbestämmd faktor är i vilken grad företaget är utsatt för global press. Forskare omtalar gärna globalisering och internationalisering tillsammans (se t.ex; Granlund och Lukka, 1998), och dessa antas vara viktiga situationsbestämda faktorer. Globaliseringen har medfört ökad konkurrens på marknaden, både nationellt och internationellt. Den har även förkortat reaktionstiden för företag, eftersom de måste reagera snabbare på information både extern och intern för att vara konkurrenskraftiga (Burns och Baldvinsdottir, 2007). Det kan antas att företag använder sig av olika strategier vid olika internationella kontexter (Roth och Morrison, 1992).

2.1.2 Osäkerhet i företagets externa omgivningar

De externa omgivningarna är en variabel som ofta används i situationsbaserad forskning. Den kanske mest undersökta aspekten i detta tillfälle är osäkerhet i de externa omgivningarna. Generellt är det så att ju mer osäkra de externa omgivningarna är, desto öppnare och externt fokuserad är företagets styrsystem (Chenhall, 2003). Osäkerhet i omgivningarna kan dock delas in i flera olika undergrupper, och Chenhall (2003) refererar till Khandwalla (1977) som delade in osäkerhet i; turbulens, (riskabel och oförutsägbar), fientlighet (stressfullt och dominerande), mångfald (variation i produkter och kunder), och komplexitet (snabb

utveckling i teknologin). Dessa typer osäkerhet påverkar organisationer på olika sätt. Dock var Khandwallas (1977) indelning bara en av många som har föreslagits i litteraturen. Turbulens är en av de variabler som har fått mycket uppmärksamhet i litteraturen. Turbulens uppstår om företagets omgivningar upplever en konstant förändring i kundernas preferenser, i pris och kostnadsstrukturer, och sammansättningen av konkurrenter. Det kan också uppstå som följd av oklara industriella gränser (Calantone et al., 2003).

Inom ekonomistyrning har osäkerhet relaterats till nyttan av omfattande och tidsriktig information (Gordon och Narayanan, 1984). Till exempel fann Brownell (1985) att komplexitet i omgivningarna, som skapas av förhållanden med leverantörer och staten, associeras med en reducerad betoning på budgeten. Detta är i likhet med fientlighet och turbulens i omgivningen, som ökar företagets behov att använda sig av formella kontroller och traditionell budget (Chenhall, 2003). Vidare har forskare påvisat att hög osäkerhet i omgivningarna leder till större betoning på budgeten som evalueringsverktyg (Ezzamel, 1990), och påverkar organisationens prestationsbedömning, budgetering och budgetkontroller (Haldma och Läätts, 2002). Det kan antas att styrningen i företagen, och vikten av budgeten, också påverkar hur kontrollerna måste arbeta eftersom denne är en individ som ingår i företagets struktur (Lindvall, 2009).

2.1.3 Storlek

Chenhall (2003) menar att storlek är en viktig situationsfaktor som ofta blir undersökt i förhållande till ekonomiska frågeställningar. En hel del forskning föreligger på hur storlek påverkar företagets ekonomiska styrning. När företag blir större, får de större möjlighet att öka sin effektivitet eftersom företaget kan införa högre grad av specialisering. Chenhall (2003) refererar till Child och Mansfield (1972) som menade att när företag blir större, ökar också behovet för ledare att behandla större mängder med information till den grad att ekonomisk kontroll måste införas, så som regler, dokumentering, specialisering, och decentralisering. Bruns och Waterhouse (1975) identifierade att olika typer av kontroll utfördes i stora, respektive små företag. I större företag var mer formella arbetsrutiner, hög specialisering, och regler viktigare. I större företag menade också ledare att de anställda hade en hög kontrollnivå, var mycket involverade i att vara med och sätta standarder, samt la mer tid på budgetering.

2.2 Institutionell Teori

Institutionell teori utforskar de processer och mekanismer som gör att strukturer, normer, regler, och rutiner blir etablerade som riktlinjer för socialt beteende. Institutionell teori är inte en ensamstående, enhetlig teori, men är en sammansättning av många och komplexa idéer. Burns och Scapens (2000) sig av följande definition på en institution: ”ett sätt att tänka eller handla som till viss grad är förekommande och varande, som är inbäddad i vanorna av en grupp individer”. Det finns alltså ett samband mellan mänsklig handling och de institutioner som innehåller den mänskliga handlingen. Controllerns arbete kan därför ses på som något rutinmässigt, som kan bli institutionaliserat i organisatorisk praxis.

2.2.1 Institutionell teori och förändring

Nyare forskning på området har uppmärksammat temat ”avinstitutionalisering” och förändringsprocesser hos institutioner. Framväxten av nya uppfattningar och regler hos institutioner kan vara på grund av inneboende konflikter, eller på grund av externa faktorer. Förändring är ofta ett resultat av kollektiv mobilisering av aktörer som upplever deras position som ofördelaktig, och därför ifrågasätter existerande system och vedertagna sanningar (Ritzer, 2004).

För att ge undersökningen ett teoretiskt perspektiv på begreppet förändring, tar jag utgångspunkt i en artikel av Seo och Creed (2002). De utformade ett generellt ramverk som kan tillämpas på olika typer av förändring, på olika nivåer (organisatoriskt, interorganisatoriskt, och socialt), och i olika institutionella kontexter. När Seo och Creed (2002) ska förklara ändring, tar de utgångspunkt i Bensons (1977) fyra grundläggande principer för dialektal analys; social konstruktion, totalitet, motsättningar, och praxis. Dessa fyra dialektiska principer kan användas direkt i samband med institutionella processer. Organisationer kan då förstås som sociala ordningar som hela tiden produceras och reproduceras, och till slut blir institutionaliserade. Dessa processer producerar till slut motsägande ordningar i företaget (totalitet), och motsättningarna ger upphov till spänningar och konflikter i och mellan institutioner. Detta skapar i sin tur medvetenhet om spänningarna hos aktörerna i institutionen, och i några tillfällen leder detta till att de agerar för att förändra de sociala ordningarna själva (praxis). Men motsättningarna behöver inte nödvändigtvis komma inifrån institutionen. Seo och Creed (2002) refererar till Jepperson (1991) som pekar

på att institutioner kan utveckla motsättningar med sina omgivningar, andra institutioner, eller elementära sociala beteenden.

Seo och Creed (2002) föreslår fyra källor till motsättningar som kan uppstå på lång sikt som biprodukter av institutionaliseringsprocessen; (1) legitimitet som leder till funktionell ineffektivitet, (2) anpassning som leder till låg anpassningsförmåga, (3) Institutionell konformitet som skapar interinstitutionella oförenligheter, och (4) isomorfism som strider med avvikande intressen. Över lång tid blir vissa sociala relationer och handlingar institutionaliserade, och då uppstår antagligen en eller flera av dessa motsättningar.

Legitimitet som leder till funktionell ineffektivitet

En central tankegång i institutionell teori är att organisatorisk framgång beror på andra faktorer än effektivitet. Organisationer tillskriver sig legitimitet och resurser genom att anpassa sig till sina institutionella omgivningar. Däremot har forskare länge förutspått att anpassning till institutionella omgivningar kan stå i strid med kravet om effektivitet, något som kan leda till institutionella motsättningar. Storleken och varigheten av det effektivitetsgap som uppstår som följd av anpassningen, kan öka med osäkerhet i omgivningen (Seo och Creed, 2002). I förhållande till controllerns roll, kan man tänka sig att företag i hög grad har önskat att uppnå legitimitet hos sina omgivningar, särskilt efter redovisningsskandaler som till exempel Enron. Dessa skandaler har lett till att controllern varit tvungen att anta en mycket mer legitimerande roll än det som är mest effektivt för företaget. Detta effektivitetsgap kan i sin tur vara en katalysator för förändring, när dessa motsättningar blir för stora. Burns och Baldvinsdottir (2007) konstaterar att ekonomer har mycket kvar för att upparbeta nytt förtroende efter tidigare redovisningsskandaler, vilket leder till att controllerns roll att tolka företagets övergripande prestation genom finansiella rapporter fortfarande är avgörande.

Anpassning som leder till låg anpassningsförmåga

En paradox uppstår när institutioner anpassar sig till sina omgivningar på kort sikt om detta gör det svårare för institutionen att anpassa sig på lång sikt. När institutionen har genomgått en kortsiktig förändring för att anpassa sig till en situation, blir dessa element inbyggda i institutionen också på längre sikt. Institutionaliserade processer är svåra att förändra eftersom en förändring påverkar hela institutionen, och närverket av aktiviteter som utgör institutionen. Till exempel är ekonomiskt ömsesidigt beroende något som leder till lägre anpassningsförmåga. När ett ekonomiskt beroende existerat över organisationens gränser, blir

vanlig praxis och dagliga procedurer motståndskraftiga mot förändring, även om de inte är optimala. Alltså, även fast institutionalisering är en anpassningsprocess, har institutionerna stor sannolikhet för att vara både psykiskt och ekonomiskt låsta när processen har blivit etablerad (Seo och Creed, 2002). Om teorin stämmer, borde detta leda till att controllers som arbetar i företag som är ekonomiskt beroende av andra i större grad genomför de traditionella uppgifterna, eftersom sådana företag har mindre förutsättningar för att förändra sig.

Institutionell konformitet som skapar interinstitutionella oförenligheter

I den dialektiska tankegången uppmärksammas de invecklade banden mellan institutioner och den större sociala kontexten, och att denna kontext består av multipla nivåer och sektorer. På så sätt kan anpassningen till en typ av institutionell bestämmelse på en viss nivå, leda till konflikter med andra institutionella bestämmelser på andra nivåer. På grund av detta inför organisationer alla möjliga oförenliga strukturella element i sökandet efter legitimitet och stabilitet. Detta resulterar i att individer och organisationer i ökande grad blir utsatta för multipla och motsägande institutionella bestämmelser. Genom att böja sig för institutionella bestämmelser och förväntningar till beteende på olika nivåer kan detta skapa motsättningar i institutionella ordningar med samhället som helhet (Seo och Creed, 2002). Vi kan tänka oss att om controllers roll började som en traditionell roll, så har organisationer fått kontinuerliga impulser från andra institutioner och organisationer och försökt att anpassa sig till dessa. Detta har gjort att oförenligheter mellan den traditionella rollen och den nya har skapat behov för förändring i företaget.

Isomorfism som strider med avvikande intressen

Ett dialektiskt perspektiv ser på institutionella bestämmelser som en produkt av politiska kamper mellan individer som har olika intressen, och olik maktnivå. Därför reflekterar ofta de nuvarande institutionella bestämmelserna de idéer och mål som de mäktigare individerna har, medan praxis och strukturer ofta består genom dessa individers försök att förändra dem (Benson, 1977). Ofta läggs speciell vikt på denna källa till motsättningar: den fundamentala oförenligheten mellan en viss form för social ordning, och intresset hos olika aktörer som utagerar, innehar, och reproducerar den sociala ordningen.

Praxis som den huvudsakliga förmedlande mekanismen i institutionell förändring

En viktig mekanism – mänsklig praxis – är förbindelsen mellan institutionella motsättningar och institutionell förändring. Praxis är mänsklig medverkan av politisk natur, där individerna

försöker påverka institutionen mot förändring. Seo och Creed (2002) definierar praxis som en viss typ av kollektiv mänsklig handling, som sker i en social och historisk kontext. Praxis har således både ett reflektivt stadium, där nuvarande sociala mönster kritiseras, och ett aktivt moment där aktörerna försöker mobilisera förändring. Det kan tänkas att kontrollern har befunnit sig i det kritiska stadiet, och nu är i en process där denne försöker mobilisera en kollektiv förändring för att ändra rollen.

Institutionella motsättningar, praxis, och institutionell förändring

Aktörer kan delta i reproduktion av sociala ordningar på ett automatiskt, oreflekterat sätt. Under andra perioder kan de bli väldigt målmedvetna och försöka sträcka sig bortom begränsningarna i sin nuvarande situation. Sannolikheten för mobilisering för förändring ökar när aktörer kontinuerligt och kollektivt upplever spänning som uppstår från motsättningar i den socio-historiska kontexten (Benson, 1977). Seo och Creed (2002) föreslår att sannolikheten för institutionell förändring påverkas av den grad som institutionella bestämmelser inte uppfyller de behov individerna har.

Avsaknaden av anpassningsförmågan är en variabel som påverkar hur de reflektiva aktörerna kan komma att se på sin situation. Både effektivitetsgap och inter-institutionella oförenligheter kan sammankopplas med gradvisa förskjutningar i individernas medvetande och ökar sannolikheten för praxis mot institutionell förändring. Den ständiga upplevelsen av att organisationen har ett effektivitetsgap, kan starta den kritiska reflektion som är nödvändig för att praxis ska uppstå. Oliver (1991) menar att det är större sannolikhet att organisationer kritiskt evaluerar sin situation och ser sig om efter andra alternativ, om institutionaliserade bestämmelser går i strid med organisationens ekonomiska effektivitet. Ett annat konkret sätt som förändring uppstår på, är genom ett revolutionärt avbrott utifrån. Institutioner är beroende av sina omgivningar, och avinstitutionalisering kan uppstå som följd av upplevda problem med prestationsnivå, eller den upplevda nyttan av nuvarande institutionella bestämmelser. Dessa tryck kan komma från förändringar i företagets omgivning, till exempel ökad konkurrens om råmaterial (Dacin et al., 2002).

När en grupp aktörer har uppnått en kritisk förståelse för både de begränsningar och potential som de nuvarande institutionella bestämmelserna har, kan de börja söka efter nya möjligheter och mobilisera andra aktörer för att rekonstruera de nuvarande ordningarna (Benson, 1977). Det är däremot viktigt att vara uppmärksam på att dessa agenter som regel försöker att

mobilisera ändring i den nuvarande institutionella ramen. Aktörerna bryter därför sällan helt med de normer, regler och rutiner som existerar sen tidigare, men försöker ändra de redan existerande institutionella bestämmelserna. Således kan vi tänka oss att controllerns roll har utformats så som den har gjort, eftersom den har varit tvungen att förändras innanför redan definierade ramar. Det är heller inte så att kollektiv handling alltid leder till den önskade förändringen, och i verkligheten finns det många möjliga resultat av mobiliseringen mot förändring.

Kapitel 3: litteraturgenomgång

I detta kapitel presenteras tidigare forskning och litteratur om controllerns roll. Först presenteras rollen ingående, sedan beskrivs skillnaden mellan controllerns traditionella och nya roll. Till slut genomgås de situationsfaktorer som påverkar variationen i controllerns roll, och som fungerar som pådrivare som gör att controllern rör sig mot den nya rollen.

3.1 Vem är controllern?

Controllerns roll kan vara svår att definiera eftersom rollen påverkas av otroligt många faktorer. Det bör dock presenteras en teoretisk skiss för vad som utgör begreppet controller, och hur controllern definieras i denna uppsats. Beteckningen controller började användas i USA runt 1890, och kom till Norden runt 1970. I USA var den klassiska arbetsuppdelningen ofta mellan en controller och en så kallad "treasurer". Den som arbetade som treasurer ansvarade för finansiering och kontakter med investerare och banker. Controllerns arbetsuppgifter bestod av planering, uppföljning och rapportering, analyser, skattefrågor, skyddande av tillgångar, samt bedömning av de ekonomiska och sociala krafter som påverkar företaget (Nilsson och Olve, 2013).

Lindvall (2009) tar utgångspunkt i den första empiriska studien på controllerns roll, som genomfördes för över 60 år sedan (Simon et al., 1954). Utifrån denna studie diskuterar han tre viktiga syften med controllerarbetet och hur dessa fortfarande gör sig gällande idag. Dessa är "scorekeeping", "attention directing", och "problem solving". Den första av dessa tre uppgifter, scorekeeping, innebär att mäta och följa upp verksamheten. Praktiskt handlar detta ofta om att controllern förbereder prestationsrapporter och utför finansiella, skattemässiga, och lagstadgade rapporter. Det är controllerns uppgift att se till så att de interna

kontrollsystemen innehåller både trovärdig information, och att dom skyddar företagets tillgångar. Denne har ett ansvar att säkerställa att informationen som rapporteras är rätt, och att informera andra i organisationen vid det tillfälle individer i organisationen bryter lagar och etiska normer. Därför är det viktigt att kontrollern kan vara en del av ledningen samtidigt som denne till viss del måste vara oberoende av den ledningen som denne ska vara en del av (Merchant och Van der Stede, 2012). Förr i tiden var utförandet av denna roll enklare eftersom företagen var mindre komplexa, och la större vikt på budgeten. Det stora förtroendet till budgeten har sedan Simons (1954) undersökning ifrågasatts. I tillägg till den förändrade synen på budgeten och redovisningsinformationens relevans, har tillgången på informationsteknologi även inneburit tätare uppföljning av verksamheten. Ny teknik skapar ökade möjligheter att erhålla aktuell information (Lindvall, 2009).

Den andra arbetsuppgiften, attention directing, handlar om att kontrollern ska skapa och styra uppmärksamheten i företaget. Sedan Simons undersökning i 1954 har denna roll blivit både viktigare och svårare. Det som mäts i organisationen är ofta det som blir uppmärksammat, men i takt med att tekniken gör det möjligt att mäta allt fler aspekter vid företaget, ökar också uppmärksamhetsproblemet. Det behövs därför en mänsklig förklarande, pådrivande resurs för att skapa och rikta uppmärksamheten. Företagets controller kan fungera som den mänskliga resursen. Den tredje och sista arbetsuppgiften är problem solving. Denna uppgift innebär att kontrollern måste fatta beslut baserat på den information som finns tillgänglig. När Simons skrev sin artikel för över 60 år sedan, var den rådande tankegången att aktörer kunde urskilja tillgängliga mål och medel för att fatta det bästa beslutet. Idag präglas dock allt fler situationer av abstrakta och komplexa inslag, något som gör att kontrollern förväntas jobba på ett annorlunda sätt, och med annorlunda arbetsuppgifter.

Idag har kontrollern som regel en bakgrund med ekonomisk utbildning. Den kunskap kontrollern ska besitta preciseras ofta till dels ekonomisk analys med planering och kontroll, och dels redovisning och finansiering. Tanken att en god controller ska fokusera på hela verksamheten, och inte bara på korrekt redovisning, har fått ett starkt genomslag (Nilsson och Olve, 2013). I likhet med detta menar Rouwelaar (2015) att de flesta forskare använder sig av två olika roller för att beskriva kontrollern. Den ena rollen är supporter rollen (alltså att stötta ledningen, ha en roll som förespråkar verksamheten). Den andra rollen är en översiktsroll, som innebär att försäkra sig om att alla i organisationen håller sig till det som är lagligt, det

som är etiskt, och det som är i verksamhetens intresse (se t.ex; Granlund och Lukka, 1998, Hopper, 1980, Merchant och Van der Stede, 2012).

De flesta läroböcker definierar inte controllerns roll direkt, men säger att controllerns huvudsakligen är ansvariga för ekonomistyrning eller ekonomiska redovisningssystem i organisationer (Rouwelaar, 2015). Eftersom denna uppsats har ett brett förhållningssätt till begreppet controller, används nationalencyklopedins breda definition. Svenska nationalencyklopedin definierar controllern som:

”Controller, befattningshavare inom företag vars arbetsområde i allmänhet är ekonomisk styrning, att kontrollera företagets ekonomiska utveckling, göra prognoser och upprätta budgetar” (Nationalencyklopedin)

3.2 Controllerrollens utveckling

3.2.1 Controllerns traditionella roll

I en stor del av litteraturen hävdas det att controllerns roll har ändrat sig under de senaste åren. För att kunna förstå denna ändring, måste vi först se på vad som ligger bakom hänvisningarna till den traditionella controllerrollen. Controllerns traditionella roll förknippas gärna med de arbetsuppgifter som controllern hade förr i tiden, då de flesta större företag en ekonomi- eller redovisningsavdelning som controllern ingick i. Ofta var controllern isolerad från resten av verksamheten, och deltog i gemensamma processer enbart för att diskutera månadsrapporter med företagets ledare. Controllern sågs som en expert i förberedelse och tolkning av information för besluttande, övervakning, och kontroll av anställdas prestationer.

Controllerns arbetsuppgifter innehöll hög grad av rutinarbete och ”scorekeeping”. Dessa arbetsuppgifter utfördes dagligen genom att använda sig av tekniker som budgetering, kostnadsanalyser, och variationsanalys. Denna roll, som bidrar med objektiva bokföringstal till ledningen antyder en passiv roll för controllern, med begränsad involvering i driften. Det fanns en antagande om att ”talen talade för sig själva” (Burns och Baldvinsdottir, 2007).

Den traditionella controllern har mottagit mycket kritik för att inte bidra med värde till företaget. Det mest negativt laddade öknamn som den traditionella controllern fått är kanske ”bean-counter” eller ”bönräknare”. Bilden av den traditionella bönräknaren har anammats i den teoretiska litteraturen och i allmänt medvetande (Vaivio och Kokko, 2006). Denne har framställts som en formell agent, som fokuserar på precision och detaljerad analys av

finansiell information, är isolerad från sociala situationer, och som är tyst och tillbakadragen. Detta är en person som skyr organisatorisk interaktion, initiativ och större ansvarsområden, och därmed tar en övervakande roll (Vaivio och Kokko, 2006). Friedman och Lyne (1997) definierade bönräknaren som en ekonomimedarbetare som producerar historisk finansiell information som anses vara av lågt värde för att påverka effektiviteten i företaget, och som ett resultat av detta har produktionen av information blivit ett mål i sig självt. Den traditionella controllern innehar så sett ofta en ”hård” roll, som är klart definierad, tidskrävande, och strikt planlagd, till skillnad från mer ”mjuka” egenskaper som att till exempel delta i företagets beslutsprocesser (Zoni och Merchant, 2007). Vidare menar Granlund och Lukka att det i Finland är en tydlig skillnad i arbetsuppgifter mellan den som innehar en traditionell controllerroll, och en mer företagsorienterad roll. De kan vara så olika att det kan vara svårt att se att de har samma jobb (Granlund och Lukka, 1997).

3.2.2 Controllerns nya roll

Enligt litteraturen ska controllern nu röra sig bort från den traditionella rollen, mot en mer proaktiv, strategisk och värdeskapande roll. Utvecklingen har en rad faktorer som utpekats som särskilt viktiga för att identifiera den nya rollen. Cooper och Dart (2009) sammanfattar flera olika begrepp som har använts i litteraturen för att beskriva den nya rolltypen. Dessa inkluderar begrepp som ”en modern företagsorienterad controller” (Granlund och Lukka, 1998), en ”företagspartner” (Russell et al., 1999), en ”intern företagskonsult” (Burns och Vaivio, 2001), en ”strategisk-ledningskonsulent” (Holtzman, 2004), eller en ”hybrid-controller” (Burns och Baldvinsdottir, 2005). Denna nya roll ska enligt flera forskare bidra till att göra verksamheten mer effektiv och lönsam. Till exempel menar Zoni och Merchant (2007) att om controllern är involverad i ledningens beslut, så har det positiv inverkan på företagets prestation. Andra forskare har påvisat att controllerns bidrag i beslutsprocesser bidrar till ökat värde för ledningen (Järvenpää, 2007), att ledningen tar bättre beslut (Burns och Baldvinsdottir, 2005, Merchant och Van der Stede, 2012), och gör att ekonomistyrningsinformation är mer efterfrågad (Byrne och Pierce, 2007).

Oavsett benämning, har litteraturen några gemensamma drag för vad som kännetecknar den nya rollen. För det första ska den nya controllern fokusera mindre på traditionella tekniska arbetsuppgifter och mer på den icke-finansiella sidan av arbetet, även om de tekniska aspekterna vid rollen fortfarande i viss grad bör behållas (Burns och Baldvinsdottir, 2007,

Böer, 2000, Granlund och Lukka, 1998, Vaivio, 1999). För det andra bör kontrollern kunna bidra med råd i strategiska frågor som berör hela företaget, och vara involverad i de beslut som tas i både strategiska och operationella frågor (Burns och Baldvinsdottir, 2005, Böer, 2000, Ezzamel et al., 1997, Granlund och Lukka, 1998, Howieson, 2003, Parker, 2001), och när kontrollern bistår med råd skal denne använda sin kunskap om den bredare företagskontexten (Howieson, 2003), samt har en framtidsriktat syn (Byrne och Pierce, 2007). För det tredje är det av större vikt att leda andra i för den nya kontrollern (Burns och Baldvinsdottir, 2007, Granlund och Lukka, 1998, Parker, 2001). Till sist så förutspås det också att kontrollerns arbetsmetoder kommer förändra sig, särskilt med fokus på samarbete utanför ekonomiavdelningen, och genom kryss-funktionella team (Burns och Baldvinsdottir, 2005, Burns och Baldvinsdottir, 2007, Ezzamel et al., 1997, Granlund och Lukka, 1998, Howieson, 2003, Lindvall, 2009).

Controllerns nya arbetsuppgifter

Flera forskare har undersökt sistnämnda i närmare detalj, alltså hur kontrollerns arbetsmetoder och arbetsuppgifter kommer förändra sig. De två aktiviteter som kanske utmärker sig mest i litteraturen som kännetecken för den nya rollen är kontrollerns medverkan när ledningen ska fatta beslut (Granlund och Lukka, 1998, Järvenpää, 2007, Rouwelaar, 2015, Zoni och Merchant, 2007), och att vara en företagspartner (Byrne och Pierce, 2007, Järvenpää, 2007, Russell et al., 1999). Det antas alltså att kontrollern ska kunna stötta ledningen i strategiska och operationella beslut, och bidra med större värde i företaget genom att vara en del av ledningen.

En undersökning från CIMA (1998) visade att arbetsuppgifter som förväntades bli viktiga i framtiden var uppgifter som; (1) ledning och organisering av andra, (2) strategisk ekonomisk planering, (3) ge råd i operationella beslut, (4) designa utveckla och styra finansiella informationssystem, (5) förstå och styra IT-system. Cooper och Dart (2009) tog utgångspunkt i en undersökning genomförd av CIMA och antog att den nya controllerrollen skulle innehålla arbetsuppgifter som; ledning, administration av anställda, projektledning, strategisk ekonomisk planläggning, att bistå med affärsråd, förrättningsetik, värdebaserad ledning (value based management), att vara en företagspartner, användning av e-handelsverktyg, CSR och miljöfrågor. Med tanke på sistnämnda menade Burns och Baldvinsdottir (2007) att kontrollern i sin nya roll har möjlighet att påverka ledningen att ta mer miljövänliga beslut.

Detta är överensstämmande med Lindvall (2009), som menade att när företag inför nya styrningsfilosofier- och modeller förändras också controllers roll och arbetsuppgifter. Han menade de att företagsförändringar som kunde påverka controllerrollen bland annat var; (1) projekt som organisationsform, (2) ägarorientering i företagen, (3) värdestyrning, som är en utveckling mot att ytterligare uppmärksamma icke-finansiell information, (4) kvalitetsfrågor, och (5) CSR, eftersom det i dagens företag inte är ovanligt att effektivitetsfrågan kompletteras med ett strävande efter legitimitet.

Vidare menade Caglio (2003) att kontrollern idag har mindre ansvar för insamlingen av information, och kan därför fokusera mer på konsultation på bakgrund av informationen. Eftersom datorsystem nu kan utföra många uppgifter som tidigare var controllerns dagliga arbete, söker fler företag efter controllers som kan använda sina erfarenheter på områden som till exempel strategisk beslutningstagning. Vidare menade Hoff och Bragelien (2009) att utvecklingen av e-handeln har ändrat företagsprocesserna för många företag. Cooper och Dart (2009) menade också att e-handelsverktyg är en arbetsuppgift som den nya kontrollern bör inneha.

Controllerns nya egenskaper

Eftersom den nya kontrollern ska jobba mer ut mot företaget och ha kunskap om hela verksamheten anses förståelse för verksamheten, mänskliga relationer och kommunikationsfärdigheter som viktigt för en controller (Byrne och Pierce, 2007, Robinson, 1999). Lindvall (2009) menar att eftersom kontrollern har information om det som händer i företaget ekonomiskt sätt, måste denne kunna motivera anställda till att agera i företagets bästa intresse. Idag har också controllerns kontaktytor blivit större, något som innebär att kontrollern får ett större behov av att möta och hantera fler aktörer med olika intressen, förväntningar och ansvar. De utspridda kontaktytorna kommer delvis som ett resultat av att fler och fler i företagen behöver snabb tillgång till ekonomi- och verksamhetsinformation. För att det inte ska bli fel är det väsentligt att kontrollern klarar att förmedla denna information på riktigt, och förståeligt sätt. Dessa situationer som ökar kravet på att kontrollern kan agera som pedagog, kommunikatör och meningsskapare i företaget.

3.2.3 Resultat från tidigare forskning

Ett stort antal undersökningar har under senare år försökt att avgöra om, och i vilken grad controllers har gått över till den nya rollen. Det visar sig dock att resultaten inte är entydiga. En mängd studier har avfärdat synen på kontrollern som en bönräknare, och visar på att den nya controllerrollen har anammats. Vaivio och Kokko (2006) fann att bönräknarmetaforen inte längre kan användas för controllers i finska företag. Istället rapporterar dom om hur den företagsorienterade kontrollern engagerar sig i organisatoriska sociala nätverk för att kunna förstå och förmedla information fortare.

Granlund och Lukka (1997) menar att den finska kontrollern i högsta grad är intresserad av att bidra med sin speciella kunskap i beslutssituationer, och känner ansvar för att förmedla sitt budskap baserat på vad denne vet om företaget. Detta är i likhet med Zoni och Merchant (2007), som undersökte i vilken grad kontrollern var involverad i de beslut som ledningen tar. De fann att de allra flesta controllers var åtminstone delvis involverade i ledningens beslut, och en del är involverade i hög grad. Vidare hänvisar dom till Simons (1992) som fann att financial controllers bidrog till den strategiska planeringsprocessen eftersom de granskade den finansiella prestationen mot företagets mål, utformade strategier för att förbättra företagets prestation, och satte strategiska mål. Russell et al. (1999) fann att kontrollern oftare jobbar inom hela organisationen, deltar i ledningens beslut, och att dom själva upplever att dom bidrar med mer värde.

Också Burns och Baldvinsdottir (2005) fann att den nya ”hybrid-controllern” jobbade ute i organisationen, och var en ”all-arounder”, som var väldigt olik den traditionella scorekeeperrollen. De var nyckelpersoner när företagsstrategin skulle formuleras, när värde för företaget skulle skapas, och antog mer proaktiva roller. De ansåg det som självklart att kontrollern skulle kunna utföra sina traditionella arbetsuppgifter, men att dessa inte längre dominerade controllerns roll. Lindvall (2009) menade att kvalitetsfrågor har fått större uppmärksamhet i controllerns arbete. Han fann att formulering och uppföljning av kvalitetsmål idag är en mycket viktig del av controllerns vardagliga arbete (Lindvall, 2009). I likhet med detta konstaterade Vaivio (2004) att controllerns roll som förändringsagent i företaget, påverkades av i vilken grad kontrollern klarade att införa icke-finansiella mått i organisationen.

Å andra sidan har flera studier påvisat motsatsen, alltså att kontrollern idag fortfarande innehar den traditionella rollen. Tidig empirisk forskning visade på att kontrollern inte var

involverad i ledningens beslutsprocesser, och att controllern verkade lägga störst vikt vid sin ”scorekeeping”-roll (Hopper, 1980). I förhållande till kommunikation, upptäckte Lindvall (2009) att hela 57% av controllerns kontaktytor fortfarande var inom ekonomifunktionen, något som vittnar om en traditionell roll.

Friedman och Lyne (1997) fann bevis för att controllern sågs som en bönräknare av verksamhetens ledare. Till forskarnas överraskning, var det också många av controllrarna själva som var eniga i synsätt. Detta kan vara en indikation på att IT-system inte har tagit över så mycket av den traditionella bönräknarrollen som det tidigare har påståtts. Till exempel fann Lindvall (2009) att så många som 36% av controllrarna inte använde någon form av datorbaserat verktyg över huvud taget i sitt vardagliga arbete, 26% använde Excel, och enbart en minoritet av controllrarna använde mer avancerade IT-system.

Lindvall (2009) nämnde att controllerrollen utvecklats med nya företagsprocesser. Bland annat skulle arbetsuppgifter som CSR, projektledning, ägarorientering, och värdestyrning vara arbetsuppgifter som controllern kunde ägna sig åt. Däremot fann han i sin undersökning att controllrarna i liten grad utförde dessa arbetsuppgifter. Han menade att det hos controllers finns en inneboende skepsis mot att förlita sig på så ”flummiga” styrmetoder som till exempel värdestyrning. Han konstaterade att trots att det fanns ambitioner för att controllern skulle inneha en ny roll, fanns det ändå kvar inslag av ren, analytisk och förhållandevis enkel informationsproduktion i många controllers arbete. Tiden blir därför inte tillräcklig till att i större grad genomföra mer värdeskapande arbetsuppgifter.

Det finns också en rad studier som har fått ambivalenta resultat i förhållande till om rollen kan anses som ny, eller traditionell. Till exempel fann Malmi et al. (2001) att de vanligaste och viktigaste aktiviteterna som controllern utför i hög grad var traditionella uppgifter, så som finansiell rapportering och budgetering. Ingen klar övergång från bönräknare till företagspartner kunde bevisas i deras undersökning. Det visade sig bland annat att 90% av respondenterna fortfarande utförde finansiell rapportering, och också 90% av respondenterna förberedde budgeten eller annan årlig planering. Trots detta så visade det sig att controllern utförde fler arbetsuppgifter än tidigare, bland annat intern konsultation, prestationsmätning, och belöningsystem, något som kan indikera att rollen rör sig mot en hybrid-roll. De fann också att vikten av att vara ledare inte var så stor som tidigare förutspått för controllern, och enbart 20% menade att denna aktivitet var något de utförde.

Cooper och Dart (2009) drog slutsatsen att även om man ser antydningar till övergång till den nya rollen, så sker utvecklingen långsammare än väntat, och de fann ingen tydlig gräns mellan den nya och den traditionella controllerrollen. Vikten av budget och traditionell rapportering verkar fortsatt ha stor vikt. De pekade på att vissa element från den nya rollen sågs som viktiga av controllrarna, men dessa var kompletterande, hellre än ersättande, till de gamla uppgifterna. De konstaterade att utvecklingen i arbetsuppgifter antagligen sker långsamt, och i olika hastighet beroende på uppgiften. Till exempel är hoppet från att analysera finansiell information till att ge råd till chefer kortare än att gå från att ge råd till att bli en ”företagspartner”, något som kan vittna om en stegvis evolutionär process i controllerns utveckling.

Yazdifar och Tsamenyi (2005) fick varierande resultat när de frågade controllers hur de tror att deras ledare ser på dem, och den roll de har. Det var relativt många som trodde att dem ansågs som ”scorekeepers”. Det var dock relativt få (mellan 9 – 20%) som menade att de ansågs som bönräknare, och ungefär 20% av controllrarna menade att de sågs som företagspartners. Byrne och Pierce (2007) fann också att företagspartner-modellen som ofta refereras till i litteraturen, inte ses på samma sätt av controllers och verksamhetsledare, och att dess anammande därför kan anses som mer komplicerad än vad man hade kunnat förvänta. Till slut menade de att controllrarna själva kunde påverka om den nya rollen uppnås eller inte. Detta är i likhet med det (Caglio, 2003) fann, att det är controllrarna själva som måste ta plats och föreslå sin roll som beslutsfattare och interna konsulter till ledningen.

I sin undersökning visar Granlund och Lukka (1997) att flera respondenter hänvisar till controllerns tvådelade roll, även om de var eniga i att controllern borde delta i företagets beslutsprocesser, så var dom inte beredda att överge sin roll som övervakare heller. Controllerns viktigaste uppgift var att få fram det finansiella perspektivet till situationer där ledningen ska ta beslut, och att controllern har förståelse för denna information. De menar att utvecklingen i controllerns roll inte så mycket har förändrats, som expanderat. Med andra ord har controllerns inte lämnat de gamla uppgifterna bakom sig, men snarare inkorporerat fler arbetsuppgifter i sin roll. Baserat på denna diskussion kan vi formulera den första hypotesen:

H1: Det finns underlag för att påstå att controllers idag innehar den nya controllerrollen.

3.3 Controllerrollens variation och pådrivande faktorer

3.3.1. Controllerns varierande roll

Det är många situationsbestämda faktorer som påverkar hur controllerns roll ser ut. Inom litteraturen har flera forskare fokuserat på, och redogjort för, olika faktorer som gör att controllerns roll är så varierande. Nedanför redogörs för en rad relevanta element som gör variationen stor.

Controllerbegreppet

Controllerns roll är ett begrepp som har en bred innebörd, och kan innehålla många olika antaganden och arbetsuppgifter inom företag (Nilsson och Olve, 2013). Flera forskare har försökt förklara vad det är en controller idag faktiskt arbetar med. Men det ter sig som att olika författare har olika förklaringar på, och tillägger olika egenskaper till, controllerrollen. Bland annat nämner Rouwelaar (2015) att ett av problemen med controllerns roll i litteraturen är en oenighet runt begreppet, särskilt med tanke på hur befattningen borde beskrivas och hur konceptet controller borde definieras och analyseras. Lindvall (2009) och Øystese (2009) ansåg det som ändamålsenligt att dela in controllern i *financial-* och *business controller*. I detta tillfälle skulle den finansiella controllern producera redovisningsinformation i kontrollerande syfte, medan business controllern skulle ägna sig mer åt analytiskt, framåtsyftande, och värdeskapande controllerarbete.

Malmi et al. (2001) fann i sin undersökning att det är lite systematik i användningen av benämningen för dem som jobbar som controllers. De fann att det både finns controllers som utför få ekonomistyrningsuppgifter, samtidigt som en del ledare i finansfunktionen i vissa tillfällen utför många ekonomistyrningsuppgifter. I tillägg observerar Granlund och Lukka (1997) ett ökat användande av begreppet controller, och att både redovisningschefer och ekonomichefer ofta ändrar titel till controller.

Avdelning

Den specifika plats där arbetsuppgifterna utförs är av stor betydelse för hur arbetet utförs och de resultat som uppnås. I förhållande till controllerns roll handlar det främst om var controllerns organisatoriskt är placerad i företaget (Lindvall, 2009). Granlund och Lukka (1997) menar i sin studie att det är skillnader i controllerns roll beroende på vilka delar av verksamheten denne kommunicerar med. Om controllern är en del av, eller kommunicerar med, den lokala delen av organisationen är controllern en företagsorienterad medlem i

ledningen och en finansiell konsulent. I en redovisningsorganisation, där kontrollern har en egen avdelning och inte är kopplad till ledningen, är kontrollern mer som den lokala övervakaren som ser till att företagets intressen inte glöms (Granlund och Lukka, 1997).

I stävan efter den nya rollen antas det att kontrollern lägger större vikt på samarbete utanför finansfunktionen, och jobbar mer i tvärfunktionella team (Burns och Baldvinsdottir, 2005, Burns och Baldvinsdottir, 2007, Byrne och Pierce, 2007). Detta var också antagandet hos Cooper och Dart (2009) som fann att de controllers som arbetade utanför ekonomiavdelningen i hög grad innehade den nya rollen. I Lindvalls undersökning var dock en stor andel av controllers kontaktytor mycket nära i funktionellt avseende, och hela 57% av controllers kontaktnät återfanns i ekonomiavdelningen (Lindvall, 2009).

Organisatorisk nivå

I en verksamhet finns det controllers på olika nivåer beroende på typ av verksamhet samt storlek (Olve och Samuelson, 2008, s. 70). Cooper och Dart (2009) antog att controllerrollen ser annorlunda ut, beroende på vilken nivå kontrollern har i företaget. Också Malmi et al. (2001) fann att olika arbetsuppgifter var av olika vikt för olika anställda i controllerfunktionen beroende på organisatoriskt nivå. Malmi et al. (2001) konstaterade även att CFO'ns uppgifter generellt sett inte var särskilt annorlunda controllers uppgifter, även om de i högre grad kanske är företagspartners än bönräknare.

3.3.2 Pådrivande faktorer till controllers nya roll

Denna undersökning inriktar sig inte enbart på att kartlägga i vilken grad Norska controllers har anammat den nya rollen, men också att testa pådrivande faktorer som kan antas påverka utvecklingen. I litteraturen har forskare pekat på många olika faktorer som kan påverka rollen. Bland annat pekade Byrne och Pierce (2007) på företagets storlek och i vilket skede företaget befann sig (exempelvis om de hade ekonomiska svårigheter). Zoni och Merchant (2007) pekade på företagets kapitalintensitet och i vilken grad strategisk planering och budgetering var formell. Burns och Baldvinsdottir (2007) pekade på redovisningsskandaler, globalisering, och teknologi som viktiga pådrivare. Även om alla dessa pådrivare är relevanta för utvecklingen av controllers roll, ger denna del inte en uttömmande beskrivning av alla faktorer som kan påverka rollen. De faktorer som är relevanta för denna undersökning blir därför närmare förklarade nedan.

Globalisering och internationalisering

Den ökade globaliseringen de senaste decennierna har haft en kraftig inverkan på controllerns roll (CIMA, 1998). Ökad global konkurrens har lett till att controllern måste kunna leverera snabb, men också relevant och precis information, och ha större tillgång till den globala information som dagens teknologi kan erbjuda (Burns och Baldvinsdottir, 2007). Lindvall menade också att hård global konkurrens har skapat en situation där den ekonomiska avdelningen måste arbeta på ett annorlunda sätt. Det blir därför viktigt för controllern att vara med tidigt i företagets processer och utveckla goda strukturer. Också Friedman och Lyne (1997) menade att globalisering var en viktig faktor som kommer att bli avgörande för hur controllerns roll utvecklas i framtiden.

Granlund och Lukka (1998) menade att förändringen i ekonomistyrningskulturen i hög grad kunde spåras till den intensiva internationaliseringen, och även globaliseringen, hos finska företag. Företag som arbetar på internationella och globala arenor har ofta sagts behöva en ekonomisk styrning där informerade individer kan bistå med sin finansiella kunskap till de som tar besluten i företaget för att kunna vara konkurrenskraftiga. Också Parker (2001) menade att internationalisering och globalisering påverkade controllerns roll, och att internationaliseringen har gjort att företag i ökande grad deltar i export och internationella samarbeten. När företagets strukturer blir internationaliserade, ökar behovet av expertis inom strategisk och internationell verksamhetsstyrning.

Cooper och Dart (2009) antog att globalisering påverkade controllerrollen eftersom det ger controllern incentiv att använda sin kompetens på ett bättre sätt, och ge mera direkt stöd till organisationens aktiviteter. Globaliseringen har gjort att det nu är lätt att outsourca de mer traditionella uppgifterna, vilket kan leda till nedskärningar i ekonomifunktionen (Ezzamel et al., 1997). Därför ökar globaliseringen sannolikheten att controllern tar på sig en roll som är av högre värde för organisationen. I min undersökning önskade jag att använda företagets grad av internationalisering som mått på det globala tryck som företaget känner. Baserat på detta antagande har följande hypotes utarbetats:

H2: Företag som upplever hög grad av internationalisering ökar vikten av de arbetsuppgifter som associeras med den nya controllerrollen, i förhållande till företag som upplever låg internationalisering.

Osäkerhet i företagets omgivning

Flera undersökningar har visat att företagets omgivningar har inflytande på företagets styrning och styrningssystem (Khandwalla, 1972, Waterhouse och Tiessen, 1978). Osäkerhet i företagets omgivning påverkar också hur kontrollern måste arbeta. Bland annat menade Rouwelaar (2007) att kontrollerns roll förändras tillsammans med omgivningarna, eftersom förändringar som utlöses av nya och konkurrenskraftiga miljöer har skapat stora möjligheter för kontrollern. Detta eftersom denna nya konkurrensintensiva miljö kräver mycket mer noggrann och precis information om kostnader och prestation från företagets aktiviteter, processer, produkter, tjänster och kunder (Kaplan, 1995).

Vidare fann Byrne och Pierce (2007) i sin undersökning att kontrollerna menade att påverkningar från marknaden, så som ekonomiska förhållanden, trender i sektorn, konkurrens, och risker vid utländsk handel påverkade företagets styrning. I tillägg fann Øystese (2009) i sin masteravhandling att flera av de controllers som blev intervjuade menade att instabila och volatila marknader la stort press på kontinuerlig uppföljning av finansiella styrta. Detta försvårade också arbetet med att fastställa en korrekt budget, och försvårade kontrollerns roll i förhållande till denna traditionella arbetsuppgift. Det kan antas att de faktorer som påverkar styrningen i organisationer, också påverkar den beslutsinformation de anställda i ekonomifunktionen behöver bidra med. Det blev påvisat av Gordon och Narayanan (1984) att osäkerheten i omgivningarna påverkade den information som de anställda i ekonomifunktionen levererade som beslutstöd. När osäkerheten var större, förväntades de anställda att leverera *ex ante* information. Denna typ av information kan i hög grad knytas till den nya controllerrollen, som förutspås vara mer proaktiv. Dessa antaganden leder fram till hypotes nummer tre:

H3: För företag där den upplevda osäkerheten i omgivningen är hög, läggs det större vikt vid att kontrollern utför de arbetsuppgifter som associeras med den nya rollen.

Storlek

Företagets storlek är en faktor som ofta omtalas i situationsbestämd teori. Yazdifar och Tsamenyi (2005) pekade på att storleken på företaget påverkade kontrollerns roll eftersom den påverkade storleken på ekonomifunktionen i företaget, hur medvetna controllers var på aktiviteter utanför ekonomifunktionen, och i vilken grad kontrollerna var formellt strukturerade. Generellt hade mindre organisationer större ansvarsområden för kontrollern,

och det var enklare för kontrollern att vara informerad om vad som pågår i, och utanför, verksamheten. Controllerns roll verkade också vara mer standardiserad, och institutionaliserad i dotterbolag till större företag, till skillnad från mellanstora företag, något som kan göra det svårare för controllers att bestämma sina egna roller. Även om det inte finns någon anledning att påstå att det är skillnader mellan beroende och oberoende företag (Yazdifar och Tsamenyi, 2005) pekar forskning på att kontrollerns roll kan vara situationsbestämd utifrån storleken på företaget (Byrne och Pierce, 2007).

Malmi et al. (2001) fann att globala företag använde titeln controller oftare än andra företag. Dessa företag var generellt större än de andra företagen i deras undersökning, och de drog därför slutsatsen att controllerrollen oftare förekommer i stora företag än i små. Vidare fann de att de anställda som lägger mer än 50% av sin arbetsvardag på redovisning oftare var anställda i större organisationer, men jobbade på lägre nivåer av företaget. Berg (2015) ser på situationen ur en Norsk synvinkel och menar att det faktum att 95% av norska företag har mindre än 20 anställda, är en starkt påverkande faktor på kontrollerns roll. Dessa företag har knappast renodlade controllerfunktioner, och vid dessa tillfällen anses bokslut och rapporter som viktigare att lägga tid på än analytiskt arbete. Därför har de senaste åren teknologi varit en viktig pådrivare till rollen, när denna har kunnat underlätta de mekaniska uppgifter som arbetet innebär.

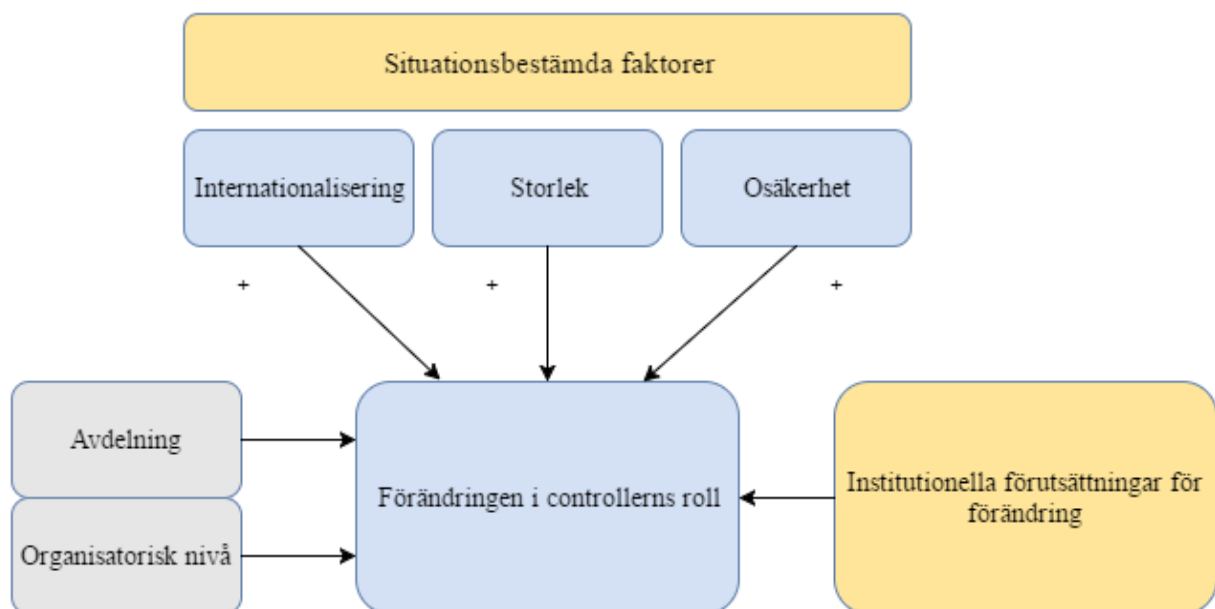
Cooper och Dart (2009) föreslog att storlek är en indikation på företagets anpassningsförmåga till teknologi och andra innovationer. Teknologi anses ofta som en viktig situationsfaktor (Khandwalla, 1972, Waterhouse och Tiessen, 1978), och har haft stor inverkan på controllerrollen de senaste åren. Idag förändrar den snabba IT-utvecklingen företagets villkor. Det är i huvudsak tillgången till ny och integrerande IT som gör det möjligt att förändra kontrollerns arbete. Dessutom har den snabba utvecklingen i teknologin fört till ett effektivitetsgap som ökar behovet av en förändring i controllerrollen (Lindvall, 2009). I likhet med detta menade Byrne och Pierce (2007) att teknologi har en stor effekt på kontrollerns roll, särskilt när det kommer till automatiseringen av transaktionsbearbetning, informationsintegrering, och förkortad rapporteringstid. Cooper och Dart (2009) argumenterar för att det som är viktigt att undersöka är kapaciteten för företag att införa ny teknologi. Denna förmåga är beroende av företagets karaktär, framför allt att det finns resurser för att investera i ny teknologi. Deras argument är att ett litet men lönsamt företag har mindre kapacitet till att investera i förändring på samma sätt som större olönsamma företag, som har

mer incentiv och muskelkraft att genomföra sådana processer. Större företag har i större grad möjligheten att implementera förändringsprocesser som träning av de anställda, utan att avbryta rådande processer. I tillägg har större företag större sannolikhet att införa andra former av reformer eftersom de ofta blir påverkade av andra i sin omgivning till att göra detta. Baserat på ovan nämnda argument, testas den fjärde hypotesen:

H4: För större företag ökar sannolikhet att lägga större vikt vid de arbetsuppgifter som associeras med den nya controllerrollen i förhållande till små företag.

3.4 Sammanfattning

För att sammanfatta kan vi se att litteraturen är splittrad angående controllerns nya roll, och att det finns många olika pådrivande faktorer till utvecklingen i rollen. De faktorer jag har valt att testa är internationalisering, osäkerhet i företagets omgivning, och storlek. Jag antar att dessa har en positiv effekt, alltså att de är drivkrafter som gör sannolikheten större att controllern innehar den nya rollen. Det finns också flera förutsättningar för att institutioner och individerna i dessa institutioner ska kunna förändras. Modellen nedanför är den forskningmodell som jag tar utgångspunkt i då jag undersöker controllerns roll



Figur 2: forskningmodell för att undersöka förändringen i controllerns roll

Kapitel 4: Metod

Detta kapitel presenterar undersökningens metodiska tillvägagångssätt. Här beskrivs undersökningens forskningsstrategi- och design, population och urval, insamlingsmetod, samt den analysmetod som har valts. Till slut i kapitlet diskuteras undersökningens kvalitet.

Metod betyder planmässigt tillvägagångssätt. Men det finns inte ett generellt planmässigt tillvägagångssätt som passar till alla forskningsfrågor (Nyeng, 2004, s. 187). En forskare måste därför anpassa tillvägagångssättet till det som ska undersökas, och den problemställning som forskaren valt. Metoden i denna uppsats valdes eftersom den ansågs som mest ändamålsenlig till att svara på problemställningen: *"Hur ser controllerns roll ut i Norge idag, och vilka pådrivande faktorer bidrar till utvecklingen i controllerns roll"*

4.1 Forskningsdesign

4.1.1 Val av design

När en forskare ska undersöka verkligheten kan denne generellt göra det på två sätt. Antingen kan forskaren ha en induktiv ansats, där ett antal observationer är utgångspunkt för att konstruera förväntningar, hypoteser och teorier från erfarenheter (Nyeng, 2004). Den andra ansatsen kallas för en deduktiv ansats, där går forskaren från teori till empiri. Denna undersökning har som mål att, utifrån teorin, testa om en rad hypoteser kan ses gällande för controllers i Norge idag. Således har undersökningen en deduktiv ansats.

Gripsrud, Olsson och Silkoset (2010) menar att val av design ska baseras på tre variabler: erfarenhet på forskningsområdet, existerande teori på området, och undersökningens ambitionsnivå. Eftersom ändamålet med undersökningen var att kartlägga och undersöka controllerns roll, och många tidigare undersökningar förelåg på temat, valdes en deskriptiv design. Denna typ av design används för att beskriva en vald situation, och datainsamlingen sker ofta genom kvantitativa tekniker som frågeformulär och observationer, för att dra slutsatser om specifika förhållanden (Gripsrud et al., 2010). Vidare är designen av extensiv art, eftersom undersökningen försöker kartlägga fenomenet över flera olika kontexter (Jacobsen, 2005). En sådan design kallas ofta också för urvalsundersökningar. Detta sågs som passande då ändamålet var att täcka så mycket av populationen som möjligt. En explorativ del, bestående av intervjuer, inkluderades också för att stärka undersökningen.

Baserat på den data som skulle samlas in och undersökningens tidsram, blev en tvärsnittsstudie vald som form för undersökningen. Tvärsnittsdesign är en vanlig design att använda sig av vid kvantitativa forskningsundersökningar som baseras på frågeformulär. Alla mätningar sker i en begränsad period, och syftet med designen är att beskriva förhållanden i nutid (Ringdal, 2013). Vidare kan studien sägas luta mot den positivistiska traditionen. Detta eftersom studien tar utgångspunkt i att undersöka controllerns arbetsuppgifter, inte varför dessa utförs eller vilken avsikt som ligger bakom handlingen. Jag antar också att abstrakta begrepp som osäkerhet i omgivningen och internationalisering är något som kan mätas och kvantifieras.

4.2 Kvantitativ och kvalitativ metod

Inom forskning skiljer man som regel mellan kvalitativ och kvantitativ metod. Kvalitativa undersökningar siktar ofta på att gå på djupet, och finna utfyllande information från ett fåtal respondenter. I kvantitativa undersökningar önskar man däremot å kunna generalisera de svar man får, baserat på ett stort dataunderlag med koncisa frågor som kan analyseras i ett statistikprogram. Den vanligaste datainsamlingsmetoden inom detta tillvägagångssätt är en enkätundersökning med slutna frågor.

Baserat på problemställningens karaktär och forskningsdesign, valdes huvudsakligen ett kvantitativt tillvägagångssätt för att samla in information. I tillägg genomfördes också kvalitativa intervjuer för att stärka undersökningen genom metodtriangulering. När man hämtar in data med mer än en undersökningsmetod, kallas detta för metodtriangulering. I detta fall är huvudmetoden som används kvantitativ, och undersöks genom frågeformulär. Denna stöds av den kvalitativa delen genom intervjuer. Metodtriangulering använd för att väga upp svagheter som är förbundet med att bara använda en metod (Jacobsen, 2005). I detta fall inkluderades intervjuerna huvudsakligen för att undersöka om de variabler som valts i regressionsmodellen var riktiga, och för att få ett bredare underlag för begreppet förändring. Det var också menat att kontrollera skillnader i rollen som inte fångades upp av frågeformuläret.

4.3 Population och urval

4.3.1 Population

Innan man genomför en undersökning, måste man utröna vem undersökningen ska utarbetas för, och vad som ska mätas. Populationen i en undersökning är summan av alla undersökningsenheter som man önskar att kartlägga (Gripsrud et al., 2010). I denna undersökning önskas ett brett förhållningssätt till controllern. Därför är alla som anser sig själva som en controller relevanta. Detta liknar det tillvägagångssätt som Malmi et al. (2001) använt sig av. Dom fann i sin studie att jobbtitlar inte var särskilt beskrivande för det faktiska arbetet som den befattningshavande utförde. Populationen består således av de anställda i Norska företag som själva menar att dom har en controllerroll. Fler än de med enbart titlen controller uppmanas att delta (till exempel ekonomichefer, finanschefer, chief financial officers och liknande).

Som regel har forskaren inte möjlighet att genomföra undersökningen på hela populationen. Detta kan bero på brist på tid, resurser och tillgång på nödvändig information (Saunders et al., 2012). Vid dessa tillfällen måste man göra ett urval i populationen. Populationen av controllers i Norge är dock mycket svår att definiera. Detta eftersom begreppet controller i sig själv är ett diffust begrepp, och det är många olika arbetsuppgifter och antaganden som kan ingå i controllerrollen. Det leder i sin tur till att det är svårt att säga något om hur många individer populationen faktiskt innehåller, vilket leder till svårigheter när man ska uttala sig om representativitet och generaliserbarhet. I mitt fall medför detta att mitt urval är ett icke-sannolikhetsurval, eftersom populationen är alla controllers i Norge, och jag inte har möjlighet att säkerställa att alla controllers har lika stor chans att bli utvalda till undersökningen.

4.3.2 Urval

Eftersom ändamålet med undersökningen var att kartlägga controllerns roll i Norge, var ambitionen att urvalet skulle göras så stort som möjligt. Att kontakta alla controllers i Norge ansågs dock inte som genomförbart. Istället användes flera olika kontaktytor för att inhämta svar, och tre olika urval användes. Det primära urvalet var DN Topp 500, som är en lista över Norges 500 största företag. Listan är offentlig online, och tillgänglig för alla. Företagen rangordnas efter omsättning föregående år. I tillägg ingicks ett samarbete med Confex, där frågeformuläret blev distribuerat till de som anmält sig till arrangemanget Controllerdagarna.

Till sist ingicks ett samarbete med Econa (intresse och arbetstagarorganisationen för civilekonomer och masterutbildade inom ekonomiska och administrativa ämnen), där frågeformuläret skickades ut till organisationens medlemmar med benämningen controller.

4.3.3 Storlek på urvalet

Storlek på urvalet är antal svar som forskaren önskar att insamla. Om man använder sig av ett sannolikhetsurval är det viktigt att få en tillräckligt stor svarprocent för att kunna dra representativa slutsatser som gäller för hela populationen. Använder man däremot ett icke-sannolikhetsurval blir problemet tvetydigt, och det finns inga direkta regler för hur detta bör göras (Saunders et al., 2012) Vid detta tillfälle måste forskaren ställa sig frågan vad denne önskar att ta reda på, vad som är stort nog för att vara användbart, vad som är trovärdigt, och vad som kan göras med de tillgängliga resurserna (Patton, 2005). I analysen av det insamlade datamaterialet kommer en faktoranalys att genomföras. Detta medför en del ytterligare problemställningar för storleken på urvalet. För att genomföra en faktoranalys finns det en rad rekommendationer på hur stort urvalet måste vara. En vanlig tumregel är att N bör vara minst 100 för att genomföra en faktoranalys (Gorsuch, 1983, Kline, 1979), och jag använder mig därför att detta som ett lägsta gränsvärde.

4.4 Datainsamling

För att svara på problemställningen valde jag att själv samla in data, så kallad *primärdata*. Primärdata är egen insamling av datamaterial medan, sekundärdata är datamaterial som är insamlat av andra (Gripsrud et al., 2010). I denna undersökning samlas primärdata in genom frågeformulär och intervjuer. Sekundärdatamaterialet som är insamlad är i stort sett tidigare forskning på området.

4.4.1 Utformning av frågeformuläret

För att samla in primärdata användes ett webbaserat frågeformulär. I ett frågeformulär svarar respondenterna på de frågor som ställs genom förhandsdefinierade svarsalternativ. För att skapa frågeformuläret och samla in svar användes det internetbaserade programmet Questback. Eftersom schemat skickades ut till Econas medlemmar, Controllerdagarna, och direkt till ledare i ekonomifunktionen, kan jag vara ganska säker på att de rätta personerna har svarat på undersökningen. Frågeformuläret innehåller enbart slutna frågor. Detta valdes för att begränsa omfånget av svaren och tiden som respondenten la på formuläret. Denna metod gör

att man måste operationalisera de begrepp som används. Operationalisering utförs för att forskaren ska kunna standardisera information som siffror (Jacobsen, 2005).

Frågeformuläret som användes i undersökningen är i hög grad baserat på det frågeformulär som användes av Cooper och Dart (2009). Några av frågorna blev direkt översatta från denna studie, medan några anpassades en Norsk kontext. Från deras enkät hämtades frågorna om vikten av olika aktiviteter som kontrollern genomför, och storlek på företaget. Frågor runt upplevd osäkerhet i omgivningen hämtades från Gordon och Narayanans (1984) enkät om osäkerhetens påverkan på ekonomistyrningsverktyg. Till slut hämtades frågor runt internationalisering från en svensk studie på användningen av ekonomistyrningsverktyg (Florek och Johansson, 2006). Genom att använda frågor från tidigare studier, ökar chansen för att frågorna mäter det som forskaren önskar att mäta, och problem som är förbundna med begreppsvaliditet förminskas.

För att underlätta för respondenten utformades alla svar som kategorisvar. Till exempel kunde kontinuerliga data ha samlats in på frågan om hur många procent företaget handlar med utlandet. Denna, och liknande frågor, blev dock indelade i kategorier. Det ansågs inte som rimligt att respondenterna skulle kunna ge exakta siffror på hur stor andel företaget handlar med utlandet. Denna svarsform valdes också för att begränsa risken för att respondenten avslutade undersökningen innan de fullfört den, samt att svaren skulle bli missvisande. Det var inga frågor i formuläret som var obligatoriska att svara på, också detta gjordes för att öka chansen att respondenterna inte avslutade undersökningen innan de var färdiga.

4.4.2 Pre-test

En pre-test genomfördes av en Business Controller. Pre-testen genererade positiva resultat, och respondenten svarade att frågorna var lätta att förstå och få frågeställningar uppkom efter enkäten var besvarad. Pre-testen rapporterade en svarstid på 20 minuter. Detta ansågs som för långt, då längre svarstid är något som kan öka sannolikheten för att respondenterna avbryter sitt svar. På grund av detta togs en fråga bort från frågeformuläret för att begränsa tiden av respondenternas tidsbruk.

4.4.3 Distribution

Undersökningen distribuerades via epost till de 500 största privata företagen i Norge. För de företag som på deras hemsidor uppgett mailadressen till en ansvarig i ekonomifunktionen skickades en förfrågan om undersökningen med länk direkt till denne. För de företag som enbart upp gav generella mailadresser, skickades en generell förfrågan om kontakt med företagets controllers. Eftersom undersökningen skickades ut via e-post var det en omfattande process att få tag i de rätta e-postadresserna till controllers och ledare i ekonomifunktionen. Det försvårade också möjligheten att påminna om undersökningen, då det var svårt att kontrollera om respondenten hade genomfört undersökningen utan att svara på mailen. Detta medför också att flera företag än de som gav besked om det har svarat.

Av de 500 största företagen var det många som enbart hade mailadresser till generell kontakt, som till exempel direkt till administrationen. Totalt svarade 99 av 500 bedrifter via mail att dom önskade att delta i undersökningen. 18 företag svarade att dom inte hade tid eller möjlighet att svara på studien, och 341 företag gav inget svar. Detta ger en total responsrate från Norges största företag på 20%. Tillsammans med de som svarat från Controllerdagarna, genererade detta 266 svar från controllers. De enkäter som skickades ut till Controllerdagarna och Econas medlemmar distribuerades av organisationerna själva. Således har jag ingen möjlighet att kontrollera responsraten från Confex. Av Econas medlemmar svarade 35% av controllrarna på undersökningen, närmare bestämt 156 respondenter. Överlag har dem som deltagit valt att svara på olika frågor, de flesta har hoppat över minst en fråga. Min svarprocent kan anses som något låg, men är dock hög jämfört med Cooper och Dart (2009) som enbart fick en svarsprocent på 10,7%.

4.4.4 Intervju

Utöver enkäten innehåller undersökningen också ett kvalitativt element. Tanken med intervjuerna var att kunna underbygga de variabler som blivit valda till analys, samt för att bekräfta eller avfärda att dessa var rimliga. Det blev också ställt ytterligare frågor runt förändringen i rollen, hur informanterna menade att rollen hade förändrats, och hur dom trodde framtiden för controllern såg ut.

Intervjuerna var av typen fokuserade intervjuer som genomfördes över telefon och mail. Tjora (2012) menar att forskare alltid bör tänka genom hur djupgående intervjun på det aktuella

temat behöver vara. Kortare intervjuer, så kallade fokuserade intervjuer, bör användas om temat är avgränsat och man menar att det inte är känslomässiga teman som diskuteras. Under intervjun, använde jag en intervjuguide som jag hade utarbetat på förhand (bilaga 5). Det var den samma som skickades till informanten på mail, om denne önskade att svara på det sättet. Att använda både mail och telefon som svarsalternativ, valdes dels för att den kvalitativa delen var underordnad i undersökningen, och för att så många som möjligt skulle ta sig tiden att svara. Totalt genererades 11 svar, 4 över telefon, och 7 på mail.

Intervjuobjekten valdes ut genom att inkludera en fråga i slutet av frågeformuläret, där respondenterna själva kunde uppge att de önskade att ge ytterligare svar. Det var varierade feedback, där några respondenter enbart önskade att påpeka saker vid frågeformuläret generellt, och några önskade att dela med sig av sina egna tankar om var kontrolleryrket befinner sig och vart de är på väg. Detta element var mycket nyttigt då det hjälpte till att underbygga en del antaganden, och kunde vara med på att bekräfta att hypoteserna som valts var rimliga. Det gav också god information runt enkätens kvalitet, något som är viktigt att vara medveten om när datamaterialet ska analyseras. Intervjuerna är transkriberade och anonymiserade, och svaren från intervjuerna presenteras under resultat.

4.5 Undersökningens trovärdighet

När ett tema ska undersökas, är det viktigt att forskaren klarar att säkerställa undersökningens trovärdighet. Både kvantitativa och kvalitativa undersökningar har sådana krav. Vid kvalitativa undersökningar valideras som regel extern och intern giltighet baserat på en rad faktorer (Jacobsen, 2005). Vid kvantitativa undersökningar står ofta begreppen validitet och reliabilitet centralt.

4.5.1 Validitet

En undersöknings validitet handlar om utformningen av instrumenten som används vid inhämtning av svar, och säger något om hur bra man klarar att mäta det som önskas bli mätt (Gripsrud et al., 2010). Det finns flera olika typer validitet. Begreppsvaliditet är kanske den mest grundläggande formen för validitet. Begreppsvaliditeten säger något om hur stor överensstämmelse det är mellan fenomenet som har undersökts, och det mätningen visade (Johannessen et al., 2010). Många frågor i min enkät kan påverka begreppsvaliditeten. Bland annat kan det hända att respondenterna inte har samma förståelse för de olika

arbetsuppgifterna, och har olika uppfattning om vad som menas med de olika begreppen. Det kan också vara så att variablerna är operationaliserade på fel sätt. För att säkra begreppsvaliditeten har nästan alla frågor hämtats från tidigare undersökningar (förutom fråga 1 och 5, se bilaga 1). Den största delen av undersökningen, och frågan som ska utgöra den beroende variabeln var baserad på undersökningen från Cooper och Dart (2009). Deras 27 svarsalternativ blev noggrant granskade, några frågor blev anpassade, och några togs bort.

Eftersom jag har använt ett bekvämlighetsurval, kan det inte dras några statistiska slutsatser om populationen på bakgrund av fynden. Däremot kan resultaten från undersökningen fortsatt generaliseras, bara inte på ett statistiskt underlag (Saunders, Lewis och Thornhill 2012). Eftersom populationen är svår att estimeras, kan också generaliserbarheten av urvalsramen vara svår att estimeras. Undersökningen har ett stort antal respondenter. Däremot är bortfallet av respondenter stort, något som försvagar validiteten. Yttre validitet handlar om i vilken grad forskningen kan överföras till andra situationer (Johannessen et al., 2010). Denna undersökning är anpassad för att se på norska controllers, och det finns anledning till att anta att controllerrollen varierar i olika land. Dock är frågorna anpassade på ett sådant sätt att undersökningen inte är beroende av kulturella variabler direkt, något som ökar överförbarheten till andra kontexter.

4.5.2 Reliabilitet

Reliabilitet handlar om att få konsistenta resultat om undersökningen skulle genomföras på nytt. För att undersökningen ska bli så reliabel som möjligt måste tillfälliga fel undgås (Gripsrud et al., 2010). Det finns olika sätt att värdera datamaterialets reliabilitet. Ett av dessa sätt baserar sig på allmän källkritik. Om man ska använda tidigare undersökningar, måste man sätta sig in i hur dessa data samlades in (Ringdal, 2013). I förhållande till denna undersökning, kan man argumentera både för och emot tidigare studiers reliabilitet. Undersökningen av Cooper och Dart (2009) genomfördes vid Universitetet i Bath, och baserade sig på CIMA's undersökning av deras medlemmar. Detta ger underlag för att säga att källan är pålitlig. Däremot är undersökningen ännu inte färdigställd, och är en del av ett så kallat "working paper" som forskarna färdigställer som en del av en större utredning. Detta kan tala emot källans reliabilitet. Det är dock inga frågeställningar som okritiskt har kopierats från denna forskning, och de allra flesta frågor har anpassats till den gällande undersökningen. Frågorna runt osäkerhet hämtades från en artikel från en erkänd professionell tidskrift, och är citerad hela 765 gånger i Google Scholar. Det finns därför ingen grund att tro att detta skulle

vara en lite reliabel källa. Till sist hämtades två frågor ur en svensk magisteruppsats, även dessa frågor blev grundligt kontrollerade.

4.5.3 intervjuer

Oavsett om undersökningar är av kvantitativ eller kvalitativ art (eller båda), så är det viktigt att slutsatserna är giltiga och att de går att lita på. Ofta frågar man sig om man har fått tag i det man önskade att få tag i (intern giltighet), och om man kan överföra sina fynd till andra sammanhang (extern giltighet). För att testa intern giltighet bör resultaten värderas om det är överensstämmande med rådande teori (Jacobsen, 2005).

Jacobsen (2005) nämner att man bör ställa sig kritiskt till varför informationen deltar i undersökningen. Vidare måste man se på om informanten har god kunskap om ämnet, är förstahandskälla, inte har några klara motiv för att ljuga, är i en sen fas i undersökningen, och om svaret kommer utan att respondenten blir ombedd. I min undersökning har respondenterna stor kunskap om ämnet, jag har intervjuat dem direkt som förstahandskällor, och de flesta blev intervjuade helt på slutet av undersökningen. Det som kan vara problematiskt, är att respondenten kan ha incentiv för att ljuga. Även om dessa incentiv inte kan anses som starka, så kan det antas att några respondenter gärna vill svara i linje med frågorna och "blåsa upp" svaren något vid frågor om till exempel utveckling i rollen.

Extern giltighet baserar sig på en rad faktorer som måste granskas, bland annat hur enheterna valts ut, och hur informanterna har påverkats av undersökningens kontext (Jacobsen, 2005). Enheterna är som tidigare nämnt respondenter som själva önskar att fördjupa sina svar. Detta kan ha både för- och nackdelar. En fördel är att informanterna själva är intresserade i att svara, så dom tar sig god tid för att svara på frågorna. En annan fördel är att forskaren själv inte kan välja informanter, och på detta sätt påverka vem som svarar. En nackdel kan vara att ingen som är likgiltig kommer att önska att ge vidare svar, således får man enbart informanter som tycker att temat är intressant, och har ett förhållande till det. Jacobsen (2005) nämner också att hur frågorna är ställda, kan påverka informantens svar. Sättet som frågorna ställs på i intervjun är något som absolut kan ha påverkat svaren i min undersökning. Frågorna ställdes rätt fram och av formen "tror du att *faktor X* påverkar kontrollens roll", något som kan leda till att respondenterna gärna svarar i tråd med det dom tror att intervjuaren vill höra. Denna

undersökning siktade dock inte på att avklara några underliggande attityder och tankesätt och därför anses detta som relativt oproblematiskt.

4.6 Analyismetoder och tillvägagångssätt

När forskare använder sig av kvantitativ metod sker bearbetning av primärdata genom statistiska analyser. Då kan en variabel, och sammanhanget mellan flera variabler beskrivas (Gripsrud et al., 2010). Det tillvägagångssätt som använts i denna undersökning bygger till stor del på Cooper och Darts (2009) undersökning. Jag kommer att använda mig av deskriptiv statistik, faktoranalys, och ordinal regression för att analysera mitt datamaterial. Deskriptiv statistik används som regel för att få översikt över en stor datamatrix med information. En faktoranalys använder statistiska kriterier för att finna antal dimensioner som ligger till grund för korrelationerna mellan ett sett av observerade variabler (Ringdal, 2013). Ordinal regression är en typ av regressionsmodell som används när forskaren önskar att genomföra en regression när den beroende variabeln är på ordinal nivå.

Övergripande startade jag med deskriptiv statistik för att undersöka vilka aktiviteter som var viktiga för respondenterna. Den relativa vikten av aktiviteten värderas genom att rangordna den *I'ende* variabeln efter variabelns respektive genomsnitt. Så delades svarsalternativen in i olika grupperingar genom en faktoranalys. Dessa grupperingar användes därefter i en regressionsanalys för att undersöka vilka pådrivande faktorer (internationalisering, storlek, osäkerhet) som påverkade de olika grupperna. I undersökningen har jag också två kontrollvariabler (avdelning och nivå) för att ta höjd för att dessa också påverkar kontrollernas roll.

4.6.1 Faktoranalys

För att testa undersökningens sammansatta mått, och om den beroende variabeln hade underliggande grupperingar, genomfördes en exploderande principal komponent faktoranalys med Varimax rotation. Det finns generella minsta krav för en faktoranalys, och för att bestämma antal faktorer måste forskaren själv göra ett avvägande baserat på flera kriterier. Det viktigaste kravet är att en faktor måste ha ett egenvärde på över 1. Det är också vanligt att kräva att faktorerna ska förklara minst 50% av variansen i variablerna som används i faktoranalysen. För att mäta den interna konsistens-reliabiliteten för faktorerna används ofta Cronbachs alfa. Helst ska Cronbachs alfa vara 0,7 eller mer, dock rapporterar Gliem och

Gliem (2003) som refererar till George och Mallery (2003) att forskare kan använda sig av följande tumregel: <0.5 = oacceptabelt, >0.5 = dålig, >0.6 = diskutabel, >0.7 acceptabel, >0.8 bra, >0.9 utmärkt. Cronbachs alfa är påverkat av antal indikatorer som inkluderas (Ringdal, 2013), och därför får faktorer med få indikatorer lättare en låg Cronbachs alfa. När det kommer till storleken på faktorladdningen, som visar styrkan på sammanhanget mellan varje variabel och faktorerna, refererar Johannessen (2007) till Tabachnick et al. (2001) som ger en tumregel på styrkan på faktorladdningen; >0.31 = dålig, $0.32 - 0.44$ = svag, $0.45 - 0.54$ = hederlig, $0.55 - 0.62$ = bra, $0.63 - 0.70$ = väldigt bra, <0.71 = utmärkt.

Sammansatta mått

Sammansatta mått består av minst två indikatorer, dessa kan till exempel vara frågor i en enkät. Vi antar att indikatorerna förväntas hänga ihop och ge ett samlat mått på den teoretiska variabeln som man försöker mäta. Detta testas genom en faktoranalys (Ringdal, 2013). Sammansatta mått används bland annat när man testar hypoteser, för att minska sannolikheten för att forskaren begår typ I eller II fel (Bagozzi et al., 1991). Två teman i enkäten användes för att konstruera sammansatta mått. Frågorna om utlandshandel och ägarstruktur var till för att mäta företagets grad av internationalisering. Frågorna om konkurrens, utvecklingshastighet och villkor var till för att mäta upplevd osäkerhet i företagets omgivning. Ett sammansatt mål bör som regel pre-testas av 10 – 30 personer (Ringdal, 2013). Av hänsyn till de resurser som låg till grund för denna undersökning blev dessa mått dock inte testade. Ringdal (2013) nämner också att dimensionalitet är viktigt för sammansatta mått. Det vill säga att det är viktigt att ett sammansatt mått är endimensionellt.

4.6.2 Ordinal logistisk regression

I en kvantitativ undersökning har de variabler som mäts olika precisionsnivå. Precisionsnivån utgör grunden för klassificeringen av variabler i mätnivåer. Sådana klassificeringar är nyttiga när man ska välja de analysmetoder som är anpassade till variablernas skalanivå (Ringdal, 2013). De olika nivåerna delas som regel in i fyra grupper; nominal-, ordinal-, intervall- och kvotskala, där de två första kallas för kategorivariabler och de två sista kallas kontinuerliga variabler. I denna undersökning använder jag mig av ordinal logistisk regression. Detta vill säga att den beroende variabeln är på ordinalnivå. En variabel på ordinalnivå är kategorisk, och analysenheterna kan klassificeras och rangordnas i logiska indelningar.

Det kanske vanligaste sättet att genomföra en regressionsanalys på är att använda en kontinuerlig variabel som den beroende variabeln, och en linjär regression för att bestämma det antagna värdet på den beroende variabeln. När en kategorivariabel används som beroende variabel i en regressionsanalys förändras förutsättningarna för regressionen, och vi behöver andra statistiska metoder för en kategorisk analys än de som används för en kontinuerlig. För kategorivariabler är det olämpligt att använda linjär regression, eftersom svarsalternativen inte mäts på en skala och felleden inte är normalfördelade. I logistisk regression beräknas inte det antagna värdet av den beroende variabeln, men den naturliga logaritmen till oddsen att en situation inträffar (Czepiel, 2002). Också parametrarna estimeras annorlunda i en logistisk regression. I vanlig linjär regression är det vanligt att använda sig av OLS, men denna metod kan inte användas vid en ordinal logistisk regression. Istället är maximum likelihood den modell som används för att estimeras parametrarna (Czepiel, 2002). Ett maximum likelihood estimat för en parameter är den parametervärde där sannolikheten för den observerade variabeln har störst värde. Maximum likelihood maximerar sannolikheten för att observerade X- och Y-värden förekommer tillsammans (Clausen och Eikemo, 2007).

Baserat på litteraturen kan de aktiviteter/arbetsuppgifter som är inkluderade i frågeformuläret indelas i de som i större grad associeras med den nya controllerrollen, dessa antaganden testas genom en faktoranalys. Variationer i vikten av aktiviteter definieras så genom att använda rangordnad logistisk regression, och testa aktiviteterna mot förklaringsvariablerna. Regressionsmodellen för varje aktivitet i , baseras på en logistisk kumulativ funktion. Så att, givet de inverterade skalorna av svaren, indikerar en positiv koefficient att högre värden tenderar att bli associerade med högre värdering av aktiviteten/arbetsuppgiften. Detta leder fram till följande regressionsmodell:

$$\text{Log} [p(r_j \leq k | \mathbf{x}_j)] = \alpha_k + \beta_1 \text{oms_utl} + \beta_2 \text{ägare} + \beta_3 \text{stabil} + \beta_4 \text{tekn} + \beta_5 \text{D_STOR} + \beta_6 \text{D_avd} + \beta_7 \text{D_nivå} - \beta_8 \tilde{r}_j$$

Tecknet för koefficienten \tilde{r}_j (β_8) förutspås vara negativ givet att referensfallet värderas som "av liten eller ingen betydelse" ($\tilde{r}_j = 4$).

Modellens lämplighet

Också modellens lämplighet värderas på andra sätt än vid linjär regression. I en ordinal logistisk regression värderar man som regel modellen utifrån en rad faktorer. ”Walds test”, testar variablernas signifikansnivå. ”Model fitting information” anger skillnaden mellan att köra en test med eller utan förklarande variabler. Om nollhypotesen inte förkastas, betyder detta att modellen är lika bra utan de oberoende variablerna, och denna test önskas därför signifikant. ”Goodness-of-fit”, rapporterar som regel två variabler Pearsons Chi-square och Deviance. Här önskas icke-signifikanta testobservatorer, eftersom nollhypotesen är god modellanpassning. Ett problem som ofta uppstår är vid ordinal regression är dock att man vid analys får många celler med nollfrekvenser, något som också skett i min undersökning. Detta försvagar testen och gör dessa värden opålitliga. ”Pseudo R-square”, testar modellens förklaringsgrad. Denna kan ha ett värde mellan 0 – 1, där högre värde innebär högre förklaringsgrad. Detta värde har dock inte samma enkla tolkning som den linjära regressionens R^2 . Därför bör måttet helst inte tolkas i någon större grad. Det sista måttet för modellen är ”test of parallel lines”, detta test jämför den estimerade modellen med en modell som innehåller en grupp med separata koefficienter för varje kategori. Om man inte förkastar nollhypotesen betyder detta att förutsättningen för den ordinal-logistiska regressionsmodellen är uppfylld. Detta värde önskas därför icke-signifikant (Clausen och Eikemo, 2007).

För att säkerställa att jag hade underlag för att uttala mig med bakgrund i datamaterialet, kördes parallellt med den ordinala regressionen en linjär regression. Anledningen till detta är att säkra att olika analysmetoder ger liknande resultat. En linjär regression kan användas om man har 4-5 variabler, och kan anta att de ordinala variablerna är likt. Däremot värderades det inte som ett relevant alternativ att byta ut den ordinala regressionen, eftersom förutsättningarna för den linjära modellen inte var uppfyllda. Istället användes den linjära regressionen till att undersöka om den ordinala regressionen kan anses som statistisk giltig. Det visade sig att den ordinala och linjära modellen i hög grad var överensstämmande. Genom linjär regression testades också multikollinearitet, genom att kontrollera VIF-index, dessa värden var låga och låg under 2.

Tolkning av resultat när ordinal logistisk regression används

I denna undersökning används en logit modell i SPSS för att genomföra en ordinal regression. Resultaten från denna modell tolkas kumulativt när man har mer än två värden på den beroende variabeln. Detta betyder som regel att om betavärdet för koefficienten är positivt, så

kan högre kumulativa värden förväntas. Om betakoefficienten är negativ, så kan lägre kumulativa värden förväntas (beroende på vilken ordning skalan har). Tolkning av parametervärden vid ordinal regression är svårt, och har inte samma enkla tolkning som vid linjär regression. Många forskare, bland andra Cooper och Dart (2009), väljer därför att enbart tolka förtecken och signifikansnivå. Eftersom ordinal regression inte ger tydliga indikatorer på den absoluta storleken på förklaringsvariabelns effekt på den beroende variabeln, väljer jag också att enbart tolka förtecken och signifikans för parametrarna.

4.7 Operationalisering av variabler

Enligt Ringdal (2013) måste en forskare göra variabler mätbara genom en operationell definition på hur begreppet ska mätas och analyseras. Detta görs bland annat för att försäkra sig om god begreppsvaliditet. Nedan redogörs det för de variabler som har operationaliserats, och hur de ska mätas. Alla frågor som ställdes i enkäten finns i under överskriften ”bilagor” (bilaga 1).

4.7.1 Analysvariabler

Controllerns roll (H1)

Variabeln förklaras utifrån fråga 6 i enkätundersökningen, och är den beroende variabeln i analysen. Som nämnt tidigare kan controllerns roll vara ett mycket diffust och oklart begrepp. För att ta höjd för detta, valdes operationaliseringen av controllerns roll att baseras på dennes arbetsuppgifter, så som i Cooper och Darts (2009) undersökning. Frågan omfattade därför 26 arbetsuppgifter som respondenten ombads att besvara på en skala från 1 till 4, där 1 = av avgörande betydelse, 2 = väldigt viktig, 3 = av någon betydelse, 4 = låg eller ingen betydelse. Frågan blev delvis anpassad till norska förhållanden. Efter att ha granskat datamaterialet, togs delfrågan om IFRS bort, eftersom denne ansågs som missvisande då enbart börsnoterade företag ansåg detta som viktigt.

Denna variabel användes först för att rangera de olika arbetsuppgifterna i (där $i = 1 \dots I$, och $I = 25$), från respondenten j (där $j = 1 \dots J$), vid en av K tillgängliga alternativa värden på likertskalan (där $k = 1, 2, 3, 4$). Därefter användes frågan i en faktoranalys, för att avklara om controllerns roll kunde indelas i olika grupper. Denna analys resulterade i en gruppering på 5 faktorer, där controllerns roll kan delas in i; den teknologiska, ledaren, hybrid-controllern, rapportören, och den ansvariga. Faktoranalysen visade en Kaiser-Meyer Olkin nivå på 0,851,

och en signifikant Bartletts test (bilaga 8). En Cronbachs alfa test visade att indikatorn inte ökade avsevärt om någon arbetsuppgift exkluderades från någon av faktorerna (Bilaga 8). För att kunna genomföra en principal komponentanalys bör KMO värdet vara minst 0,60, och Bartletts test måste vara signifikant på minst 5% nivå (Eikemo och Clausen, 2012). Vi ser att modellen uppfyller dessa kriterier. Vidare användes aktiviteterna som beroende variabler i den ordinala regressionen.

Internationalisering (H2)

Också denna variabel är inspirerad av Cooper och Darts (2009) undersökning. Cooper och Dart (2009) valde dock att mäta globalisering, vilket visade sig vara icke-signifikant för utvecklingen i controllerns roll. De efterlyste därför ett mer sofistikerat mått på variabeln. Mitt antagande är att deras mått var för brett, och klarade således inte att fånga upp variationen som globaliseringen kan ha på olika företag. Istället önskar jag att mäta internationaliseringen hos företagen. För att kunna säga något om i vilken grad företaget är internationaliserat (alltså i vilken grad företaget känner globalt tryck) har denna variabel operationaliserats genom frågorna 7 och 8. Frågorna är hämtade från en svensk magisteruppsats av Florek och Johansson (2006) om ekonomistyrningsverktyg i svensk praktik.

Relevansen av dessa variabler underbyggs av en artikel av Sullivan (1994), som undersökte vilka mått som kunde användas för att mäta graden av internationalisering i ett företag. En av dessa var ”omsättning i utlandet som en procentandel av den totala omsättning”, som också jag använt mig av. För övrigt var också ”utländska dotterbolag som en procentandel av alla dotterbolag” en förklarande variabel. För att anpassa denna fråga till Norska förhållanden, valdes hellre ”procentandel av företaget som ägs av utländska ägare” som ett motsvarande mått. Förhoppningen var att dessa tillsammans skulle utgöra ett sammansatt mått på företagets internationalisering. Efter analys av datamaterialet visade det sig dock att även om dessa variabler bildade en gemensam faktor med en förklaringsgrad på 65%, så var Cronbachs alfa mycket låg med enbart 0,465. Också KMO hade ett för lågt värde på 0,5 (bilaga 3). Därför analyserades dessa variabler var för sig, genom att använda det rapporterade genomsnittet av variablerna.

Upplevd osäkerhet i företagets omgivning (H3)

Upplevd osäkerhet i företagets omgivning mäts genom frågorna 9 – 15, och är baserade på en undersökning av Gordon och Narayanan (1984). Svartalternativen baserar sig på en likertskala från 1 – 7, där låga värden representerar låg osäkerhet och höga värden representerar hög osäkerhet. Alla frågor rangordnade på samma sätt, utom sista frågan som är omvänd för att kontrollera att respondenterna inte slutade reflektera över svartalternativen på slutet av undersökningen. I analysen används genomsnittet av dessa variabler för att mäta effekten på den beroende variabeln, och variablerna behandlas som kontinuerliga.

I Gordon och Narayanans (1984) undersökning fann dom genom en faktoranalys att deras frågor förklarade 56% av variansen, och hade en Cronbachs alfa med ett värde på 0,77. Efter datamaterialet samlats in och analyserats, visade det sig att det sammansatta måttet för upplevd osäkerhet i omgivningen inte gav samma resultat som Gordon och Narayanan (1984). Det visade det sig att de 7 frågorna inte mätte en dimension, utan tre olika dimensioner. De tre olika faktorerna som utmärkte sig var; *faktor 1* som turbulens, *faktor 2* som innovationer och teknisk utveckling, och *faktor 3* som konkurrensintensitet (bilaga 3). Teoretiskt är denna indelning valid, och vi såg i teorikapitlet att forskare har haft ett behov för att dela upp osäkerhet i flera operationella begrepp. Faktor 1 har fått namnet turbulens, eftersom den påminner om Calatones (2003) förklaring av detta begrepp. Faktor 2 har fått namnet innovationer och teknologisk utveckling, något som påminner om Khandwallas (1977) ”komplexitet”. Däremot har faktor nummer 3, ”konkurrensintensitet” en mycket låg Cronbachs alfa, med ett värde på enbart 0,349. Därför exkluderas denna faktor, då den bidrar till mycket brus i analysen och leder till att tolkningen av variabeln blir missvisande. Därför togs måttet bort trots att det minskade förklaringsprocenten. Vidare i regressionen testas alltså enbart faktor 1; turbulens, och faktor 2; innovationer och teknisk utveckling.

Totalt förklarar dessa två mått 39% av variansen. Detta är något lågt i förhållande till Ringdals (2013) rekommendation på 50%, men ansågs oavsett som det bästa alternativet. Också turbulens har något låg Cronbachs alfa, dock måste hänsyn tas till att denna faktor enbart mäts med 4 frågor.

Faktor	Cronbachs α	Kumulativ förklarad varians (%)
1: Turbulens	0,561	24%
2: Innovationer och teknisk utveckling	0,672	39%
3: Konkurrens	0,349	52%

Storlek (H4)

I motsättning till globalisering var storlek en signifikant förklaringsvariabel hos Cooper och Dart (2009). Variabeln testas genom fråga 2. I förhållande till Cooper och Dart har denna fråga blivit modifierad för att passa norska förhållanden. Därför ändrades indelningen för antal anställda till mindre grupper, där avsikten var att täcka EUs definition av små, mellanstora, och stora företag. I Norge används i viss grad EUs avgränsning av små och mellanstora företag, som säger att mellanstora företag har under 250 heltidsanställda, medan små företag anslås ha ett genomsnitt på 50 heltidsanställda eller mindre (handelsdepartementet, 2012). Frågan kategoriserades i 7 svarsalternativ för att göra det lättare för respondenten att svara. När datamaterialet var registrerat, delades variabeln in i fem dummyvariabler. Svarsalternativen 5001-10 000 och 10 000+ hade mycket låga svarprocent i respektive grupp, och slogs därför i dummykodningen ihop med kategorin 1001-5000. Denna kategori används som referenskategori i analysen.

4.7.2 Kontrollvariabler

I linje med teorin, och förslagen från Cooper och Dart blir variablerna *organisatorisk nivå*, och *avdelning* inkluderade som kontrollvariabler. Organisatorisk nivå mättes av fråga 4 som en kategorivariabel, där svarsalternativen Finans-/ekonomidirektör/CFO, direktör utanför ekonomifunktionen, ekonomichef, finanschef, mellanledare i ekonomiavdelningen, mellanledare i annan avdelning en ekonomi, och controller. Dessa kodades innan analysen om till tre dummyvariabler, CFO/Direktör/Chef, Mellanledare, och Controller, för att illustrera olika nivåer i företaget. Controllern används som referensgrupp i analysen. Avdelning som den anställda jobbar i inkluderas också som kontrollvariabel. I regressionen är detta en dummyvariabel med två värden, antingen ”ekonomiavdelningen” eller ”inte ekonomiavdelningen”. Ekonomiavdelningen används som referensgrupp i analysen.

4.8 Forskningsetik

Forskningsetik är de grundläggande moralnormerna för vetenskaplig praxis. Man skiljer gärna mellan oformella normer och god vetenskaplig praxis (Ringdal, 2013). Detta innebär att det finns regler för beskyddande av individer, och regler för publicering. Bland annat måste lagar följas vid insamling och registrering av datamaterial. Som regel ska undersökningar rapporteras till NSD, något jag också har gjort (Bilaga 6). I förhållande till

enkätundersökningen är den helt anonym om respondenten önskar detta. Enkäten ställer inga frågor som indirekt kan identifiera individen.

För att kontakta respondenter skickades en informationstext ut (bilaga 7), det var också information till respondenterna på framsidan av undersökningen (bilaga 1). För att delta i den kvalitativa delen kunde respondenterna som sista del av frågeformuläret välja att kryssa av ”ja, jag vill gärna bli kontaktad”, för att så fylla i sin mailadress. Om de gjorde detta fick dem en ny informationstext, där de fick ytterligare information om att deras svar inte längre var anonymt, men att det fortfarande var konfidentiell (bilaga 6). I undersökningen presenteras inga informanter så att dessa kan igenkännas. I mailen låg också den intervjumall som användes om respondenterna önskade å bli kontaktade på telefon, så att de kunde se över frågorna först. All information från respondenterna blev borttagen efter att analysen genomförts. Jag har också använt mig av två så kallade ”working papers” som källor i uppsatsen. Dessa fick inte citeras utan författarens medtycke, därför har jag kontaktat författarna för att få bekräftelse på att kunna citera dessa (bilaga 2).

Kapitel 5: Empiri

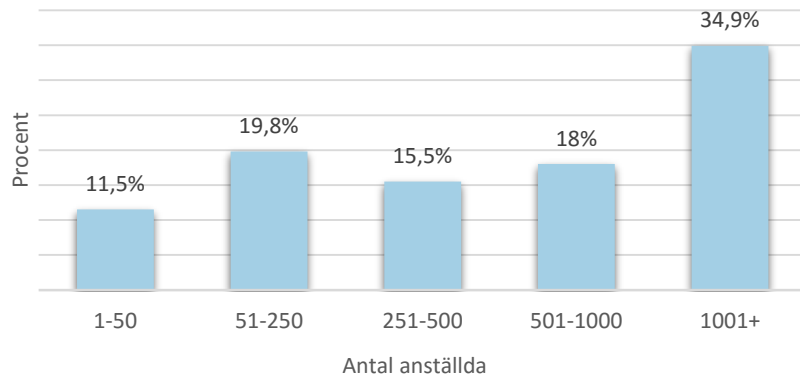
I detta kapitel presenteras resultaten från undersökningen. Först presenteras det kvantitativa materialet som samlats in genom enkätundersökningen. Här beskrivs kännetecknen vid urvalet, resultat från faktoranalysen och den ordinala regressionen. Så presenteras resultaten av de kvalitativa intervjuer som genomförts. Resultaten från detta kapitel diskuteras vidare i nästa kapitel.

5.1 Enkätundersökning

5.1.1 Beskrivande statistik och fördelningar

Antal anställda i företaget

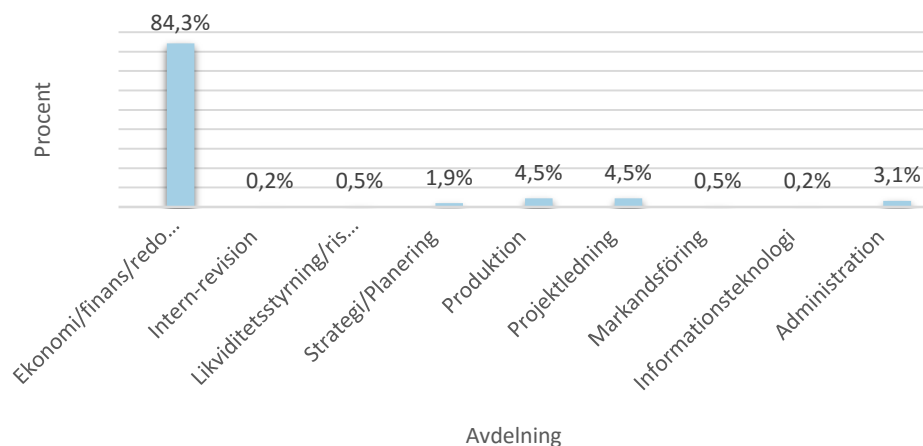
Vi kan se från grafen att de flesta företag som svarade hade 1001 anställda eller mer. Denna grupp representerade 35% av respondenterna. Utöver detta har respondenterna en god spridning över de olika storlekarna på företagen.



Figur 3: antal anställda i företaget

I vilken avdelning arbetar controllern?

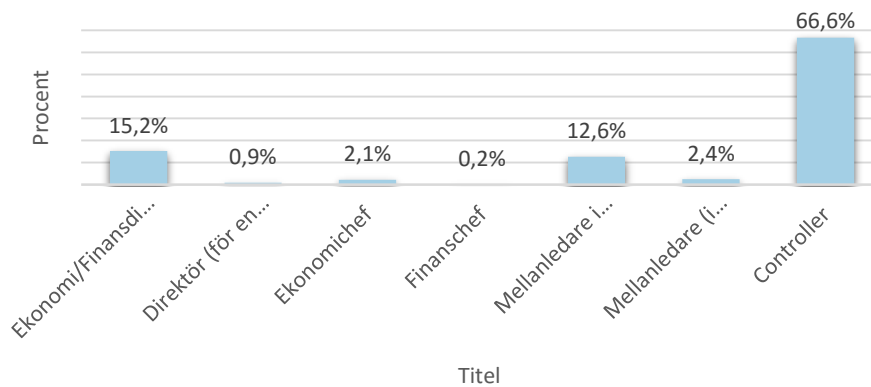
På frågan om i vilken avdelning av företaget controllern arbetade, var den dominerande gruppen Ekonomi/finans/redovisning. Dessa respondenter utgjorde hela 84,3% av alla svar. Detta var kanske inte helt oväntat, då controllerns primära arbetsuppgifter är av ekonomisk art.



Figur 4: i vilken avdelning arbetar controllern

Vilken position har controllern i företaget?

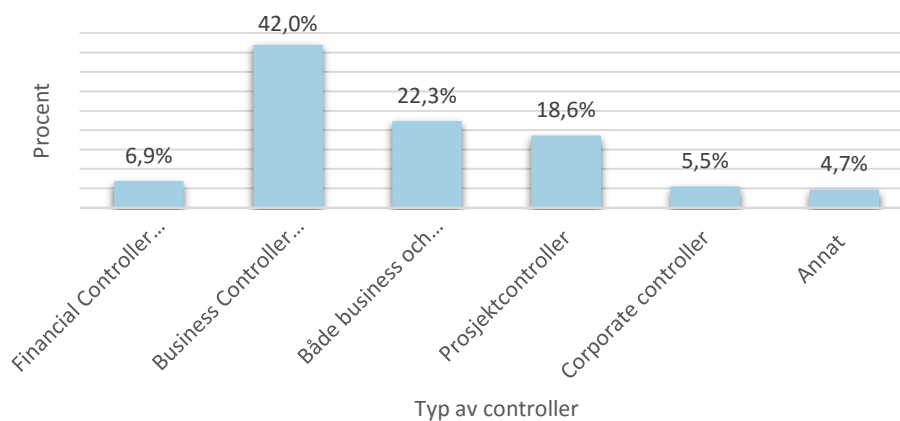
Som förväntat är ”controllern” den nivå som utgör flest svar i urvalet. Som tidigare nämnt har undersökningen ett brett förhållningssätt till begreppet controller, och vi kan se att också 15% av respondenterna är CFO’s, och 12,6% av respondenterna är mellanledare i ekonomifunktionen. Andra ledare som anser sig som controllers utgör enbart 3,3% av urvalet.



Figur 5: controllerns position i företaget

Vilken typ av controller?

De som på ovanstående fråga svarade controller, fick vidare specificera vilken typ av controller som de menade att de var. Här menade hela 42% av respondenterna att dom var en ”business controller”, medan 22,3% menade att de var bägge delar. Övriga svarade att de arbetade primärt som ”financial controller”. I gruppen ”annat” finner vi controllerbenämningar som; produktionscontroller, riskcontroller, bokföringscontroller och interncontroller, för att nämna några.



Figur 6: typ av controller

Vikten av de olika arbetsuppgifterna

Nedan visas en tabell över svarsprocent som respondenterna har svarat på respektive arbetsuppgift. Den översta aktiviteten är den som respondenterna har ansett som viktigast. Till höger visas genomsnittet (\bar{x}) av respondenternas svar, och är beräknat utifrån skalan; av avgörande betydelse = 1, väldigt viktig = 2, av någon betydelse = 3, och låg eller ingen betydelse = 4. I viss grad kan låg betydelse tolkas som att respondenten inte känner till

temat/begreppet. Detta kan dock i viss grad också tolkas som att det är uppgifter som respondenten inte utför alls.

Tabell 1: vikten av arbetsuppgifterna

Nr.	Aktivitet	Av avgörande betydelse	Väldigt viktigt	Av någon betydelse	Låg eller ingen betydelse	\bar{x}
1	Förberedelse och tolkning av ekonomisk information	53,1%	33,7%	7,3%	0,5%	1,53
2	Presentation och kommunikation av finansiell information	42%	33%	14,9%	4,2%	1,80
3	Vara en företagspartner	34,4%	33,7%	16,5%	8,7%	1,99
4	Strategisk ekonomisk planering	24,3%	35,1%	24,3%	8,7%	2,19
5	Utveckling och implementering av ekonomistyrningsverktyg	21,7%	41,7%	21,7%	9,3%	2,19
6	Förberedelse/kontroll av bokslut	25%	29%	24,8%	14,2%	2,29
7	Förrättningsetik	11,8%	26,9%	34,7%	18,2%	2,65
8	Bistå med affärsrådgivning	10,4%	29%	32,8%	19,8%	2,67
9	Bistå med råd runt bokföring	9,9%	29,5%	34,4%	19,8%	2,69
10	Projektledning	8,5%	27,1%	37,3%	19,3%	2,73
11	Ledning (vara ledare)	13,9%	21,7%	27,1%	29,2%	2,78
12	Implementering av IT system	8,3%	26,4%	32,1%	25,7%	2,81
13	Likviditetsstyrning (treasury management)	13,9%	21%	24,1%	33%	2,83
14	Analys och användning av redovisningsprinciper	8,7%	24,3%	33,5%	25,9%	2,83
15	Underhåll av finansiella IT-system	8,3%	22,6%	33%	28,5%	2,89
16	Värdering av kapitalinvesteringar	9%	24,5%	27,4%	32,1%	2,89
17	Internrevision	5,2%	26,7%	30,4%	29,5%	2,92
18	Ägarskap och verksamhetsledning	7,5%	18,4%	24,3%	41,7%	3,09
19	Administration av anställda	4,7%	19,3%	30,2%	38%	3,1
20	Styrning och administration av IT-system	4,5%	19,6%	29%	39,6%	3,12
21	Värdebaserad ledning (VBM)	2,1%	13,4%	31,4%	43,6%	3,29
22	Bokföring i en multinationell kontext	6,6%	11,1%	21,5%	53,3%	3,31
23	CSR	4%	10,1%	29,5%	47,6%	3,32
24	Miljöfrågor	1,4%	8,0%	25,2%	58%	3,51
25	Användning av E-handelsverktyg	1,2%	7,1%	21,9%	61,3%	3,57

Förändring i vikten av de olika arbetsuppgifterna

Även om det kan vara svårt att överföra undersökningar från andra nationella kontexter, är det möjligt att se på den förändring som har ägt rum över landsgränserna.. För att undersöka detta, kan resultaten jämföras med Cooper och Darts (2009) studie.

Tabell 2: jämförelse av undersökningarna

Min undersökning			Cooper och Dart (2009)	
N.	Aktivitet	\bar{x}	Aktivitet	\bar{x}
1	Förberedelse och tolkning av ekonomisk information	1,53	Förberedelse och tolkning av ekonomisk information	1,56
2	Presentation och kommunikation av finansiell information	1,80	Presentation och kommunikation av finansiell information	1,74
3	Vara en företagspartner	1,99	Ledning (vara ledare)	1,86
4	Strategisk ekonomisk planering	2,19	Utveckling och implementering av ekonomistyrningsverktyg	1,88
5	Utveckling och implementering av ekonomistyrningsverktyg	2,19	Administration av anställda	1,91
6	Förberedelse/kontroll av bokslut	2,29	Projektledning	2,00
7	Förrättningsetik	2,65	Underhåll av finansiella IT-system	2,07
8	Bistå med affärsrådgivning	2,67	Strategisk ekonomisk planering	2,08
9	Bistå med råd runt bokföring	2,69	Bistå med affärsrådgivning	2,12
10	Projektledning	2,73	Förrättningsetik	2,14
11	Ledning (vara ledare)	2,78	Förberedelse/kontroll av bokslut	2,19
12	Implementering av IT system	2,81	Implementering av IT system	2,22
13	Likviditetsstyrning (treasury management)	2,83	Bistå med råd runt bokföring	2,24
14	Analys och användning av redovisningsprinciper	2,83	Värdering av kapitalinvesteringar	2,26
15	Underhåll av finansiella IT-system	2,89	Ägarskap och verksamhetsledning	2,28
16	Värdering av kapitalinvesteringar	2,89	Styrning och administration av IT-system	2,38
17	Internrevision	2,92	Likviditetsstyrning (treasury management)	2,41
18	Ägarskap och verksamhetsledning	3,09	Analys och användning av redovisningsprinciper	2,42
19	Administration av anställda	3,1	Värdebaserad ledning (VBM)	2,52
20	Styrning och administration av IT-system	3,12	Internrevision	2,53
21	Värdebaserad ledning (VBM)	3,29	Vara en företagspartner	2,65
22	Bokföring i en multinationell kontext	3,31	Användning av E-handelsverktyg	2,77
23	CSR	3,32	Bokföring i en multinationell kontext	2,79
24	Miljöfrågor	3,51	Miljöfrågor	2,88
25	Användning av E-handelsverktyg	3,57	CSR	3,14

Vi kan se att de två översta arbetsuppgifterna fortfarande är viktigast, 7 år senare. Vi ser dock andra indikationer på att den nya rollen är i intåg, ”att vara en företagspartner, ”strategisk ekonomisk planering”, förrättningsetik”, och ”bistå med affärsrådgivning”, är alla arbetsuppgifter som controllrarna i min undersökning har värderat högre än hos Cooper och Dart (2009). Ledningsrollen verkar generellt ha varit viktigare hos Cooper och Dart (2009).

Många av de minst viktiga uppgifterna i min undersökning, är dom som också har varit minst viktiga hos Cooper och Dart (till exempel miljöfrågor, CSR, och användningen av e-handelsverktyg). Också många av de arbetsuppgifter som var viktigast hos Cooper och Dart är överensstämmande med mina fynd (Förberedelse och tolkning av ekonomisk information, Presentation och kommunikation av finansiell information, och Utveckling och implementering av ekonomistyrningsverktyg). Men på några punkter skiljer sig undersökningarna markant. Att vara en företagspartner hamnar på tredje plats i min undersökning, medan den hamnar på 22 plats hos Cooper och Dart. Hos Cooper och Dart är istället ”ledning” på tredje plats, och det kan därför se ut som att norska controllers i större grad ser på sig själva som företagspartners en ledare. Cooper och Dart menade att ”vara en företagspartner”, var en arbetsuppgift som i hög grad överensstämde med den nya rollen. Således verkar det som att denna uppgift har fått ökad värde hos norska företag, eller att de åren mellan Cooper och Darts undersökning och min har rollen utvecklats mot en nyare roll.

5.1.2 Faktoranalys

Nedan visas resultaten från faktoranalysen som genomfördes på de 25 arbetsuppgifterna för att utröna om det var latent grupperingar i datamaterialet. Analysen visade att fem faktorer kunde identifieras. De aktiviteter som hör ihop har faktorladdningar över 0,45, och är markerat i fet skrift innanför respektive faktor i tabellen. Vid de tillfällen där faktorladdningarna innanför grupperingen är under 0,45, eller en aktivitet laddar starkt mot mer en faktor, gjordes en värdering baserat på Cronbachs alfa, teori, och var det verkade rimligt att uppgiften skulle tillhöra .

Tabell 3, faktoranalys

Faktoranalys					
Aktivitet	Faktor				
	1	2	3	4	5
Förberedelse och tolkning av ekonomisk information	-,010	-,080	,517	,161	-,175
Presentation och kommunikation av ekonomisk information	-,163	,025	,549	,198	-,126
Ledning (vara ledare)	,028	,835	,188	,017	,181
Utveckling och implementering av ekonomistyrningsverktyg	,670	,148	,150	-,011	-,037
Administration av anställda	,227	,832	-,031	,156	,028
Projektledning	,255	,383	,070	-,131	,213
Underhåll av finansiella IT-system	,832	,058	-,005	,150	,066
Strategisk ekonomisk planering	,195	,280	,661	-,076	,067
Bistå med affärsråd	,215	,035	,629	-,007	,244
Förrättningsetik	,030	,419	,277	,082	,502
Förberedelse och kontroll av bokslutet	,140	,052	,023	,808	-,035
Implementering av IT-system	,835	,093	-,018	,176	,043
Bistå med råd runt bokföring	,185	-,022	,143	,756	,019
Värdering av kapitalinvesteringar	,081	,150	,555	,078	,288
Ägarskapsutövning och verksamhetsledning	,140	,454	,512	,033	,267
Styra och administrera IT-system	,805	,107	,038	,118	,163
Likviditetsstyrning (treasury management)	,159	,390	,294	,381	,143
Analys och användning av rapporteringsstandarder	-,015	,146	,080	,725	,193
Värdebaserad ledning (VBM)	,070	,554	,322	,179	,326
Internrevision	,215	-,053	-,003	,415	,456
Vara en företagspartner (partner till ledningen)	-,055	,326	,592	-,085	,214
Användning av E-handelsverktyg	,263	,224	,193	,198	,191
Bokföring i en multinational kontext	,028	,049	-,034	,486	,462
Miljöfrågor	,072	,193	,072	,066	,760
CSR (corporate social responsibility)	,057	,305	,131	,079	,770

De faktorer som utmärker sig är i hög grad logiska, och överensstämmande med teorin.

Grupperingarna i datamaterialet har fått följande namn; (1) IT, (2) Ledaren, (3) Hybriden (4) Rapportering, och (5) Den ansvariga. Dessa diskuteras vidare i nästa kapitel. Under visas också valideringen av de faktorer som valts ut.

Faktor	Cronbachs α	Egenvärde	Kumulativ förklarad varians (%)
1: IT	0,832	6,322	25,287
2: Ledaren	0,782	2,585	35,626
3: Hybrid-controllern	0,749	1,999	43,623
4: Rapportören	0,730	1,598	50,016
5: Den ansvariga	0,755	1,094	54,392

Vi ser också att tre av arbetsuppgifterna, ”projektledning”, ”likviditetsstyrning” och ”användning av e-handelsverktyg” inte faller inom någon av grupperingarna. Dessa tas därför inte med i någon av faktorerna, eller vidare i analysen.

5.1.3 Ordinal regression

På nästa sida visas den ordinala regression som genomförts. Den första tabellen visar signifikansnivå och koefficientvärden för variablerna ”handel med utlandet”, ”ägarandel i utlandet”, ”turbulens” och ”innovation och teknologisk utveckling”. Signifikansnivåerna uppges med stjärnor (*) och anger vilken signifikansgrad koefficienterna har. Har variabeln inga stjärnor, är den inte signifikant. Vidare är det också inkluderat två mått på modellens giltighet. Pseudo r^2 (som bör tolkas med större försiktighet en linjär modells R^2), och test of parallel lines.

Vid ordinal regression definieras tröskelvärden för den beroende variabeln, och SPSS väljer automatisk det sista värdet som referensvärde i analysen. För att underlätta analysen vändes värdena i undersökningen så att 1= låg eller ingen betydelse, 2 = av någon betydelse, 3 = väldigt viktig, 4 = Av avgörande betydelse. Detta påverkar tolkningen och de genomsnittsvärden vi ser i nästa tabell.

Det innebär att när vi ser negativa tal i regressionsanalysen, så betyder detta att om variabeln ökar, så minskar betydelsen av aktiviteten (den rör sig mot lägre kumulativa nivåer, närmare 1). Vi kan ta aktiviteten ”turbulens” i förhållande till gruppen ”IT” som exempel; vi kan tolka den negativa koefficienten för aktiviteterna som att när genomsnittet på variabeln ökar (alltså att omgivningen blir mer turbulent), så svarar respondenterna att utveckling och implementering av ekonomistyrningsverktyg, underhåll, och styrning av IT system mindre viktigt för respondenten. Med andra ord får den beroende variabeln lägre kumulativa värden,

som betyder att flera som har värderat sin omgivning som turbulent, lägger mindre vikt på IT-aktiviteter.

I tabell 4 kan se att några av modellerna passar sämre än andra. Test of parallel lines, är dock ett mycket konservativt estimat (ReStore, 2011), och vi behöver därför inte lägga så stor vikt vid att denna inte är signifikant. Det är självklar problematiskt att några aktiviteter har låg förklaringsgrad. Detta vittnar om att det är ett mycket komplext fenomen som observeras, och att flera förklarande variabler hade kunnat inkluderas. En mer utfyllande översikt över modellens anpassning finns i bilagor (bilaga 4).

Tabell 5 visar signifikansgraderna och koefficienterna hos variabeln storlek, och kontrollvariablerna avdelning och organisatorisk nivå. Här visas också referensvariablernas genomsnittsvärden. Eftersom värdena för betydelsen av arbetsuppgiften i detta tillfälle är omvänd, betyder lägre genomsnittsvärden att aktiviteten är mindre viktig.

Tabell 4, Regression: Koefficienter och signifikans för variablerna internationalisering och osäkerhet i omgivningen

Faktor	Aktivitet	Modell		Internationalisering		Osäkerhet i omgivningen	
		p,r ²	P1	Utländska ägare	Omsättning utland	Turbulens	Innovation och tek utveckling
1	Utveckling och implementering av ekonomistyrningsverktyg	0,087	0,351	-0,112*	-0,025	-0,253**	0,011
	Underhåll av finansiella IT-system	0,076	0,901	-0,065	0,084	-0,288***	0,114
	Implementering av IT-system	0,081	0,210	-0,042	-0,009	-0,286***	0,073
2	Styrning och administration av IT-system	0,051	0,033	-0,038	-0,075	-0,065	-0,005
	Ledning (vara ledare)	0,379	0,757	0,133**	-0,031	0,202*	0,015
	Administration av anställda	0,273	0,626	0,004	0,019	0,202*	-0,036
3	Värdebaserad ledning (VBNL)	0,208	0,792	0,068	0,063	0,201*	-0,017
	Förberedning och tolkning av ekonomisk information	0,068	0,057	0,175***	-0,001	0,062	0,030
	Presentation och kommunikation av finansiell information	0,073	0,039	0,122**	0,064	0,126	-0,031
4	Strategisk ekonomisk planläggning	0,074	0,081	-0,011	-0,017	0,059	-0,034
	Bistå med affärsråd	0,032	0,479	-0,008	-0,034	-0,074	0,067
	Värdering av kapitalinvesteringar	0,162	0,009	-0,058	0,137*	0,002	-0,150**
5	Corporate governance	0,218	0,662	-0,042	0,116	0,055	-0,033
	Vara en företagspartner	0,174	0,746	-0,110*	0,124	-0,042	0,084
	Förberedning och kontroll av bokslutet	0,110	0,723	-0,083	0,037	-0,084	0,147**
4	Bistå med råd runt bokföring	0,095	0,801	-0,080	0,070	0,152	0,035
	Analys och användning av rapporteringsstandarder	0,046	0,003	-0,024	0,094	0,273**	0,026
	Internrevision	0,020	0,027	-0,030	0,051	-0,062	0,024
5	Bokföring i en multinationell kontext	0,276	0,558	0,316***	0,413***	0,146	0,078
	Miljöfrågor	0,098	0,435	0,106(*)	0,100	0,003	0,065
	CSR	0,129	0,547	0,118*	0,139*	0,0344	-0,061
5	Förhållningsetik	0,146	0,009	0,147**	0,044	0,231**	0,047

p<0,1 = *, p<0,05 = **, p<0,01***

(*) sig. med negative log-log

Tabell 5. Regression, Koefficienter och signifikansvärden för variablerna storlek, avdelning och organisatorisk nivå

Faktor	Aktivitet	Storlek						Avdelning		Organisatorisk nivå		
		1 - 50	51- 250	251- 500	501- 1000	1001+	Inte ekonomi genomsnitt ^a	Ekonomi genomsnitt ^a	CFO /Chef	Mellan- Ledare	Controller genomsnitt ^a	
1	Utveckling och implementering av ekonomistyrningsverktyg	-0,568*	0,076	-0,897***	-0,031	2,87	-0,137	2,84	0,382	0,585**	2,76	
	Underhåll av finansiella IT-system	0,134	0,251	-0,434	0,167	2,08	-0,289	2,15	0,774***	0,590**	2,02	
2	Implementering av IT-system	-0,516	0,254	-0,665**	-0,066	2,24	-0,098	2,22	0,800***	0,623**	2,10	
	Styrning och adm. av IT-system	0,064	0,130	-0,551*	0,265	1,88	0,033	1,90	0,744***	0,377	1,80	
3	Ledning (vara ledare)	-0,989***	-0,486*	-1,100***	-0,550*	2,5	0,627**	2,20	3,010***	1,816***	1,81	
	Administration av anställda	-0,586	0,145	-0,587*	-0,437	2,07	0,755***	1,88	2,196***	1,885***	1,60	
4	Värdebaserad ledning (VBM)	-1,065***	-0,135	-0,719**	-0,497	1,86	0,261	1,71	1,844***	1,321***	1,51	
	Förberedning och tolkning av ekonomisk information	-0,480	-0,409	-0,559*	-0,702**	3,57	-0,772***	3,52	0,012	-0,017	3,47	
5	Presentation och kommunikation av finansiell information	-0,378	-0,457	-0,670**	-0,296	3,35	-0,615**	3,244	0,622**	0,079	3,11	
	Strategisk ekonomisk planläggning	-0,228	-0,201	-0,478	-0,039	2,85	0,237	2,81	1,163***	-0,120	2,72	
6	Bistå med affärsråd	0,180	0,032	-0,221	-0,387	2,37	0,436	2,31	0,549**	0,050	2,27	
	Värdering av kapitalinvesteringar	-0,786**	-0,371	0,165	-0,865***	2,21	0,316	2,10	1,560***	0,542*	1,93	
7	Corporate governance	-0,155	-0,506*	0,041	-0,452	1,99	0,403	1,90	2,250***	0,554*	1,65	
	Likviditetsstyrning	0,762**	0,084	0,263	0,374	2,07	-0,224	2,20	2,126***	0,508*	1,93	
8	Vara en företagspartner	-0,796**	-0,781***	-0,772**	-0,626**	3,22	0,520*	3,00	1,614***	0,849***	2,81	
	Förberedning och kontroll av bokslutet	0,690**	0,646**	-0,203	-0,200	2,62	-0,977***	2,81	0,593**	-0,297	2,67	
9	Bistå med råd runt bokföring	0,664*	0,637**	-0,072	-0,248	2,21	-1,056***	2,40	0,187	0,209	2,28	
	Analys och användning av rapporteringsstandarder	0,157	0,013	-0,126	-0,179	2,19	-0,167	2,20	0,334	0,315	2,10	
10	Internrevision	-0,038	0,324	0,134	-0,120	2,03	0,117	2,00	0,396	0,419	2,04	
	Bokföring i en multinationell kontext	0,382	0,093	-0,595*	-0,075	1,72	-0,267	1,69	1,225***	0,619**	1,54	
11	Miljöfrågor	-0,469	-0,021	-0,154	0,319	1,49	0,251	1,49	1,084***	0,835***	1,39	
	CSR	-0,728*	-0,475	-0,509	-0,139	1,79	0,558**	1,65	1,268***	0,659**	1,54	
12	Förättningsetik	-0,249	-0,047	-0,195	-0,514*	2,47	0,426	2,33	1,356***	0,531*	2,20	

p<0,1 = *, p<0,05 = **, p<0,01***

^a alla genomsnitt är inverterade i regressionen, dvs: 1 = låg eller ingen betydelse, 2 = av någon betydelse, 3 = väldigt viktig, 4 = av avgörande betydelse

5.2 Intervjuer

Intervjuer med de respondenter som önskade att fördjupa sina svar genomfördes antingen över mail eller över telefon. Detta inkluderades som ett kompletterande element till enkätundersökningen. Intervjuerna varierade i längd och omfång. Omfånget sträckte sig från att informanten enbart önskade att upplysa om att de inte fann ett lämpligt svarsalternativ, till intervjuer om controllerns roll som varade över 20 minuter. I detta avsnitt presenteras de viktigaste fynden från intervjuerna. Totalt blev 11 intervjuer insamlade, fyra över telefon och sju på mail. Informanterna hade olika bakgrund, några hade jobbat inom yrket i över 20 år, några så lite som två år. Jobbtitlarna varierade också mellan CFO, till mellanledare, till controller, och storleken på företaget som informanterna arbetade i varierade.

5.2.1 Generellt om frågeformuläret

Flera informanter önskade att komma med synpunkter runt frågeformuläret. Några påpekade att frågorna var lätta att svara på, andra hade mer problem att fylla i schemat. Flera hade svårt att hitta den bransch de ansåg passande. Detta anses dock som oproblematiskt i förhållande till undersökningen eftersom detta enbart var en variabel för att kunna kontrollera fördelningen i urvalet. Mer oroväckande svar rörde sig om svarsalternativ som respondenterna saknade och missförståelse av schemat. En controller nämnde att frågan om vikten av arbetsuppgifter i förhållande till de arbetsuppgifter som respondenten utför kändes tvådelad. Detta eftersom en arbetsuppgift kan vara viktig för företaget, även om respondenten själv inte utför uppgiften. Det verkar som att de flesta respondenter har valt 1 som alternativ, alltså ”av låg eller ingen betydelse” i detta tillfälle. Det är dock viktigt att detta förstås när resultaten tolkas. Det faktum att en arbetsuppgift har fått låg score kan alltså vara både eftersom respondenten utför handlingen men inte menar att denna är av vikt för företaget, och att respondenten har gett uppgiften en låg poäng eftersom denne inte genomför uppgiften över huvud taget. Skillnaden mellan dessa alternativ är dock marginell, och gör inte analysen ogenomförbar, även om detta är en aspekt som läsaren bör ha i minnet. En controller nämnde också att denne saknade alternativet ”ekonomichef”, under position i företaget. Detta kan ses som problematiskt, om denne istället väljer controller som närmaste alternativ. Detta eftersom variablerna analyseras på tre nivåer ”ledare”, ”mellanchef”, och ”controller”. Jag antar dock att de flesta ekonomichefer här har valt alternativet ”finans/ekonomi-direktör/CFO”-alternativet.

5.2.2 Controllerns roll

Inledningsvis i intervjun ställdes frågan om vad controllerns roll innebär. En CFO i industribranschen menade att controllern kan inneha fyra roller. Den första är den traditionella bönräknarrollen, där det är viktigt att se till att det är ordning och reda i det du rapporterar. Den andra rollen är den som innehåller själva kontrolldelen, den är lite bredare än den klassiska bönräknarrollen, eftersom controllern här måste ha intern kontroll i företaget. För det tredje kan controllern också ha en extremt viktig kommunikationsroll, CFO'n menar att det framförallt är här controllerns förbättringspotential ligger. Kommunikation både internt och externt är viktigt, men också hur controllern framför informationen, och att detta görs på ett engagerande sätt. Denna kommunicerande roll är också den som ska ge råd till andra avdelningar, samt till ledningen. Den fjärde och sista rollen menar CFO'n är den strategiska, men att denna roll inte bör överdrivas för mycket.

En koncerncontroller i transportbranschen menar att controllerrollen kan delas upp i tre olika delar, med en hierarkis indelning. Nederst på skalan kommer de controllers som arbetar med bokföring, och de traditionella sidorna vid arbetet. De ska se till att siffror stämmer. Den andra nivån är analysnivån, då ska siffrorna inte bara stämma, men också förstås och förmedlas. Controllern måste ha större förståelse för vad som har hänt och varför. Informanten använder sig av ett exempel och menar att det inte är särskilt intressant för företaget att veta att de har spenderat 300 000 mer på bensin denna månad, men varför detta har skett. Informanten tror vidare att det är här de flesta controllers befinner sig idag, antingen på nivå ett, eller två. Den tredje nivån innehåller mer förrättningstänkande, att försöka utveckla företagets resultat. Controllern ska då engagera sig i driften, vara proaktiv och komma med förbättringsförslag. Informanten menar också att det är detta som gör rollen spännande, att det i ökande grad handlar om att jobba med människor och ledningsbiten.

Slutligen svarar en business- och financial controller inom jordbruk, skogsbruk och fiske att eftersom hen jobbar i ett produktionsföretag, fungerar personen som en koppling mellan produktion- och ekonomiavdelningen. Personens uppgift är att förklara de siffror som kommer fram.

5.2.3 Förändring

Förändring som har skett

Flera controllers pekade på teknologins inverkan på controllerarbetet. Teknologin har förbättrat arbetet, och ger snabbare och bättre översikt. Controllern från jordbruk, skogsbruk och fiskesektorn lägger till att siffrorna i och med detta kommer få en bättre precision, men denne tror inte att detta kommer medföra att det blir mindre för controllern att göra.

CFO'n från industribranschen är mer skeptisk till den utveckling som ofta omtalas i förbindelse controllern. Denne menar att en controller som är en "strategisk rådgivartyp" för all del är bra och viktigt, men att det finns en fara att detta tas för långt. Detta kan resultera i att man kommer för långt bort från den traditionella controllerrollen, som fortfarande är väldigt viktigt för företagen. Informanten menar att det är viktigt att man inte glömmer var man kommer från (i förhållande till rollen), och att controllern inte bör bli en renodlad strateg som inte längre bryr sig om viktiga finansiella aspekter som cashflow, arbetskaptal, rapportering, intern kontroll och liknande.

«Många vill nog påstå att jag svär i kyrkan, men jag tycker att det framförallt är många föredragshållare som pratar om att det är så stor skillnad mellan då och nu, men jag menar att om du helt släpper den gamla controllerrollen kan det verkligen gå fel» – CFO i

Industribranschen

En businesscontroller nämner konkurrens som en viktig pådrivande faktor till controllerns roll. Konkurrens leder till att controllern måste vara proaktiv, och bidra till konkurrensfördelar genom detta, samt att underbygga driften med hjälp av analyser.

Förändring i framtiden

Flera controllers nämner att de tror att teknologin kommer påverka controllerrollen också i framtiden. Siffror och rapporter kommer kunna framställas med mer precision, och det blir lättare att få tillgång till informationen snabbt. En controller i transportbranschen menar också att det blir viktigare att följa med på ändringar i omgivningarna och det som händer i framtiden som påverkar företagets konkurrenskraft och möjligheter. Koncerncontrollern i transportbranschen menar att rollen kommer bli bredare i framtiden, och att controllern i större grad kommer kunna sätta fokus på det dem själva vill.

En CFO nämner att denne inte tror rollen kommer att utveckla sig så mycket, om man ser bort från de teknologiska verktyg som kommer underlätta arbetsvardagen. Informanten menar att det inte är något nytt att den som är ekonom måste försöka förutse förändringar i branschen, och anpassa den ekonomiska styrningen efter det. Informanten hoppas inte heller att rollen blir beroende av att följa nya trender, och menar att det inte är sunt för rollen att vara allt för trendsökande, ett "var hoppas haren nu" synsätt. Denna informant tror att rollen kommer vara ganska lik om 10 år.

Koncerncontrollern i transportbranschen menar att analys är det som rollen kommer innehålla mer av i framtiden, och detta mer i riktning av förrättningscontroller, som då tar en mer aktiv del i förrättningsutveckling och förbättring. En businesscontroller i förrättningsinriktade tjänster är inne på samma spår, och menar att det kommer vara viktigt att kunna förutse framtiden, baserat på erfarenheter och analyser av marknaden, så att företaget satsar på rätt saker och skapar större lönsamhet.

5.2.4 Storlek

På frågan om informanterna tror att storleken på företaget gör skillnad i controllerrollen, och i så fall på vilket sätt, är svaret ganska unisont. De flesta menar att controllers i små företag har flera och mer varierade arbetsuppgifter än controllers i stora företag. En CFO svarar att desto mindre företag du arbetar i, desto bredare ansvarsområden får du. Denne menar att om du jobbar som controller i ett stort företag, så blir större del av vardagen rapportering. Detta nämner också kontrollern i transportbranschen. En businesscontroller nämner att controllers i mindre företag ofta måste fungera som ett "paraply", och göra lite av allt. I en större organisation jobbar controllrarna oftare i team, och man kan då dra större nytta av olik kompetens.

Koncerncontrollern i transportbranschen menar att controllerns roll i förbindelse med storleken på företaget i hög grad är beroende av hur företaget är organiserat, om det är hög grad av decentralisering och likande. Denne menar vidare att större företag ofta delar in controllers i flera mindre ansvarsområden, där några till exempel har ansvar för enbart ingående fakturor, några som enbart har ansvar för utgående fakturor, och så vidare.

5.2.5 Globalisering och internationalisering

På frågan om informanterna tror att globalisering påverkar controllerns roll, och i så fall hur, kopplar en controller ihop globaliseringen med IT. Informanten menar att det att få information globalt påverkar mängden och kvaliteten på datamaterialet. CFO'n i industribranschen menar att ökad globalisering leder till större grad av intern prissättning, och att det i förbindelse med detta ökar dokumentationsdelen av controllerarbetet. Denne nämner också att controllern blir tvungen att sätta sig in i nationella skatteregler (om företaget inte hyr in dessa tjänster), i alla fall i mindre företag där CFO och controller kanske inte alltid är två separata roller. Denne menar också att det i ökande grad kan bli aktuellt med den etiska sidan av arbetet, om man driver verksamhet i land som har annorlunda regler och lagar.

Koncerncontrollern i transportbranschen menar att ett problem vid globalisering kan vara att man kan gå miste om en bra controllermiljö, om man har många controllers utstationerade på olika avdelningar, i olika länder. Att ha flera controllers som jobbar i samma funktion ökar lärandet och delningen av erfarenheter. När man däremot har många "satelliter" så kan man riskera att dessa inte är i linje med resten av verksamheten. Business- och financialcontrollern som arbetar inom jordbruk, skogsbruk och fiske, menar att han inte känner av globaliseringen i sitt arbete, men att detta är mer relevant för eventuellt en försäljningscontroller eller liknande. De controllrarna som jobbar på en lägre operativ nivå, verkar generellt ha lite tankar om hur globaliseringen påverkar deras roll i företaget.

5.2.6 Osäkerhet i företagets omgivning

På temat osäkerhet i omgivningarna är svaren mer delade. En controller menar att företagets omgivning påverkar controllerns uppgifter, men att det oavsett alltid är viktigt att controllern levererar information som kan påverka ledningen av företaget. I likhet med detta menar en CFO att fluktuationer i branschen kan påverka controllerns arbete, eftersom denna måste vara mer proaktiv och anpassningsbar när branscher förändras. Detta för att kunna reglera för mer och mindre lönsamma tider och det sätt som controllern ska arbeta på i förhållande till detta. Denne menar vidare att när omgivningarna är osäkra, så leder detta till att controllern bör involvera sig mer i ledningens beslut, och att kommunikation blir av större vikt. Vidare är det viktigt för controllern att bidra genom att vid projekt och kapitalinvesteringar ta plats och kommunicera att denne kan lägga fram förslag och kalkyler som kan stödja

beslutningsprocessen. Det är controllern själv som bör ta detta initiativ, och jobba tätare mot driften i företaget.

Koncerncontrollern i transportbranschen knyter resonemanget mot konkurrens generellt, och menar att hög konkurrens kan föra till lägre ekonomiska marginaler, och hög konkurrens om anbud. Om företaget bör fokusera på att spara kostnader, så är det viktigt för controllern att vara driftsorienterad. Det vill säga att controllern måste kunna komma med förslag på åtgärder. I tillägg är det viktigt under hög konkurrens att controllern är så pass upplyst att denne vet att de åtgärder controllern föreslår är genomförbara. Annars kastar controllern bort allt för mycket dyrbar tid. Informanten avslutar med att när det är små marginaler och stor konkurrens, så är det små saker som spelar stor roll.

5.2.7 Värdeskapning

Med inspiration från tidigare masteruppsatser i Norge på temat, inkluderades också en liten del om controllerns värdeskapning. Frågeställningen var om informanterna menade att de bidrog till värdeskapning i företaget, och vilken grad de menade att controllern kunde bidra till mer värdeskapning. CFO'n i industribranschen menar att controllern kan bidra med mer värdeskapning när det kommer till projekt och projektplanering. Att controllern kan gå in och ge en avgränsning för vad som är ekonomiskt resonligt, och att denne kan verka som en rådgivare i processen, men att detta kräver intresse och kommunikation från controllern själv. Denne menar också att controllern kan användas till att beräkna olika scenarior, till exempel ett fall i valutakursen.

En business- och financial controller, inom jordbruk, skogsbruk och fiske menar att värdeskapningen ligger i förmågan att klara att få god precision i datamaterialet, och att man klarar att upptäcka viktig information så snabbt som möjligt. Detta kan till exempel leda till att man kan välja att producera rätt produkt, och så sätt kan controllern bidra till större värdeskapning. Också en controller inom förrättningsmässiga tjänster menar att controllrarna i dennes organisation redan till stor del är med på att skapa värde i företaget, eftersom dom redan är implementerade i andra delar av företaget (en ekonomi). Controllern i transportbranschen nämner att mindre ”tidskrävande och kreativitetsdödande rapportering” kunde medföra större värdeskapning i rollen.

Koncerncontrollern i transportbranschen lyfter fram att värdeskapningen bör handla om att controllern ska veta hur siffrorna kan användas i framtiden. Att controllern klarar att använda den information den har för att genomföra åtgärder och se framåt. Också denna informant pekar på att controllern skapar större värde genom att delta i flera delar av driften, till exempel att få vara med i en ledargrupp vid till exempel projekt. En business controller i matvaruindustrin menar också att det att kommunicera ut mot andra avdelningar, att visa intresse, vara nyfiken, och lära sig om andra avdelningar i företaget, leder till ökad värdeskapning.

5.2.8 Andra variabler som nämndes

Även om det inte var specifika frågor om andra variabler än de som ingick i frågeformuläret, valde en del respondenter att lyfta fram andra saker som dom menade hade påverkat deras roll. En CFO nämnde att kulturen i företaget hade stor inverkan på vilken roll controllern kunde ta. Informanten lyfter också fram att företagets ekonomiska position påverkar controllerns arbete, och begrundar detta med att det är svårare att fokusera på att reducera kostnader i perioder när allt går bra, och lättare att koncentrera sig om när saker går dåligt. Han menar att samma fokus bör hållas oavsett, men att finansiell position kan påverka vilket genomslag förslagen får i organisationen. Detta påverkar också hur anpassningsbar controllern bör kunna vara, och om företaget har låg kapitalintensitet så måste controllern vara duktig på finansieringsdelen av sitt arbete. Koncerncontrollern i transportbranschen lyfter implicit fram att decentralisering kan ha mycket att säga om hur controllern arbetar. I dennes organisation så är controllrarna utstationerade i var sin stad, för att vara en slags ”ekonomichef” på dessa avdelningar. I och med detta utför dessa controllers långt mer än enbart bokföringsuppgifter. Generellt nämner flera informanter möjligheten till att själv påverka rollen, och att som har stor frihet till att själva utforma sin arbetsvardag.

5.2.9 Sammanfattning

Till sist kan vi se att de kvalitativa intervjuerna ger underlag för att stödja hypoteserna H1, H3 och H4, eftersom respondenterna svarade i linje med teorin. Däremot är svaren angående hypotes två mer ambivalent, och controllers på lägre operativa nivåer verkar inte reflektera över globalisering och internationalisering. Vidare nämnde controllrarna också en rad variabler utöver modellen.

Kapitel 6: Diskussion

I detta kapitel diskuteras resultaten från föregående kapitel. Dessa diskuteras i förhållande till teori och tidigare forskning på temat. I den första delen av kapitlet diskuteras vikten av kontrollern arbetsuppgifter, och resultatet från faktoranalysen. Dessa diskuteras i förhållande till tidigare forskning, för att kunna svara på den första hypotesen. Den andra delen består av den ordinala regressionen och diskuterar utifrån de situationsbetingade variablerna vilka pådrivande faktorer som kan observeras, och svarar på hypoteserna två till fyra.

6.1 Vikten av kontrollerns arbetsuppgifter

Simon (1954) menade att kontrollerns roller var scorekeeping, attention directing, och problem solving. Vi kan se att scorekeeping-rollen fortfarande är viktig, och att mäta och följa upp verksamheten fortfarande är centralt. Attention directing-rollen kan också sägas vara uppfylld, då presentation av finansiell information fortfarande är viktigt. Arbetsuppgifterna som har med problem solving att göra, ”att bistå med affärsråd” och ”råd om bokföring”, kommer också relativt högt på listan på sjunde och åttonde plats. Således stödjer resultatet påståendet om att dessa roller också är relevanta idag. Också Merchant och Van der Stede (2012) menade att kontrollern skulle bistå med råd, och vara involverad i att utarbeta planer och budgetar, detta ser i stort sett ut att stämma med mina resultat.

6.1.1 Kontrollerns traditionella roll

De arbetsuppgifter som respondenterna generellt anser som viktigast är ”förberedelse och tolkning av ekonomiskt information”, och ”presentation och kommunikation av finansiell information”. Dessa uppgifter relateras i hög grad till kontrollerns traditionella roll (Cooper och Dart, 2009). En annan arbetsuppgift som kan sägas tillhöra den traditionella rollen, är förberedelse och kontroll av bokslutet (Burns och Baldvinsdottir, 2007). Denna arbetsuppgift är på sjätteplats av arbetsuppgifterna. Vi ser att hela 54% av respondenterna tycker att denna arbetsuppgift är av avgörande betydelse eller väldigt viktig.

Nr	Aktivitet	Av avgörande betydelse	Väldigt viktigt	Av någon betydelse	Låg eller ingen betydelse	\bar{x}
1	Förberedelse och tolkning av ekonomisk information	53,1%	33,7%	7,3%	0,5%	1,53
2	Presentation och kommunikation av finansiell information	42%	33%	14,9%	4,2%	1,80
6	Förberedelse och kontroll av bokslutet	25%	29%	24,8%	14,2%	2,29

Andra indikationer på att kontrollern fortfarande har en traditionell roll är att flera arbetsuppgifter som sägs karakterisera den nya rollen får låg ranking, till exempel ”administration av anställda” och ”ledning”. Detta är i likhet med Malmi et al. (2001) som fann att hälften av deras respondenter spenderade 20% eller mindre av sin arbetstid på att leda andra.

Andra arbetsuppgifter som har fått mycket låg värdering är ”CSR”, ”miljöfrågor”, och ”användning av e-handelsverktyg”. Det kan i hög grad tolkas som att detta är arbetsuppgifter som kontrollern inte utför dagligen. Däremot har förrättningsetik fått relativt hög poäng. Detta kan tolkas som att kontrollern känner att det största ansvaret är att säkra etiken i företaget, och inte ut mot marknaden (miljö och CSR). Det är dock en motsättning till Burns och Baldvinsdottir (2007) som menar att kontrollern kan påverka företaget till att ta mer miljövänliga val. Detta verkar inte vara något som den norske kontrollern lägger vikt på. Cooper och Dart (2009) menade också att dessa arbetsuppgifter var kännetecknen för den nya rollen. Dessa arbetsuppgifter har dock fått lägsta möjliga rangordning. Detta talar därför emot en ny roll.

Nr.	Aktivitet	Av avgörande betydelse	Väldigt viktigt	Av någon betydelse	Låg eller ingen betydelse	\bar{x}
21	Värdebaserad ledning (VBM)	2,1%	13,4%	31,4%	43,6%	3,29
23	CSR	4%	10,1%	29,5%	47,6%	3,32
24	Miljöfrågor	1,4%	8,0%	25,2%	58%	3,51
25	Användning av E-handelsverktyg	1,2%	7,1%	21,9%	61,3%	3,57

Lindvall (2009) pekar på att värdestyrning är en styrningstyp som också har fått ökat intresse, men att det hos en del controllers finns en viss skepsis mot att förlita sig till så ”flummiga” styrmetoder som värdestyrning. Detta reflekteras i undersökningen, där värdestyrning har fått

en mycket låg värdering, och hamnar på 21 plats av 25 aktiviteter. Dock är arbetsuppgiften signifikant viktigare för CFO'er och mellanledare än vad de är för de som enbart innehar rollen controller. Lindvall ser också en ökad tendens till ägarorientering, men att det som regel är CFO'n som hanterar dessa uppgifter. Från regressionen såg vi att ägarskap och verksamhetsledning har fått ett lågt genomsnitt, men att det också är signifikant större odds för att CFO'n ser det som viktigt i förhållande till kontrollern, något som kan stötta Lindvalls fynd.

6.1.2. Controllerns nya roll

Arbetsuppgifter som kan ses som representativa för den nya rollen, som till exempel ”vara en företagspartner” och ”strategisk ekonomisk planering”, kommer högt upp på listan. För aktiviteten ”vara en företagspartner” skiljer sig mina resultat från Cooper och Darts , i deras undersökning hamnade denna aktivitet nere på 22 plats, medan det verkar som om norska controllers anser detta som den tredje viktigaste arbetsuppgiften.

Nr.	Aktivitet	Av avgörande betydelse	Väldigt viktigt	Av någon betydelse	Låg eller ingen betydelse	\bar{x}
3	Vara en företagspartner	34,4%	33,7%	16,5%	8,7%	1,99
4	Strategisk ekonomisk planering	24,3%	35,1%	24,3%	8,7%	2,19
4	Utveckling och implementering av ekonomistyrningsverktyg	21,7%	41,7%	21,7%	9,3%	2,19
7	Förrättningsetik	11,8%	26,9%	34,7%	18,2%	2,65
8	Bistå med affärsrådgivning	10,4%	29%	32,8%	19,8%	2,67

Vi ser att många av de arbetsuppgifter som karakteriseras som den nya rollen är viktiga. Bland annat den nya controllerrollens kanske mest utmärkande egenskaper ”att vara en företagspartner”, och ”att bistå med affärsrådgivning” tilldelas hög betydelse. Zoni och Merchant (2007) fann att de flesta controllers åtminstone delvis var involverade i ledningens beslut, och några till hög grad. Detta är överensstämmande med mina resultat, som visar att 40% av controllrarna menar att aktiviteten ”bidra med affärsråd” är av avgörande betydelse, eller mycket viktig.

Dessa resultat stöttar delvis Rouwelaar (2015) i att kontrollern har en tvådelad roll. Alltså supporter-rollen, att stötta ledningen och att inneha en roll som förespråkar verksamheten, alltså att ”vara en företagspartner”. Samtidigt är översiktsrollen viktig, och rapporter,

kommunikation och kontroll av bokslut kommer långt upp på listan. Enlig bland andra Burns och Baldvinsdottir (2007), Granlund och Lukka (1998), och Vaivio (1999), så ska den nya rollen fokusera mer på den icke-finansiella sidan av controllerns arbete, även om de tekniska aspekterna vid rollen i viss grad bör behållas. Något som ser ut att stämma.

6.2 Controllerns 5 roller

Generellt ser vi att det finns ett stort behov för att dela in controllerrollen i flera delar. Både i litteraturen (Granlund och Lukka, 1997, Järvenpää, 2007, Rouwelaar, 2015, Simon, 1954), och hos controllrarna själva. I de kvalitativa intervjuerna uttryckte flera informanter ett behov för att dela upp controllerns roll i flera olika delar. En informant hade en liknande syn som Granlund och Lukka (1997), där arbetsuppgifterna hade en hierarkis indelning. En annan menade i större grad att controllerns arbete innehöll fyra olika roller, men som inte nödvändigtvis byggde vidare från nästa roll. Mitt bidrag i diskussionen baserar sig på 5 faktorer; IT, ledaren, Hybrid-controllern, rapportören, och den ansvariga, vi ska se närmare på dessa nedan.

Faktor 1: IT

Faktor nummer 1 har fått namnet ”IT”. I denna roll lägger respondenterna större vikt på uppgifter som; utveckling och implementering av ekonomistyrningsverktyg, underhåll av finansiella IT-system, implementering av IT system, och styrning och administration av IT system. Detta stöttar delvis Lindvall (2009) i att controllern rör sig mot ökad IT-användning. De kvalitativa intervjuerna ger också starka indikationer på att nya dataverktyg kommer ha stor betydelse i framtiden. Det kan stötta det Lindvall (2009) säger om att ett inslag i utvecklingen är att controllern tidigare var ensidigt orienterade mot ekonomisk redovisning, men att allt fler informationskällor nu är intressanta. Å andra sidan fann Lindvall i sin undersökning att controllrarna i mycket låg grad använde andra verktyg än Excel.

Nr	Aktivitet	Av avgörande betydelse	Väldigt viktigt	Av någon betydelse	Låg eller ingen betydelse	\bar{x}
4	Utveckling och implementering av ekonomistyrningsverktyg	21,7%	41,7%	21,7%	9,3%	2,19
12	Implementering av IT system	8,3%	26,4%	32,1%	25,7%	2,81
15	Underhåll av finansiella IT-system	8,3%	22,6%	33%	28,5%	2,89
20	Styrning och administration av IT-system	4,5%	19,6%	29%	39,6%	3,12

Vi kan se att även om IT är en egen roll, så är det inte en roll som merparten av controllrarna anser som viktig. Tre av fyra uppgifter har fått ett genomsnitt i närheten av tre ”av någon vikt”. Utveckling och implementering av ekonomistyrningsverktyg utmärker sig i denna grupp. Dock finns det en risk för att controllrarna har missuppfattat denna fråga och att ”implementering” för tankarna till IT-system, när ekonomistyrningsverktyg i själva verket inte behöver vara teknologiska. Dessa resultat kan därför inte stötta CIMA’s (1998) forskning som visade att ”förstå och styra IT-system” var något som skulle bli viktigt för controllern.

Faktor 2: Ledaren

Faktor nummer 2 har fått namnet ”ledaren”, och vi ser att det är tydliga korrelationer mellan arbetsuppgifter som kan förknippas med att vara ledare. Aktiviteter som ingår i denna faktor är; Ledning (vara ledare), Administration av anställda, och Värdebaserad ledning. Denna faktor stämmer gott överens med det Cooper och Dart (2009) fann i sin undersökning, förutom att ”value based management” är utbytt med ”projektledning”.

Nr	Aktivitet	Av avgörande betydelse	Väldigt viktigt	Av någon betydelse	Låg eller ingen betydelse	\bar{x}
11	Ledning (vara ledare)	13,9%	21,7%	27,1%	29,2%	2,78
19	Administration av anställda	4,7%	19,3%	30,2%	38%	3,1
21	Värdebaserad ledning (VBM)	2,1%	13,4%	31,4%	43,6%	3,29

Faktor 3: Hybriden

Faktor 3 kan anses som en ”Hybrid-controller”. Arbetsuppgifterna som ingår i faktorn är; förberedelse och tolkning av ekonomisk information, presentation och kommunikation av finansiell information, Strategisk ekonomisk planläggning, bistå med affärsråd, värdering av kapitalinvesteringar, Ägarskapsutövning och verksamhetsledning, och vara en företagspartner. Begreppet är hämtat från Burns och Baldvinsdottir (2007), men skiljer sig från deras hybrid på flera sätt. Burns och Baldvinsdottir (2007) såg på den nya controllern som innehavare av en mer ”all-around” roll. Detta kan stöttas i min undersökning. Jag har valt att använda mig av uttrycket ”hybrid”, eftersom det återspeglar en bred roll där controllern måste utföra många olika uppgifter. Däremot menade Burns och Baldvinsdottir (2007) bland annat att controllerns mer proaktiva roll kunde medföra att controllern kunde vara en talesperson för företagets miljövänliga politik. Min undersökning stöttar inte detta, då vi kan se ut från faktoranalysen att miljö- och etikfrågor har fått en egen faktor.

Burns och Baldvinsdottir (2007) menade också att vikten av traditionella och standardiserade arbetsuppgifter skulle vara av minimal vikt för hybrid-controllern, något vi kan se inte stämmer eftersom de utgör de två viktigaste arbetsuppgifterna. De menade vidare att controllern skulle jobba ute i företaget, i avdelningar som bland annat IT och marknadsföring, något vi i frekvenstabellen kunde se inte är fallet hos undersökningens controllers.

Nr	Aktivitet	Av avgörande betydelse	Väldigt viktigt	Av någon betydelse	Låg eller ingen betydelse	\bar{x}
1	Förberedelse och tolkning av ekonomisk information	53,1%	33,7%	7,3%	0,5%	1,53
2	Presentation och kommunikation av finansiell information	42%	33%	14,9%	4,2%	1,80
3	Vara en förrättningspartner	34,4%	33,7%	16,5%	8,7%	1,99
4	Strategisk ekonomisk planering	24,3%	35,1%	24,3%	8,7%	2,19
8	Bistå med affärsrådgivning	10,4%	29%	32,8%	19,8%	2,67
15	Värdering av kapitalinvesteringar	9%	24,5%	27,4%	32,1%	2,89
18	Ägarskap och verksamhetsledning (Corporate governance)	7,5%	18,4%	24,3%	41,7%	3,09

Faktor 4: Rapportören

Faktor nummer 4 har fått namnet "Rapportören", och vi ser att komponenten innehåller många traditionella bokföringsuppgifter. Det är inte förvånande att dessa arbetsuppgifter formar en faktor, eftersom ett så pass brett förhållandesätt till controllerns roll valdes. Vi ser dock klara tendenser till att controllerrollen fortfarande innefattar en grupp individer som utför mer eller mindre rena bokförings- och rapporteringsuppgifter.

Nr	Aktivitet	Av avgörande betydelse	Väldigt viktigt	Av någon betydelse	Låg eller ingen betydelse	\bar{x}
6	Förberedelse och kontroll av bokslutet	25%	29%	24,8%	14,2%	2,29
9	Bistå med affärsrådgivning	10,4%	29%	32,8%	19,8%	2,67
13	Analys och användning av redovisningsprinciper	8,7%	24,3%	33,5%	25,9%	2,83
17	Internrevision	5,2%	26,7%	30,4%	29,5%	2,92
22	Bokföring i en multinationell kontext	6,6%	11,1%	21,5%	53,3%	3,31

Faktor 5: Den ansvariga

Faktor nummer 5 har fått namnet ”Den ansvariga”. Denna faktor innehåller arbetsuppgifterna; förrättningsetik, miljöfrågor och CSR. Detta är ett intressant fynd, och något som står i strid med den tidigare litteraturen. Bland annat menade Cooper och Dart (2009) att detta var arbetsuppgifter som den nya rollen skulle innehålla, något som min undersökning inte kan stödja. Burns och Baldvinsdottir (2007) menade att den nya kontrollern skulle kunna påverka etiska och miljömässiga frågor i företaget, men som vi kan se har dessa aktiviteter istället bildat en egen faktor.

Nr	Aktivitet	Av avgörande betydelse	Väldigt viktigt	Av någon betydelse	Låg eller ingen betydelse	\bar{x}
7	Förrättningsetik	11,8%	26,9%	34,7%	18,2%	2,65
23	CSR	4%	10,1%	29,5%	47,6%	3,32
24	Miljöfrågor	1,4%	8,0%	25,2%	58%	3,51

6.3 Hybrid-controllern

Baserat på ovanstående analys kan den första problemställningen besvaras:

H1: Det finns underlag för att påstå att controllers i Norge idag innehar den nya controllerrollen.

Det finns inte underlag för att dra slutsatsen att hypotes nummer en är giltig. Som vi har sett är fortfarande tre traditionella arbetsuppgifter viktiga för kontrollern. Min undersökning inrättar sig kanske mest i ledet av undersökningar som har funnit att controllerns roll blir bredare, med fler uppgifter, men inte i lika hög grad rör sig bort från de gamla som tidigare förutspått. Fynden är i linje med tidigare kvantitativa undersökningar (Cooper och Dart, 2009, Malmi et al., 2001, Yazdifar och Tsamenyi, 2005).

Istället framstår en bild av en controller som liknar Burns och Baldvinsdottirs (2007) hybridcontroller, även om min hybrid skiljer sig från deras på en rad punkter. Därför har jag valt låna begreppet från Burns och Baldvinsdottir, och namnge denna grupp ”hybrid-controllern”. Min hybridroll visar en controller som i hög grad utför nya och värdeskapande arbetsuppgifter, så som strategisk ekonomisk planering, bistår med affärsråd, och ser sig själv som en företagspartner. Dessutom tycker controllerns att dennes viktigaste arbetsuppgifter fortfarande består av att förbereda, tolka, kommunicera och presentera finansiell information.

Således har min hybrid-controllern en tvådelad roll, där kontroll och värdeskapning är två viktiga delar. Alltså stöttar hybrid-controllern Rouwelaars (2015) påstående om controllerns tudelade roll. Något som också Granlund och Lukka (1997) fick som resultat i sin undersökning. De upptäckte att controllern hade en tvådelad roll, och även om de deltog i undersökningens beslutsprocesser, så var de inte beredda att överge sina roller som övervakande. Från intervjuerna kan CFO'ns uttalande ses som stöttande för detta, att det kan gå fel om man släpper de traditionella arbetsuppgifterna.

Detta stöttar i hög grad antagningen hos Malmi et al. (2001) om att controllerns arbetsuppgifter, istället för att gå från de gamla mot de nya, innehåller en del nya arbetsuppgifter *i tillägg till* de gamla. Malmi et al. (2001) fann att de vanligaste aktiviteterna i hög grad var traditionella uppgifter, deras undersökning visade 90% av respondenterna fortfarande utförde finansiell rapportering. Min undersökning visade att totalt hela 87% av respondenterna tyckte att denna aktivitet var väldigt viktig, eller av avgörande betydelse. De fann också att över en fjärdedel av deras respondenter ansåg strategisk planering som avgörande. Hela 24% i min undersökning menade att strategisk ekonomisk planering var av avgörande betydelse.

Cooper och Dart (2009) menade att även om man ser antydningar till övergång till den nya rollen, så sker utvecklingen långsammare än väntat och det är sällan en tydlig gräns mellan den nya och den traditionella controllerrollen. Dom menade också att utvecklingen skedde stegvis, och att inte alla arbetsuppgifter ökade i vikt samtidigt. Något som är mycket intressant är att det också är många av de nya controlleruppgifterna som anses som viktigast hos respondenterna. Detta kan tolkas som ett tecken på att den nya rollen vinner ny mark, och ökar i betydelse. Också de kvalitativa intervjuerna bekräftade denna roll. Två controllers menade också att rollen skulle bli bredare i framtiden och att controllern i större grad kommer kunna sätta fokus på det dem själva vill.

6.4 Vad påverkar controllerns roll?

Vi har sett att den nya hybrid-rollen till viss del kan liknas vid den nya controllerrollen som är omnämnd i litteraturen. Då är frågan vad det är som driver denna roll, mot en nyare roll. Regressionsanalysen visar en del indikationer på vad som är signifikanta påverkningsvariabler på controllerns roll.

6.4.1 Den nya controllerrollens pådrivande faktorer

Internationalisering

Cooper och Dart (2009) antog att globalisering påverkade controllern eftersom det gjorde att controllern tog på sig en roll som är av högre värde för organisationen. I denna uppsats mättes inte globalisering direkt, men som grad av institutionalisering hos företagen.

Enligt den institutionella teorin har organisationer som är beroende av andra över de organisatoriska gränserna, svårare att uppnå förändring. När organisationer är ekonomiskt beroende av andra, blir vanlig praxis och dagliga procedurer motståndskraftiga mot förändring, även om de inte är optimala. Om detta var tillfälle skulle i så fall mer traditionella aktiviteter var viktigare i dessa företag. Organisationer som är ägda av utländska ägare, kan ses som organisationer som är beroende av andra institutioner, utanför de organisatoriska gränserna. Byrne och Pierce (2007) fann att controllrarnas roll var mer institutionaliserad i företag som hade stor ägarandel i utlandet, till skillnad från mellanstora oberoende företag. Detta kan bekräftas i min undersökning, där vi ser att de mer traditionella aspekterna av hybrid-rollen ”förberedelse och tolkning av ekonomisk information”, och ”presentation och kommunikation av finansiell information”, är signifikant viktigare i företag som har större procentandel av utländska ägare än andra. Detta är mycket intressanta resultat, som både stöttar institutionell teori i detta antagande, och ger oss en liten förklaring på vad som förhindrar utveckling i controllerrollen. Det vill alltså säga att i den grad företaget ägs av utlandet, påverkar controllerns utveckling.

Från regressionsanalysen kan vi däremot se att få av de aktiviteter som faktoranalysen avklarade som hybrid-rollen hade en signifikant effekt från de två variabler som skulle mäta internationalisering. Utifrån resultatet i regressionen kan vi testa hypotes två:

H2: Företag som upplever hög grad av internationalisering ökar vikten av de arbetsuppgifter som associeras med den nya controllerrollen, i förhållande till företag som upplever låg internationalisering.

Slutsatsen är att den andra hypotesen inte kan sägas vara giltig. För att denna hypotes skulle blivit godtagen, så var det ett kriterium att de arbetsuppgifter som hybrid-controllern innefattade skulle vara signifikant viktigare med ökad internationalisering. Större grad av internationalisering leder alltså inte till större vikt vid den nya rollen. Även om vi såg att

anledningen till att gamla arbetsuppgifter behölls var delvis på grund av att företaget controllrarna arbetade i hade utländska ägare.

Osäkerhet i omgivningen

Osäkerhet i omgivningen har i litteraturen uppdelats i olika typer osäkerhet, som påverkar styrningen i företag på olika sätt. Det kan antas att styrningen i företagen, och vikten av budget också påverkar hur controllern måste arbeta, eftersom denne är en individ som ingår i en större struktur (Lindvall, 2009). Större vikt vid budgeten kan kopplas till controllerns traditionella roll. Brownell (1985) menade att omgivningens komplexitet reducerar betydelsen av budgeten. Detta kan inte stöttas av min undersökning. Istället ser vi att vikten av ”analys och användning av rapporteringsstandarder” ökar vid mer turbulenta omgivningar, och ”förberedelse och kontroll av bokslutet” ökar med högre teknologi och innovationstakt. Dessa fynd stöttar alltså till viss grad Ezzamel (1990) och Haldma och Lääts (2002) som menade att osäkra omgivningar ledde till större betoning på budgeten. Det stöttar också Øystese (2009), som i sin masteravhandling fann att instabila och volatila marknader la större press på uppföljningen av finansiella styrtalet, och försvårade controllerns traditionella roll.

Chenhall (2003) menade att ju mer osäkra omgivningarna var, desto mer öppen var styrningen i företaget. Chenhalls (2003) antagande kan stöttas av ett uttalande från en av informanterna, som menar att fluktuationer i branschen påverkar controllerns arbete eftersom denna då måste arbeta mer proaktivt och vara mer anpassningsbar. Med andra ord mer öppen styrning. Denne informanten menade också att osäkerhet i omgivningarna var något som påverkade controllerns deltagande i ledningens beslut. Detta är dock inte överensstämmande med min undersökning, där ”bistå med affärsråd”, inte signifikant påverkas av turbulens eller teknologi och utveckling. Informanten menade vidare att vid osäkra omgivningar blir kommunikation viktigt, och att controllern lägger fram förslag, och bidrar med kalkylering på projekt och kapitalinvesteringar. Kapitalinvesteringar är en aktivitet som ingår i Hybriden. Resultaten från enkätundersökningen visar dock att vikten av aktiviteten ”värdering av kapitalinvesteringar” minskar om omgivningarna visar hög innovation- och teknologisk förändring. Från intervjuerna menar också en controller att utvecklingen i controllerns roll kommer handla om att följa med på de ändringar som sker i företagets omgivning, och påverkar företagets konkurrenskraft.

Från enkätundersökningen ser vi att när omgivningarna blir mer turbulenta, så blir "IT" rollen av mindre vikt. Detta kan vara på grund av att när osäkerheten i omgivningarna upplevs som låg, har kontrollern mer tid till att utforska IT-området. I företag där omgivningarna är mer turbulenta, får kontrollern mindre möjligheter att spendera tid på IT och IT-utveckling. Det visar sig också att "ledarna" är signifikant påverkade av turbulensen i omgivningarna. Alla ledaruppgifter anses som viktigare när omgivningarna blir mer turbulenta. Alltså blir vikten av "ledning", "administration av anställda", och "värdebaserad ledning" viktigare när omgivningarna upplever hög grad av turbulens. Få förklaringar till detta kan återfinnas i controllerliteraturen. Det kan tänkas att controllers känner att det är av stor vikt att leda ansatta mot det ekonomiska målet när omgivningarna är osäkra, eftersom dom i stort sätt besitter informationen om företagets finansiella information. Det kan hända att vinstmarginen är mer osäker i turbulenta omgivningar, och att kontrollern därför måste ha en fastare styrning över andra anställda mot ett konkret ekonomiskt mål.

Generellt har innovation och teknologisk utveckling få signifikanta effekter på betydelsen av arbetsuppgifterna, och nästan inga signifikanta effekter på hybrid-controllern. Gordon och Nayaranan (1984) påvisade att osäkerhet i omgivningarna ledde till att kontrollern var tvungen att leverera mer tidsriktig *ex ante* information. Denna slutsats kan därför inte stöttas i min undersökning. Enbart två aktiviteter i Hybriden är negativt korrelerande med innovation och den teknologiska utvecklingen. Baserat på denna information, kan vi testa hypotes tre:

H3: För företag där den upplevda osäkerheten i omgivningen är hög, läggs det större vikt vid att kontrollern utför de arbetsuppgifter som associeras med den nya rollen.

Om denna hypotes ska gälla, betyder det alltså att turbulens, och innovation och utveckling ska ha signifikant påverkan på de aktiviteter som kännetecknar den hybrid-rollen. Från regressionen ser vi att få sådana sammanhang existerar, och det finns inget stöd för att påstå att hypotes två är giltig.

Storlek

Child och Mansfield (1972, i Chenhall 2003) menade att större företag använde sig av mer dokumentering, specialisering, och var mer decentraliserade. Bruns och Waterhouse (1975) visade till att anställda i stora företag använde mer tid på budgeten. Mina fynd pekar dock på

det motsatta, och det ser ut som att små företag lägger mer tid på budgetar och ekonomisk kontroll. Vi kan se att aktiviteterna ”förberedelse och kontroll av bokslutet” ”bistå med råd runt bokföring” är signifikant viktigare för de mindre företagen, än för referensgruppen. Detta kan till dels verka motstridande i förhållande till tidigare studier, som menar att controllerns roll i mindre företag är mindre standardiserad, till exempel Yazdifar och Tsamenyi (2005). Dock kan det också vara en reflektion av controllerns bredare ansvarsområden. En sak är att arbetsuppgifterna är standardiserade, men det kan hända att de är signifikant viktigare i mindre företag, eftersom detta i stort sett kanske ses som en uppgift som en ekonomimedarbetare genomför. I de större företagen utförs dessa arbetsuppgifter av en ekonomimedarbetare, och ligger utanför controllerrollen, medan i små företag måste controllern utföra också dessa uppgifter. Denna syn stöts av Berg (2015), som säger att små företag knappast har renodlade controllerfunktioner, och i dessa tillfällen anses bokslut och rapporter som viktigare att lägga tid på än analytiskt arbete. Detta synsätt stöts i viss grad också av de kvalitativa intervjuerna, som menade att controllerrollen hade bredare ansvarsområden i mindre företag.

Mina fynd från den kvantitativa undersökningen visar att storlek påverkar aktiviteten ”vara en företagspartner”. För denna aktivitet minskar oddsen för att aktiviteten anses som viktig markant ju mindre företaget blir. Detta kan stöts av litteraturen, till exempel refererar Zoni och Merchant (2007) till Sathe (1982) som fann att i stora italienska företag, så ansågs controllern nästan alltid som en del av ledningsteamet. Zoni och Merchant (2007) fann själva att controllers i stora företag i alla fall till viss grad var delaktig i företagets beslut. Vi ser också att storlek i störst grad påverkar ”ledaren”, även om alla tal inte är signifikanta. Vi ser att aktiviteten ”ledning”, är signifikant mindre viktig i alla företag som är mindre än referensgruppen. Också vikten av ”värdebaserad ledning” minskar signifikant för några storlekskategorier.

Yazdifar och Tsamenyi (2005) menade att controllerns roll skulle vara mer standardiserad, och institutionaliserad i dotterbolag av större företag till skillnad från mellanstora företag. Detta borde i så fall tillsäga att arbetsuppgifter som i hög grad är standardiserade skulle vara mindre viktiga för controllers i mindre företag. Detta bekräftas av intervjuerna, där flera informanter pekade på att större del av controllerns vardag består av rapportering om du arbetar i ett stort företag. De flesta controllers menade att controllers i små företag har flera och mer varierade arbetsuppgifter än controllers i stora företag. I förhållande till hybrid-

rollen, kan vi se att de arbetsuppgifter som utgör den traditionella sidan av rollen minskar i betydelse när företaget har mindre än 1001 anställda. Dessa tal är signifikanta för två av referensgrupperna. Detta kan därför ge en indikation på att storlek påverkar de traditionella aspekterna i hybrid-rollen, och att hybrid-controllern utför mer standardiserade uppgifter i större företag. Emellertid är det inte nog signifikanta tal för att dra några slutsatser på grundlag av detta. Efter denna analys, kan vi svara på hypotes nummer fyra:

H4: För större företag ökar sannolikhet att lägga större vikt vid de arbetsuppgifter som associeras med den nya controllerrollen i förhållande till små företag.

Till skillnad från Cooper och Dart (2009) kan allt för få signifikanta sammanhang observeras för att kunna stötta H3. Även om vi ser tendenser till att hybrid-controllerns uppgifter i viss grad blir påverkade av företagets storlek, därför kan det inte dras någon slutsats som stöttar att storlek är en signifikant förklaringsvariabel för den nya controllerrollen.

Vi kan alltså se att inga av de pådrivande faktorer som valts ut har kunnat förklara förändringen för hybrid-controllern, även om faktorerna påverkade en hel del aspekter vid controllerns roll generellt. Det kan te sig märkligt att variabler som påstås som starkt påverkande på rollen i litteraturen, till exempel turbulens i omgivningen, inte blir signifikanta i undersökningen. En förklaring på detta kan vara att det inte är ändamålsenligt att mäta dessa variabler genom att ställa direkta frågor runt temat. Med andra ord kan utvecklingen ha skett för långsamt för att den enskilda controllern ska kunna reflektera över hur detta påverkar dennes vardagliga roll. Till exempel nämner Burns och Baldvinsdottir (2005) att det i företag de undersöker i sin artikel, drevs rollerna av omstrukturering i företaget, som igen var en följd av radikal förändring i de externa omgivningarna.

6.4.2 Controllerrollens variationsfaktorer

Avdelning

Avdelning inkluderades i undersökningen som kontrollvariabel. Flera författare har pekat på att ett tecken på controllerns förändring är att denne arbetar utanför ekonomifunktionen. Till exempel menade Granlund och Lukka (1997) att om controllern är en del av den lokala delen av organisationen, är det större sannolikhet för att controllern är en förrättningsorienterad medlem i ledningen och en finansiell konsult. Det verkar dock som att norska controllers i

absolut största grad är anställda inom ekonomifunktionen (hela 85% valde detta alternativ). I förhållande till Granlund och Lukkas påstående, kan heller inget signifikant sammanhang visas till aktiviteten ”att bistå med affärsråd” och att jobba utanför ekonomifunktionen.

Cooper och Dart (2009) antog att det var större sannolikhet att den nya controllerrollen var anammad om controllern arbetade utanför ekonomifunktionen. Min undersökning visade få signifikanta skillnader för de controllers som arbetade utanför ekonomifunktionen hos hybrid-controllern. Det bör nämnas att Cooper och Dart fick en olik indelning i faktoranalysen, och deras nya roll innehöll andra arbetsuppgifter än det min analys visade. Det finns antydningar på att de som jobbar utanför ekonomifunktionen är närmare den nya rollen, eftersom de standardiserade ekonomiska arbetsuppgifterna ”förberedelse och tolkning av ekonomisk information” och ”presentation och kommunikation av finansiell information” var signifikant mindre viktiga för de som jobbade utanför ekonomifunktionen. Dessutom ökade vikten av att vara en företagspartner för de anställda utanför ekonomifunktionen signifikant i förhållande till de som jobbade i ekonomifunktionen. Det kan ge en antydning till att Cooper och Darts antagande stämde, trots att inte alla variabler är signifikanta. Utanför hybrid-controllern, ser vi att andra arbetsuppgifter som i teorin ska förklara den nya rollen är positivt signifikanta för de controllers som arbetar utanför ekonomifunktionen. Exempelvis är ”ledning”, ”administration av anställda”, och ”CSR” viktigare för controllers utanför ekonomifunktionen. Vi kan alltså se en tendens till ökande vikt av den nya controllerrollens uppgifter, om controllern arbetar utanför ekonomifunktionen.

Organisatorisk nivå

Organisatorisk nivå inkluderades som en kontrollvariabel i analysen. Tanken var att de i högre uppsatta positioner antagligen hade en annan syn på vikten av uppgifterna än de som arbetade som controllers. Något som omedelbart utmärker sig är att CFO'n tycker att de flesta arbetsuppgifter är viktigare än controllern. Också mellanlederna värderar många aktiviteter som viktigare än controllern. Malmi et al. (2001) hade liknande resultat, och generellt var det skillnad i de aktiviteter som olika anställda genomförde på olika organisatoriska nivåer.

Som förväntat är ”ledarens” uppgifter signifikant viktigare för både CFO'er och mellanledare, än för controllern. Men vi ser också att CFO'n rangerar många arbetsuppgifter från hybrid-rollen som viktigare än controllern. Detta kan indikera att CFO'n i ännu större grad än controllern har hybridiserats. Vi kan också se att ”den ansvarigas” arbetsuppgifter är viktigare

för CFO'n än för kontrollern. Malmi et al. (2001) konstaterade att CFO'n i viss grad kunde ses mer som en företagspartner än en bönräknare, något som kan stöttas av min undersökning.

6.4.3 Andra variabler som påverkar utvecklingen

Denna studies föremål var att kartlägga, och undersöka utvecklingen i, kontrollerns roll på bakgrund av tre situationsvariabler. Under de kvalitativa intervjuerna var det dock många informanter som ouppmanat nämnde andra variabler än de som skulle testas. Exempelvis var inte kommunikation inkluderat som en undersökningsvariabel i denna studie. Ändå valde informanter att dra fram detta som något kontrollern måste bli bättre på. En CFO menar att det framförallt är som kommunikatör kontrollerns förbättringspotential ligger. Han säger att kommunikation både internt och externt är viktigt, men också hur kontrollern framför informationen, och att detta görs på ett engagerande sätt.

Detta överensstämmer med Lindvalls (2009) antaganden om att kontrollern måste vara en pedagog, kommunikatör och meningsskapare i företaget. En av informanterna kopplar en av informanterna ihop den kommunicerande rollen, med aktiviteten att bistå med affärsråd. Överensstämmande med det Caglio (2003) fann, menar denna informant att kontrollern själv måste kommunicera sin möjlighet och motivation för att hjälpa till i olika beslutningssituationer. En annan återkommande faktor var just detta, att många controllers menade att de hade möjlighet att själva påverka sin roll. Det är också flera forskare som har haft med detta som variabel i sina analyser på olika sätt. Byrne och Pierce använde sig till exempel av rollteori för att se på hur kontrollern påverkades av andra i företaget, och Rouwelaar (2015) menade att kontrollerns kunskaper och karakteristiker påverkade dennes deltagande i ledningens beslut.

Aktiviteten presentation och kommunikation av finansiell information hamnar på andra plats över de viktigaste arbetsuppgifterna. Presentation av finansiell information har tidigare setts på som en av den traditionella kontrollerns arbetsuppgifter. I ljus av informanternas uttalande, och Lindvalls (2009) observationer, kan det tänkas att även om uppgiften är traditionell, så finns det anledning att tro att arbetsuppgiften kommer utvecklas i utförande, även om den inte utvecklas i art. Informanternas fokus på kontrollern som kommunikatör kan därför tala för en utveckling i rollen.

Granolund och Lukka (1997) menade att övergången till den nya rollen karakteriserades vid obegränsad information, som också sker över avdelningarnas gränser. Detta stöds av en koncerncontrollers uttalande, som menade att det var viktigt för kontrollern att komma ut i organisationen och få översikt över hela driften. Det förutses också att controllers arbetsmetoder kommer förändra sig, särskilt med fokus på samarbete utanför ekonomiavdelningen (Burns och Baldvinsdottir, 2007, Ezzamel et al., 1997, Granolund och Lukka, 1998). Detta stöts i de kvalitativa intervjuerna, och många controllers menar att detta är något som görs, eller borde göras. Däremot visar en enkel frekvensfördelning att controllrarna till stor del fortfarande arbetar i en ekonomiavdelning, och ännu inte är utstationerade i driften.

En informant lyfter också fram att företagets ekonomiska position påverkar controllers arbete, och begrundar detta med att det är svårare att fokusera på att reducera kostnader i perioder när allt går bra, och lättare att koncentrera sig om när saker går dåligt. Tillgång till kapital är något som Zoni och Merchant (2007) och använde i sin modell för att undersöka om kontrollern deltagande i ledningens beslut blev påverkat av den ekonomiska situationen i företaget.

Inledningsvis presenterades Sathes (1982) modell för påverkningsfaktorer. Med tanke på att jag har undersökt enbart den yttersta delen av controllerrollen, är det som förväntat att controllrarna kom in på flera andra teman. När regressionsanalyserna genomfördes, visade det sig att många modeller hade relativt låg förklaringsgrad. De flesta modeller hade en förklaringsgrad på mellan 5 – 15%, en så lite som två procent, och en så mycket som 38%. Att controllrarna i de kvalitativa intervjuerna ooupmanat börjar diskutera variabler som inte har nämnts tidigare, visar till att controllers roll och utveckling är ett extremt komplext begrepp. Detta kan vara viktigt för eventuella vidare studier att ta lärdom av. För att mäta controllers roll noga behövs en mycket komplicerad kvantitativ modell.

6.5 Den nya controllerrollens förutsättningar

Från den institutionella teorin, finner vi att institutionaliserade processer och förutsättningar kan skapa hinder för utvecklingen i controllers roll. Motsättningar kan enligt den institutionella teorin också skapa förändring, genom mänsklig praxis. Hur kan då fynden från denna undersökning tolkas i förhållande till institutionell teori om förändring?

6.5.1 Legitimitet som leder till funktionell ineffektivitet

För det första, så har institutionell teori en central premis om att institutioner tillskriver sig legitimitet och resurser genom att anpassa sig till sina omgivningar. Lindvall (2009) nämner att effektivitetsfrågan i företag ofta kompletteras med ett sökande efter legitimitet. Han menar att detta praktiskt kan uttrycka sig i företagets ökade fokus på CSR. Lindvall nämner vidare att det trots detta inte är någon stor fråga i controllerns dagliga arbete. Detta är i likhet med det jag har funnit, där vi ser att CSR kommer tredje sist av alla aktiviteter, och hela 48% av respondenterna menar att aktiviteten är av låg eller ingen betydelse. Utifrån institutionell teori, kan man därför argumentera för att de legitimerande aspekterna inte bromsar upp förändringen på utvecklingen, i alla fall inte för dessa arbetsuppgifter.

Däremot kan man i ljuset av tidigare års redovisningsskandaler tolka vikten av legitimerande arbetsuppgifter. Några av de standardiserade och redovisande uppgifter som controllern har värderat som viktiga är till exempel ”förberedelse och tolkning av ekonomisk information” och ”förberedelse och kontroll av bokslut”. Detta kan ha sin förklaring i att företag fortfarande söker efter legitimitet genom att ha kontroller och uppföljning av tal som skapar legitimitet. Seo och Creed (2002) menar också att det effektivitetgap som uppstår kan öka med ökande osäkerhet i omgivningen. Vi ser att vikten av två traditionella uppgifter ”förberedelse och kontroll av bokslut”, och ”analys och användning av rapporteringsstandarder” ökar med ökande osäkerhet. Detta kan också reflekteras i en CFO's uttalande om att om man släpper den gamla controllerrollen ”så kan det verkligen gå fel”. Detta kan kanske i störst grad relateras till kontroll, men också till den legitimitet man må framvisa i förhållande till internredovisning. Således kan vi anta, att eftersom controllrarna sätter legitimerande uppgifter högt, finns det fortfarande ett visst behov för legitimitet i rollen, som delvis begränsar utvecklingen mot den nya rollen.

6.5.2 Anpassning som leder till låg anpassningsförmåga

Institutionaliserade processer är svåra att förändra eftersom en förändring påverkar hela institutionen, och närverket av aktiviteter som utgör institutionen och således är problematisk att omvända. Särskilt svårt är det kanske att påverka institutionaliserade processer när det finns ett ekonomiskt beroende över organisationens gränser. Detta finner jag också i min undersökning, då de standardiserade arbetsuppgifterna ”förberedelse och tolkning av ekonomisk information”, och ”presentation och kommunikation av finansiell information” är

signifikant viktigare i företag med utländska ägare. Detta kan tolkas som att controllers i multinationella företag har mer motstånd mot förändring. Undersökningen stöttar därför denna institutionella antagning.

6.5.3 Institutionell konformitet som skapar interinstitutionella oförenligheter

Seo och Creeds (2002) ramverk tar utgångspunkt i att institutionens anpassning på några områden, kan leda till motstridigheter i andra områden. Institutionen anpassar sig till sina omgivningar, och detta kan leda till konflikter med institutionella bestämmelser. Kritiken mot controllerns roll har antagligen skapat ett behov för många institutioner att anpassa sig efter den rådande kritiken. Genom att böja sig för förväntat beteende, skapar detta tillslut avvikelser. I institutionell teori kan vi alltså finna ett argument till varför controllerns roll idag ser ut att vara en hybridisering. Institutioner önskar att anpassa sig till rådande omgivningar, de önskar att vara effektiva och konkurrensduktiga. Controllerrollen har i samband med *relevance lost* debatten fått en mängd kritik för sin ineffektivitet. Därför inför institutionerna nya arbetsuppgifter för controllern som inte nödvändigtvis överensstämmer med de gamla ”traditionella uppgifterna”. På så sätt får controllern många olika till dels oförenliga arbetsuppgifter.

6.5.4 Isomorfism som strider med avvikande intressen

Isomorfism i institutionell teori tillsäger att institutionella bestämmelser är en produkt av sociala aktörers politiska kamper. Det finns anledning att anta att individerna i organisationerna har en önskan att utvecklas, detta stöttas av en controllers uttalande. Hen menar att controllerrollen blir mer spännande när man har möjlighet att jobba mer strategiskt, och att hen hoppas att detta är något controllerrollen kommer bestå mer av i framtiden. Detta vittnar om en önskan att utveckla rollen från controllrarnas sida. Samtidigt uttalar en CFO att det är viktigt att de traditionella arbetsuppgifterna bevaras, detta kan vittna om institutionella maktkamper i dagens organisationer.

6.5.5 Praxis som den huvudsakliga medlande mekanismen för institutionell förändring

Ett centralt begrepp i Seo och Creeds (2002) ramverk är också begreppet om mänsklig praxis. Informationen från denna undersökning är ett bevis på att praxis har ägt rum, och att de sociala aktörerna i institutionerna aktivt har arbetat för att förändra rollen. Detta visar sig i förändringen i vikten av aktiviteterna. Däremot kan vi anta att utvecklingens hastighet

påverkas av en rad faktorer, bland annat att individer sällan kan lösgöra sig från sina institutionella omgivningar. Detta kan delvis förklara min och Cooper och Darts (2009) observationer om den stegvisa förändring som har ägt rum. Eftersom controllrarna utvecklas från en roll som bönräknare, är det naturligt att förändringen sker i ljus av rollens historia.

Förändringen i controllerns roll kan alltså utifrån institutionell teori förklaras genom att institutioner får impulser från omvärlden om vad som är det normativt bästa sättet för controllerrollen. Något som leder till att hybrid-rollen uppstår. Samtidigt finns behovet för legitimitet hos institutionerna, vilket leder till att controllerns traditionella uppgifter fortfarande är viktiga. Olika sociala och politiska aktörer i företagen påverkar också controllerrollens anpassning, då olika aktörer önskar olika inriktning för controllerns roll. Dessutom utvecklas rollen från en tidigare bönräknar-roll, något som gör att rollen enbart har en stegvis utveckling.

Kapitel 7: Avslutning

I denna avslutande del av uppsatsen ska jag sammanfatta mina resultat och svara på problemställningen som blev satt inledningsvis. Så presenteras möjliga förbättringsområden för uppsatsen. Tills slut önskar jag också att framhäva vilket bidrag denna undersökning utgör, samt förslag till vidare forskning.

7.1 Slutsats

I denna studie har jag sett på controllerns roll i Norge, rollens påstådda utveckling, och om yttre drivkrafter har någon effekt på rollens utveckling. Genom studien siktade jag på att svara på problemställningen:

”Hur ser controllerns roll ut i Norge idag, och vilka pådrivande faktorer bidrar till utvecklingen i controllerns roll”

Eftersom problemställningen tudelad, delas också svaret på problemställningen upp i två delar. För att svara på den första delen av problemställningen, utfördes en undersökning där respondenterna fick värdera vikten av de arbetsuppgifter de genomförde. På dessa uppgifter utfördes en faktoranalys för att se om arbetsuppgifterna kunde delas in i olika grupperingar.

Faktoranalysen visade att kontrollern kan ha fem roller; IT, Ledaren, Hybriden, Rapportören, och Den ansvariga. Controllerrollen ser alltså ut att vara fragmenterad och kontrollern kan huvudsakligen ha flera olika roller. Den roll som liknade mest på det som i litteraturen omtalas som den *nya* rollen var hybrid-rollen. Hybriden innehöll många av de arbetsuppgifter som den nya kontrollern antas ha. Däremot skiljer den sig från prediktioner om hur den nya rollen ska se ut på ett väsentligt sätt; den innehåller traditionella arbetsuppgifter som i hög grad består av förberedelse, tolkning, produktion och kommunikation av ekonomisk information.

Det visade sig att kontrollrarna också värderade de arbetsuppgifter som ingick i denna roll som viktiga, något som föreslår att detta är en roll som många controllers i Norge innehar idag. Därför kan jag konstatera att kontrollerns roll i Norge i likhet med flera tidigare utländska undersökningar (Burns och Baldvinsdottir, 2007, Cooper och Dart, 2009, Malmi et al., 2001) delvis påminner om den nya controllerrollen, men att den också innehåller traditionella uppgifter. Därför kan vi se att rollen har blivit bredare, snarare än ny. Rollen fick namnet hybrid-controllern, eftersom det verkar ha uppstått en hybridisering mellan gamla och nya arbetsuppgifter.

Vidare stöttar min undersökning Rouwelaars (2015) påstående om att controllerrollen är tudelad. Från mina resultat kan jag dra slutsatsen att det ser ut som att kontrollerns roll består av dels en kontroll-roll, där traditionella arbetsuppgifter och produktion av ekonomisk information är viktigt, och dels en värdeskapande roll, som innehåller nya arbetsuppgifter som sägs skapa värde för företaget. Inledningsvis i denna uppsats nämndes att kritiken mot controllerrollen har varit att dennes arbetsuppgifter har handlat om att tekniskt producera information, och således inte skapar värde för företaget. Detta argument kan på bakgrund av mina resultat avfärdas, då vi ser att hybrid-controllern lägger vikt på både den kontrollerande och värdeskapande rollen. Detta kan vidare avfärdas att kontrollern i Norge idag skulle inneha en bönräknarroll.

För att svara på den andra delen av problemställningen valdes tre pådrivande faktorer ut för att testa om dessa påverkade kontrollerns roll. De variabler som analyserades hämtades från tidigare forskning som baserat sig på situationsbestämd teori. Dessa var internationalisering, upplevd osäkerhet i företagets omgivning, och företagets storlek. Tre hypoteser utarbetades i förbindelse med dessa, där det antogs att alla tre faktorer skulle bidra till att arbetsuppgifter

som kännetecknar den nya rollen ansågs som viktigare. Det fanns dock inget stöd för dessa hypoteser. Däremot visade resultaten från studien bland annat att; (1) controllerns roll i hög grad är beroende av på vilken organisatorisk nivå kontrollern befinner sig, (2) att aktiviteten ”att vara en företagspartner” blir viktigare för kontrollern i stora företag, (3) att aktiviteten ”ledning” blir mindre viktig i små företag, (4) att turbulensen i omgivningen påverkar både ledningsrollen och IT-rollen som kontrollern kan inneha, och att det delvis läggs större vikt på budgeten, (5) att de controllers som arbetar utanför ekonomifunktionen ser ut att genomföra fler värdeskapande arbetsuppgifter, och (6) att anledningen till att gamla arbetsuppgifter i hybrid-rollen behålls är beroende av företagets ägarandel i utlandet.

Utifrån institutionell teori kan utvecklingen i controllerns roll förklaras av institutionens legitimitetssökande natur (då kontroll skapar legitimitet), av att företaget kan få svårt att anpassa sig om det är beroende av andra över dess organisatoriska gränser, och att konformitet till omgivningen har skapat en hybrid-roll för kontrollern.

7.2 Möjliga förbättringsområden

Undersökningen har en rad förbättringsområden. När en masteruppsats ska skrivas är tid och resurser begränsade, och alla val som tas under undersökningens gång är inte alltid optimala. Det finns flera områden som jag ser hade kunnat förbättras. Det första är i förhållande till enkätundersökningens design. Från de kvalitativa intervjuerna blev jag informerad om att flera frågor inte var optimalt formulerade, dessa hade därför kunnat skrivas på ett tydligare sätt. Till exempel upplevde en respondent att frågan om betydelsen av controllerns aktivitet för företaget i förhållande till aktiviteten som kontrollern utför var tvådelad. Därför hade det kanske varit lönsamt att dela upp denna fråga eller omformulera den. Jag ser också att ett ”utför inte uppgiften” alternativ hade varit lönsamt. Tanken i utgångspunkten var att respondenten skulle bli tvungen att reflektera och ge ett svar. Nackdelen är att detta resulterade i många uteblivna svar.

Med fördel hade också svarsalternativen kunnat göras flera och mer definierade. Delvis eftersom ”låg eller ingen betydelse” inte borde ha stått tillsammans som ett alternativ (då det är väsentlig skillnad mellan låg och ingen). I tillägg hade detta underlättat undersökningen, eftersom det då hade varit möjligt att använda vanlig linjär regression, även om man med fördel kan använda ordinal regression då en likertskala testas. Eftersom jag önskade att

kartlägga controllerns roll, ville jag få in så många svar som möjligt. Jag valde därför att inte ha några frågor där det krävdes svar för att fortsätta. Detta var en avvägning jag gjorde, men det kan hända att krav om svar hade resulterat i en mer komplett datamatrix. Till slut var också de mått som valdes, inte straka prediktioner på drivkrafter i controllerns roll, och mer väldefinierade och sofistikerade mått hade varit en fördel. Trots dessa nackdelar, är jag mycket nöjd med min undersökning, och menar att design och resultat i hög grad överensstämmer med det jag hoppades på att uppnå.

7.3 Undersökningens bidrag och förslag till vidare forskning

7.3.1 Undersökningens bidrag

Inledningsvis aktualiserades undersökningen, och förväntat bidrag presenterades. Byrne och Pierce (2007) menade att controllerns roll var splittrad. Jag har bidragit till denna frågeställning genom att visa att controllern i ökande grad anser värdeskapande arbetsuppgifter som viktiga. Jag har också bekräftat att Cooper och Darts (2009) fynd i stort sätt var resonliga, och att controllerns roll är ett mycket komplext begrepp som är svårt att undersöka. Undersökningen bidrar till den splittrade litteraturen, i att den stödjer den tidigare forskning som påvisar att controllerns roll har blivit bredare, och nu innehåller fler arbetsuppgifter. Controllern har alltså inte fullt ut lagt sina traditionella uppgifter bakom sig. Genom denna undersökning har jag också lagt en grund för vidare forskning på controllerns roll i Norge, och andra som önskar att studera utvecklingen kan basera sig på mina resultat för att kunna genomföra jämförelser över längre tid.

Mitt största bidrag är att jag har genomfört Norges första offentliga landstäckande undersökning på controllerns roll. Således är undersökningen också nyskapande, även om den tidigare har genomförts i andra länder. Jag har kunnat ge en överblick över hur controllerns roll ser ut idag, och kunnat dra slutsatsen att vi ser en viss utveckling sen 2009 då Cooper och Dart genomförde sin studie. Dock har jag visat att utvecklingen inte är så snabb som några författare påstår. För de som jobbar som controllers skapar detta förhoppningsvis uppmärksamhet om hur controllern arbetar, och är ett bidrag till diskussionen om hur controllern borde arbeta för att skapa störst värde. I förbindelse med diskussionen runt utbildning av controllern, ser vi tydliga indikationer på att mer värdeskapande aktiviteter som att bistå med affärsråd blir allt viktigare. Detta betyder att utbildningsinstitutionerna kan behöva anpassa sin undervisning till realiteten, och i mindre grad fokusera på rena räkne- och

redovisningsämnen. Som Burns och Baldvinsdottir (2007) uttrycker det, denna expertis förväntas av kontrollern, men skapar inget ökat värde för företagen.

7.3.2 Förslag till vidare forskning

Att undersöka kontrollerns roll i Norge har varit intressant och spännande. Jag vill absolut rekommendera andra att forska vidare på detta tema. Jag har baserat min undersökning på att förändringen i kontrollerns roll i hög grad kan förklaras ut från externa faktorer. En sak som kunde vara intressant, hade varit att genomföra extensiva kvalitativa intervjuer för att försöka utforma en modell som täcker alla olika faktorer vid kontrollerns roll. Således hade forskaren kunnat sikta på att undersöka alla aspekter vid kontrollerns roll, och tagit utgångspunkt ur Sathes (1982) modell, och försökt kartlägga flera aspekter. Som vi såg tidigare, är kontrollerns roll ett extremt komplext begrepp som påverkas av många faktorer.

Om undersökningen genomförs vid ett senare tillfälle kan den också användas för att mäta utvecklingen som har ägt rum. Eftersom kontrollerns roll verkar utvecklas, men i långsam takt, kan det vara intressant att utföra studien igen efter ett par år. Det kan tänkas att tankegången om hur kontrollern ska jobba då har fått ännu mer uppmärksamhet, och att kontrollerns nya arbetsuppgifter har blivit ännu mer viktiga.

Forskare på området hade också kunnat genomföra normativa studier. I denna uppsats har målet varit att kartlägga kontrollerns roll. Studier på vad som gör kontrollerns roll mest lönsam, effektiv, eller liknande hade varit mycket intressant. Detta hade kunnat göras genom intervjuer och enkätundersökningar på kontrollerns roll, och de som leder kontrollern, på deras upplevda bidrag till företagets värde och vad som kunde ökat detta. Som också Rouwelaar (2015) nämner, finns det för närvarande inga kvantitativa undersökningar på hur kontrollerns involvering påverkar företagets prestation.

Det hade varit intressant att undersöka kontrollerns roll i företaget på ett liknande sätt som Byrne och Pierce (2007). I min undersökning har jag enbart kartlagt kontrollerns roll, så som kontrollern uppfattar rollen själv. Vidare forskning hade kunnat undersöka om mina resultat också är överensstämmande med andra anställda i företaget, och på så sätt kanske kunnat upptäcka andra påverkningsfaktorer på utvecklingen i kontrollerns roll.

Källförteckning

- Bagozzi, R. P., Yi, Y. och Phillips, L. W. (1991) Assessing construct validity in organizational research, *Administrative science quarterly*, s. 421-458.
- Benson, J. K. (1977) Organizations: A dialectical view, *Administrative science quarterly*, s. 1-21.
- Berg, T. (2015) Controllere-En rolle i endring?, *Praktisk økonomi & finans*, 31 (02), s. 170-181.
- Bjørnenak, T. (2010) Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2 eller fra ABC til Beyond Budgeting på 20 år.
- Bjørnenak, T. och Kaarbøe, K. (2011) Dynamiske styringssystemer - hva er det?
- Brownell, P. (1985) Budgetary systems and the control of functionally differentiated organizational activities, *Journal of Accounting Research*, s. 502-512.
- Bruns, W. J. och Waterhouse, J. H. (1975) Budgetary control and organization structure, *Journal of Accounting Research*, s. 177-203.
- Burns, J. och Baldvinsdottir, G. (2005) An institutional perspective of accountants' new roles—the interplay of contradictions and praxis, *European Accounting Review*, 14 (4), s. 725-757.
- Burns, J. och Baldvinsdottir, G. (2007) The changing role of management accountants. I: Hopper, T., Northcott, D. och Scapens, R. W. (red.), *Issues in management accounting*. Pearson education, s. 117-132.
- Burns, J., Ezzamel, M. och Scapens, R. (1999) Management accounting change in the UK, *MANAGEMENT ACCOUNTING-LONDON-*, 77, s. 28-32.
- Burns, J. och Scapens, R. W. (2000) Conceptualizing management accounting change: an institutional framework, *Management Accounting Research*, 11 (1), s. 3-25.
- Burns, J. och Vaivio, J. (2001) Management accounting change, *Management Accounting Research*, 12 (4), s. 389-402.
- Burns, J. och Yazdifar, H. (2001) Tricks or treats, *Financial Management*, 33, s. 35.
- Byrne, S. och Pierce, B. (2007) Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants, *European Accounting Review*, 16 (3), s. 469-498.
- Böer, G. B. (2000) Management accounting education: Yesterday, today, and tomorrow, *Issues in Accounting Education*, 15 (2), s. 313-334.
- Caglio, A. (2003) Enterprise Resource Planning systems and accountants: towards hybridization?, *European Accounting Review*, 12 (1), s. 123-153.
- Calantone, R., Garcia, R. och Dröge, C. (2003) The effects of environmental turbulence on new product development strategy planning, *Journal of Product Innovation Management*, 20 (2), s. 90-103.
- Chapman, C. S. (1997) Reflections on a contingent view of accounting, *Accounting, organizations and society*, 22 (2), s. 189-205.
- Chenhall, R. H. (2003) Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future, *Accounting, organizations and society*, 28 (2), s. 127-168.
- Child, J. och Mansfield, R. (1972) Technology, size, and organization structure, *Sociology*, 6 (3), s. 369-393.
- CIMA. (1998) The changing role of the management accountant and its implications for qualification development, *Management Accounting Review*, 76 (8), s. 68-69.
- Clausen, T. H. och Eikemo, T. A. (2007) *Kvantitativ analyse med SPSS : en praktisk innføring i kvantitative analyseteknikker*. Trondheim: Tapir akademisk forl.

- Cooper, P. och Dart, E. (2009) Change in the management accountant's role: drivers and diversity, *University of Bath, School of Management, Bath*.
- Czepiel, S. A. (2002) Maximum likelihood estimation of logistic regression models: theory and implementation, Available at czep.net/stat/mlelr.pdf.
- Dacin, M. T., Goodstein, J. och Scott, W. R. (2002) Institutional theory and institutional change: Introduction to the special research forum, *Academy of management journal*, 45 (1), s. 45-56.
- Donaldson, L. (2001) *The contingency theory of organizations*. Sage.
- Eikemo, T. A. och Clausen, T. H. (2012) *Kvantitativ analyse med SPSS : en praktisk innføring i kvantitative analyseteknikker*. 2. utg. oppl. Trondheim: Tapir akademisk forl.
- Emmanuel, C., Otley, D. och Merchant, K. (1990) *Accounting for management control*. Springer.
- Ezzamel, M. (1990) The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics, *Management Accounting Research*, 1 (3), s. 181-197.
- Ezzamel, M., Lilley, S. och Willmott, H. (1997) Accounting for management and managing accounting: reflections on recent changes in the UK, *Journal of Management Studies*, 34 (3), s. 439-463.
- Fiedler, F. E. (1986) The contribution of cognitive resources and leader behavior to organizational performance, *Journal of Applied Social Psychology*, 16 (6), s. 532-548.
- Florek, L. och Johansson, M. (2006) *Ekonomistyrningsverktøy i svensk praktik – en kvantitativ studie av stora tillverkningsforetag*. Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet.
- Friedman, A. L. och Lyne, S. R. (1997) Activity-based techniques and the death of the beancounter, *European Accounting Review*, 6 (1), s. 19-44.
- George, D. och Mallery, P. (2003) *SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference. 11.0 update*. 4. oppl. Boston: Allyn and Bacon.
- Gliem, R. R. och Gliem, J. A. (2003) Calculating, interpreting, and reporting Cronbach's alpha reliability coefficient for Likert-type scales, paper presenterat på *2003 Midwest Research to Practice Conference in Adult, Continuing, and Community Education*.
- Gordon, L. A. och Narayanan, V. K. (1984) Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation, *Accounting, organizations and society*, 9 (1), s. 33-47.
- Gorsuch, R. L. (1983) *Factor Analysis*. 2. oppl. Hillsdale: Erlbaum.
- Granlund, M. och Lukka, K. (1997) From bean-counters to change agents: the Finnish management accounting culture in transition, *LTA*, 3, s. 97.
- Granlund, M. och Lukka, K. (1998) Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context, *Management Accounting Research*, 9 (2), s. 185-211.
- Gripsrud, G., Silkoset, R. och Olsson, U. H. (2010) *Metode og dataanalyse : beslutningsstøtte for bedrifter ved bruk av JMP*. 2. utg. oppl. Kristiansand: Høyskoleforl.
- Haldma, T. och Lääts, K. (2002) Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies, *Management Accounting Research*, 13 (4), s. 379-400.
- handelsdepartementet, N.-o. (2012) *Små bedrifter - store verider*
- Hoff, K. G. och Bragelien, I. (2009) *Strategisk økonomistyring*. Oslo: Universitetsforl.
- Holtzman, Y. (2004) The transformation of the accounting profession in the United States: From information processing to strategic business advising, *Journal of Management Development*, 23 (10), s. 949-961.
- Hopper, T. M. (1980) Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures, *Accounting, organizations and society*, 5 (4), s. 401-411.

- Howell, R. A. (2006) The CFO: From controller to global strategic partner, *Financial Executive*, 22 (3), s. 20-25.
- Howieson, B. (2003) Accounting practice in the new millennium: is accounting education ready to meet the challenge?, *The British Accounting Review*, 35 (2), s. 69-103.
- Jacobsen, D. I. (2005) Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode, 2. utgave, *Kristiansand, Høyskoleforlaget AS*.
- Johannessen, A. (2007) *Introduksjon til SPSS : versjon 14, 15 og 16*. 3. utg. oppl. Oslo: Abstrakt forl.
- Johannessen, A., Christoffersen, L. och Tufte, P. A. (2010) *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode*. 4. utg. oppl. Oslo: Abstrakt.
- Johnson, H. T. och Kaplan, R. S. (1987) *Relevance lost : the rise and fall of management accounting*. Boston, Mass: Harvard Business School Press.
- Järvenpää, M. (2007) Making business partners: a case study on how management accounting culture was changed, *European Accounting Review*, 16 (1), s. 99-142.
- Kaplan, R. S. (1995) New roles for management accountants, *Journal of Cost Management*, 9 (3), s. 6-13.
- Khandwalla, P. N. (1972) The effect of different types of competition on the use of management controls, *Journal of Accounting Research*, s. 275-285.
- Khandwalla, P. N. (1977) *The design of organizations*.
- Kline, P. (1979) *Psychometrics and psychology*. London: Academic Press.
- KPMG. (2008) *Finance of the future - looking forward to 2020*.
- Lindvall, J. (2009) *Controllerns nya roll: Om verksamhetsstyrning i informationsrika miljöer*.
- Lindvall, J. (2011) *Verksamhetsstyrning: från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning*. Lund: Studentlitteratur.
- Linhardt, M. och Sundqvist, S. (2004) *The role of the controller*. Master Thesis, Lulea University of Technology, 2004: 187 SHU, 1-74.
- Malmi, T., Seppala, T. och Rantanen, M. (2001) The Practice of Management Accounting in Finland-A Change?, *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, s. 480-501.
- Matthews, S. (1998) The changing role of the management accountant and its implications for qualification development, *Management Accounting*, 76 (8), s. 68-70.
- Merchant, K. A. och Van der Stede, W. (2012) *Management control systems : performance measurement, evaluation and incentives*. 3rd ed. oppl. Harlow: Prentice Hall/Financial Times.
- Nationalencyklopedin. controller. <http://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lång/controller>.
- Nilsson, F. och Olve, N.-G. (2013) *Controllerhandboken*.
- Nyeng, F. (2004) *Vitenskapsteori for økonomer*. Oslo: Abstrakt forl.
- Oliver, C. (1991) Strategic responses to institutional processes, *Academy of management review*, 16 (1), s. 145-179.
- Olive, N.-G. och Samuelson, L. A. (2008) *Controllerhandboken*.
- Otley, D. T. (1980) The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis, *Accounting, organizations and society*, 5 (4), s. 413-428.
- Parker, L. D. (2001) Back to the future: the broadening accounting trajectory, *The British Accounting Review*, 33 (4), s. 421-453.
- Patton, M. Q. (2005) *Qualitative research*. Wiley Online Library.
- ReStore. (2011) *Start Module 5: Ordinal Regression* [Internet]. <http://www.restore.ac.uk/srme/www/fac/soc/wie/research-new/srme/modules/mod5/index.html>: National Centre for Research Methods. (Hämtad: 29. april 2016).
- Ringdal, K. (2013) *Enhet og mangfold : samfunnsvitenskapelig forskning og kvantitativ metode*. 3. utg. oppl. Bergen: Fagbokforl.

- Ritzer, G. (2004) *Encyclopedia of social theory*. Sage Publications.
- Robinson, L. (1999) Scorekeepers to business partners: repositioning the finance function, *Total Quality Management*, 10 (4-5), s. 690-696.
- Roozen, F. och Steens, H. (2006) *Reflections on the Future of Finance and Control*. Kluwer Deventer.
- Roth, K. och Morrison, A. J. (1992) Business-level competitive strategy: a contingency link to internationalization, *Journal of Management*, 18 (3), s. 473-487.
- Rouwelaar, J. A. (2007) Theoretical review and framework: The roles of controllers. *NRG working paper series*. Amsterdam: Nyenrode Business University.
- Rouwelaar, J. A. (2015) Business Unit Controller Involvement in Management: An empirical study in the Netherlands. Amsterdam: Nyenrode Business University.
- Russell, K. A., Siegel, G. H. och Kulesza, C. (1999) Counting more, counting less, *Strategic Finance*, 81 (3), s. 38.
- Sathe, V. (1982) *Controller involvement in management*. New Jersey: Prentice-Hall.
- Saunders, M. N. K., Lewis, P. och Thornhill, A. (2012) *Research methods for business students*. 6th ed. uppl. Harlow: Pearson.
- Seo, M.-G. och Creed, W. D. (2002) Institutional contradictions, praxis, and institutional change: A dialectical perspective, *Academy of management review*, 27 (2), s. 222-247.
- Simon, C. (1992) *The Role of the Accountant in Strategic Planning: A Model for the 1990s*. Gower Publishing Company.
- Simon, H. A. (1954) *Centralization vs. decentralization in organizing the controller's department: A research study and report*. Controllership Foundation.
- Simon, H. A., Guetzkow, H., Kozmetsky, G. och Tyndall, G. (1954) *Centralization vs. decentralization in organizing the controller's department: A research study and report*. New York: Controllership Forum.
- Sullivan, D. (1994) Measuring the degree of internationalization of a firm, *Journal of International Business Studies*, s. 325-342.
- Tabachnick, B. G., Fidell, L. S. och Osterlind, S. J. (2001) Using multivariate statistics.
- Tjora, A. H. (2012) *Kvalitative forskningsmetoder i praksis*. 2. uppl. Oslo: Gyldendal akademisk.
- Vaivio, J. (1999) Exploring anon-financial management accounting change, *Management Accounting Research*, 10 (4), s. 409-437.
- Vaivio, J. (2004) Mobilizing local knowledge with 'provocative' non-financial measures, *European Accounting Review*, 13 (1), s. 39-71.
- Vaivio, J. och Kokko, T. (2006) Counting big: re-examining the concept of the bean counter controller, *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 1, s. 49.
- Waterhouse, J. H. och Tiessen, P. (1978) A contingency framework for management accounting systems research, *Accounting, organizations and society*, 3 (1), s. 65-76.
- Yazdifar, H. och Tsamenyi, M. (2005) Management accounting change and the changing roles of management accountants: a comparative analysis between dependent and independent organizations, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 1 (2), s. 180-198.
- Zoni, L. och Merchant, K. A. (2007) Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3 (1), s. 29-43.
- Øystese, A. B. (2009) *Beyond budgeting og controlleren : en kvalitativ studie av beyond budgeting, sett gjennom controllerens øyne*.

Bilagor

Bilaga 1: Frågeformulär



Controlleren

Dette spørreskjemaet er utformet som en del av en masteroppgave ved Handelshøyskolen i Trondheim, og sikter på å undersøke controllerens rolle i norske, privateide bedrifter. Hvis du lurer på om du skal svare på denne undersøkelsen, så er denne undersøkelsen for deg hvis du:

- Er ansatt som controller (begrepet inkluderer stillingstitler som CFO, business controller, financial controller, prosjektcontroller, økonomisjef, økonomidirektør, finansdirektør o.l.)

Eller i stor grad jobber med disse arbeidsoppgavene:

- Regnskapsavslutning, rapportering og oppfølging
- Forberedelse av prognoser og budsjetter
- Kontroll av bedriftens økonomiske utvikling
- Å rapportere resultat og måloppnåelse
- Å bistå ledelsen med økonomiske råd
- Strategisk økonomisk planlegging

Og:

- Ikke er direkte ansatt under stillingstittelen «revisor» eller «regnskapsfører»

Spørreskjemaet inneholder 16 spørsmål, og tar omtrent 10 minutter å svare på. Spørsmålene er utformet for å måle din opplevelse av det aktuelle temaet, så hvis ingen svaralternativer utmerker seg som riktig med engang velger du det alternativ som stemmer best overens med det du selv mener. Det er helt frivillig å delta, og du kan trekke din besvarelse når som helst uten begrunnelse. Undersøkelsen pågår frem til den 30.06.2016

Har du videre spørsmål, kontakt: malinfri@stud.ntnu.no
Din identitet vil holdes skjult.
Les om retningslinjer for personvern. (Åpnes i nytt vindu)

1) Hvilken bransje virker den bedrift du jobber i hovedsakelig innenfor?

- Jordbruk, skogsbruk og fiske
- Bergverksdrift og utvinning
- Industri
- Elektrisitets-, gass-, damp- og varmtvannsforsyning
- Vannforsyning, avløps- og renovasjonsvirksomhet
- Bygge- og anleggsvirksomhet
- Varehandel, reparasjon av motorvogner

- Transport og lagring
- Overnattings- og servicevirksomhet
- Informasjon, kommunikasjon og telekommunikasjon
- Finansierings- og forskningsvirksomhet
- Omsetning og drift av fast eiendom
- Faglig, vitenskapelig og teknisk tjenesteyting
- Forretningsmessig tjenesteyting
- Kulturell virksomhet, underholdning og fritidsaktiviteter
- Helse og sosialtjenester
- Annen tjenesteyting

2) Omtrent hvor mange ansatte er det i den bedrift du jobber i? (Dersom bedriften har ansatte i flere land, er det nok at du kun tar med de ansatte som jobber i Norge)

- 1 – 50
- 51 – 250
- 251 – 501
- 501 – 1 000
- 1001 – 5000
- 5 001 – 10 000
- 10 001 +

4) Hvilket av følgende alternativer beskriver best din posisjon i din bedrift?

- Økonomi/Finansdirektør/CFO (chief financial officer)
- Direktør (for annen avdeling enn økonomi)
- Regnskapssjef
- Finanssjef
- Mellomleder i økonomiavdelingen
- Mellomleder (for annen avdeling enn økonomi)
- Controller



Denne informasjonen vises kun i forhåndsvisningen

Følgende kriterier må være oppfylt for at spørsmålet skal vises for respondenten:

- (
- Hvis "Hvilket av følgende alternativer beskriver best din posisjon i din bedrift?" er lik "Controller"
-)

5) Hvis du ovenfor svarte controller, hvilken type controller anser du selv at du primært jobber som?

- Financial Controller (primært rapportering av finansregnskap)
- Business Controller (primært oppfølging og analyse av driften)
- Både Business og Financial Controller
- Prosjektcontroller
- Corporate Controller
- Annet

6) Vennligst ranger følgende arbeidsoppgaver som du gjennomfører i forhold til hvor viktige de er for arbeidet i din organisasjon. (Ranger alternativene fra 1 til 4, hvor 1 = av avgjørende betydning, 2 = veldig viktig, 3 = av noen viktighet, 4 = lav eller ingen betydning)

	Av avgjørende betydning 1	Veldig viktig 2	Av noen viktighet 3	Lav eller ingen betydning 4
Forberedelse og tolkning av økonomisk informasjon	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Presentasjon og kommunikasjon av finansiell informasjon	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ledelse (Være Leder)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Utvikling og implementering av økonomistyringsverktøy	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Administrasjon av ansatte	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Prosjektledelse	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vedlikehold av finansielle it-systemer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Strategisk økonomisk planlegging	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Bistå med bedriftsrådgivning	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Forretningsetikk	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Forberedelse/kontroll av årsregnskapet	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Implementering av IT systemer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Bistå med råd rundt regnskapsføring	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vurdering av kapitalinvesteringer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Eierskapsutøvelse og virksomhetsledelse (Corporate Governance)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Styring og administrasjon av IT-systemer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Likviditetsstyring (Treasury management)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Analyse og bruk av regnskapsstandarder	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Verdibasert ledelse (Value based management)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Analyse og bruk av IFRS	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Internrevisjon	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Være en forretningspartner (partner til ledelsen)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Bruk av E-handelsverktøy	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Regnskapsføring i en multinasjonal kontekst	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Miljøspørsmål	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
CSR (corporate social responsibility)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

7) Omtrent hvor stor del av den prosentuelle omsetningen til den bedrift du arbeider i kommer fra andre land enn Norge?

- 0 - 20 %
- 21 - 40 %
- 41 - 60 %
- 61 - 80 %
- 81 - 100 %

8) I hvor stor grad eies den bedrift du arbeider i av utenlandske eiere?

- 0 - 20 %
- 21 - 40 %
- 41 - 60 %
- 61 - 80 %
- 81 - 100 %



Resterende spørsmål skal vurderes på en skala fra 1 til 7

9) Hvordan vil du vurdere konkurranseintensiteten knyttet til følgende aktiviteter i din bransje:

	Ubetydelig						Ekstremt intensivt
	1	2	3	4	5	6	7
Kjøp av råmaterialer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Konkurranse om arbeidskraft	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Priskonkurranse	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

10) Hvor mange nye produkter og/eller tjenester har blitt introdusert i din bransje de siste fem årene?

	Ingen						Mange
	1	2	3	4	5	6	7
Nye produkter introdusert:	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>



11) Hvor stabile er de eksterne omgivelsene (økonomiske og teknologiske) i din bransje?

	Veldig stabile						Veldig dynamiske
	1	2	3	4	5	6	7
Økonomiske	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Teknologiske	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

12) Hvordan ville du vurdert markedsaktiviteten til dine konkurrenter de siste 5 årene?

	Mer forutsigbare						Mindre forutsigbare
	1	2	3	4	5	6	7
De har blitt:	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

13) De siste 5 årene har preferansene til dine kunder blitt:

	Mye enklere å forutsi						Mye vanskeligere å forutsi
	1	2	3	4	5	6	7
De har blitt:	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

14) De siste 5 årene så har de juridiske, politiske og økonomiske rammebetingelsene som din bedrift må forholde seg til:

	Vært omtrent de samme	1	2	3	4	5	6	Forandret seg betydelig	7
De har:	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

15) Hvor ofte oppstår det nye innovasjoner i din bransje?

	Ofte	1	2	3	4	5	6	Sjeldent	7
De oppstår:	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

16) Ønsker du å bli kontaktet for en mulighet å utdypende svarene dine om controllerens rolle?

Jeg ønsker ikke å bli kontaktet

Ja, min mailadresse er:

Bilaga 2: Godkännande av referenser

Dear Malin

Thanks for your email and I'm happy for you to use the working paper.

Good luck with your thesis and I'd be very interested to read it in due course (assuming it's in English!) to see how your results match up, or not.

Best wishes

Philip Cooper

Dr Philip Cooper
Senior Lecturer in Accounting
School of Management
University of Bath
Bath BA2 7AY
UK

email p.cooper@bath.ac.uk

Tel [+44 \(0\)1225 386544](tel:+44%201225%20386544)

Fax [+44 \(0\)1225 386473](tel:+44%201225%20386473)

Dear Malin,

Very good that you are interested in the Roles of Controllers in Norwegian organizations.

Last year I finished my dissertation, in which I give an overview of the literature in this area and also have improved the sub-studies of the last eleven years.

If you are interested in a copy of my dissertation, please give me an address where I can send it to.

My dissertation is not available in pdf or digital.

Please use the following reference:

Rouwelaar, J.A. ten (2015). Business Unit Controller Involvement in Management: An empirical study in the Netherlands, Nyenrode Business University, H&G, Amsterdam.

Good luck with your Master thesis!

Best regards,

John

Dr. J.A. ten Rouwelaar

Nyenrode Business Universiteit

Center for Information and Management Accounting Control Systems

Tel: 031 (0)- 346 – 291443

Email: j.rouwelaar@nyenrode.nl

<http://ssrn.com/author=707449>

LinkedInadres: <https://www.linkedin.com/profile/view?id=15947906>

Bilaga 3: Faktoranalyser av sammansatta mått

Upplevd osäkerhet i företagens omgivning

	Faktor		
	1	2	3
Hvordan vil du vurdere konkurranseintensiteten knyttet til følgende aktiviteter i din bransje: Kjøp av råmaterialer	-,080	-,030	,780
Hvordan vil du vurdere konkurranseintensiteten knyttet til følgende aktiviteter i din bransje: Konkurranse om arbeidskraft	,063	,094	,427
Hvordan vil du vurdere konkurranseintensiteten knyttet til følgende aktiviteter i din bransje: Priskonkurranse	,289	,031	,668
Hvor mange nye produkter og/eller tjenester har blitt introdusert i din bransje de siste fem årene?	-,028	,745	,255
Hvor stabile er de eksterne omgivelsene (økonomiske og teknologiske) i din bransje?: Økonomiske	,617	,113	,159
Hvor stabile er de eksterne omgivelsene (økonomiske og teknologiske) i din bransje?: Teknologiske	,316	,713	-,152
Hvordan ville du vurdert markedsaktiviteten til dine konkurrenter de siste 5 årene?:	,672	,087	-,028
De siste 5 årene har preferansene til dine kunder blitt	,766	,039	-,026
De siste 5 årene så har de juridiske, politiske og økonomiske rammebetingelsene som din bedrift må forholde seg til	,528	,024	,279
Hvor ofte oppstår det nye innovasjoner i din bransje?	,043	,854	,048

KMO och Bartlett's Test	
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	,645
Bartlett's test	Chi-square: 505,408
	Sig: 0,000

Internationalisering

Faktor Internationalisering		
Komponenter i faktoranalys	Antal faktorer: 1	Förklarad varians: 65%
KMO	0,5	
Bartlett's test	0,000	
Cronbachs alfa	0,465	

Bilaga 4: Modellens anpassning

I rutan "linjär regression jämförelse" kontrolleras; om variablerna har samma förtecken i de olika analyserna och om de har liknande signifikansgrader, dessutom om förklaringsgraderna (r^2 och Nagelkerke) överensstämmer, och Anova-analysen är signifikant där den ordinala modellen menar att model fitting information är signifikant. Tecknet ✓ indikerar att modellerna stämmer överens. Tecknet "X" indikerar att det har uppstått några skillnader. För aktiviteten "Value based management" är detta på grund av att två av signifikanstalen är olika. I regressionen är en variabel signifikant, som inte är signifikant i den ordinala modellen, och en variabel är icke-signifikant som är signifikant i den ordinala modellen. Signifikansvärdena är dock relativt lika (0,090 mot 0,136, och 0,95 mot 0,111) så detta ses inte som något stort problem. Också för företagspartner var två av variablerna signifikanta i den ordinala regressionen men inte i den linjära. Förklaringsgraderna på några frågor varierar något mellan ordinal och linjär regression, men som regel är detta inte mer än 0,05-0,03 procentpoäng.

Vi kan se att några av modellerna passar sämre än andra. Pearsons chi-kvadrat och test of parallel lines, är mycket konservativa estimat (ReStore, 2011), och vi behöver därför inte lägga så stor vikt vid att dessa är signifikanta. Däremot är det problematiskt att "model fitting information" inte är signifikant. Vi kan se i tabellen att detta har samband med modellens låga förklaringsgrad. Detta tillsäger att de valda oberoende variablerna passar dåligt för att förklara *styrning och administration av IT, bistå med förrättningsrådgivning, analys och användning av redovisningsstandarder, och internrevision*

	Aktivitet	Modell				
		Pearson χ^2 sig. nivå	Modell χ^2 sig. nivå	Test of parallel lines sig. nivå	Nagelkerke Psuedo r ²	Linjär reg.
1	Utveckling och implementering av ekonomistyrningsverktyg	0,441	0,002	0,351	0,087	✓
	Underhåll av finansiella IT-system	0,401	0,007	0,901	0,076	✓
	Implementering av IT system	0,528	0,004	0,210	0,081	✓
	Styrning och administration av IT-system	0,436	0,119	0,033	0,051	✓
2	Ledning (vara ledare)	0,958	0,000	0,757	0,379	✓
	Administration av anställda	0,830	0,000	0,626	0,273	✓
	Värdebaserad ledning	0,556	0,000	0,792	0,208	X
3	Förberedande och tolkning av ekonomisk information	0,000	0,033	0,057	0,068	✓
	Presentation och kommunikation av finansiell information	0,758	0,011	0,039	0,073	✓
	Strategisk ekonomisk planering	0,118	0,009	0,081	0,074	✓
	Bistå med affärsrådgivning	0,454	0,469	0,479	0,032	✓
	Värdering av kapitalinvesteringar	0,063	0,000	0,009	0,162	✓
	Ägarskap och verksamhetsledning	0,342	0,000	0,662	0,218	✓
	Likviditetsstyrning (treasury management)	0,317	0,000	0,961	0,200	✓
Vara en företagspartner (partner till ledningen)	0,046	0,000	0,746	0,174	X	
4	Förberedelse/kontroll av bokslut	0,547	0,000	0,723	0,110	✓
	Bistå med råd runt bokföring	0,152	0,001	0,801	0,095	✓
	Analys och användning av redovisningsstandarder	0,447	0,164	0,003	0,046	✓
	Bokföring i en multinationell kontext	0,038	0,000	0,558	0,276	✓
5	Miljöfrågor	0,114	0,001	0,435	0,098	✓
	CSR	0,118	0,000	0,547	0,129	✓
	Internrevision	0,224	0,837	0,027	0,020	✓
	Förrättningsetik	0,618	0,000	0,009	0,146	

Bilaga 5: Intervjuguide

Hei, så hyggelig at du vil utdype svarene dine! For at det skal være så enkelt som mulig for deg å svare kan du velge om du vil gjøre dette via mail eller telefon. Besvarelsen din vil være konfidensiell, og verken navn eller bedrift vil bli oppgitt i oppgaven.

Hvis du ønsker å utdype svarene dine via mail, kan du skrive tilbake til meg med så mye eller lite informasjon du vil. Til veiledning kan du bruke spørsmålene nederst i denne mailen. Hvis du har generelle synspunkter rundt spørreskjemaet, eller ønsker ett sammendrag av rapporten når denne er klar, kan du starte med å kommentere dette.

Hvis du ønsker å bli kontaktet på telefon svarer du på denne mailen med det telefonnummer du kan nå på og tidspunkt som passer for telefonsamtalen. Avhengig av hvor mye tid du har til disposisjon vil det også bli stilt utdypende spørsmål rundt din rolle som controller, disse tar omtrent 15-20 minutter. De spørsmål som blir stilt over telefon er i stor grad de samme som du finner nedenfor.

Utdypende spørsmål controllerens rolle:

1. Jeg synes følgende spørsmål var vanskelige å svare på
 - I hvilken bransje virker din bedrift primært?
 - Hvor mange ansatte arbeider i din bedrift?
 - Hvilken avdeling i bedriften jobber du primært?
 - Hva er din posisjon i din bedrift?
 - Hvilken type controller jobber du som (hvis du svarte controller)?
 - Ranger følgende arbeidsoppgaver som du gjennomfører i forhold til hvor viktige de er for arbeidet i din organisasjon
 - Hvor stor del av den prosentuelle omsetningen kommer fra andre land enn Norge?
 - I hvor stor grad eies den bedrift du arbeider i av utenlandske eiere?
 - Hvordan vil du vurdere konkurranseintensiteten i din bransje?
 - Hvor mange nye produkter/tjenester er blitt introdusert i din bransje de siste 5 årene?
 - Hvor stabile er bedriftens eksterne omgivelser?
 - Hvor mye vanskelige har markedsaktivitetene til dine konkurrenter blitt å forutsi de siste fem årene?
 - Hvor mye vanskeligere har preferansene til dine kunder blitt å forutsi de siste fem årene?
 - Hvordan har bedriftens rammebetingelser forandret seg de siste 5 årene?
 - Hvor ofte oppstår nye innovasjoner i din bransje?

2. Jeg synes det var vanskelig å svare på fordi:

3. Jeg vil gjerne tillegge:

4. Hvordan vil du si at din rolle som controller har utviklet seg siden du begynte å arbeide som controller?

5. Hva tror du har vært de viktigste årsakene til utvikling i controllerrollen de seneste årene?

6. Hvilke arbeidsoppgaver tror du kommer være viktigst for controlleren om 10 år?
7. Tror du at det er stor forskjell på controllere i små og store bedrifter, og i så fall hvorfor?
8. Tror du globaliseringen vill ha mye å si på hvordan controllere kommer til å jobbe i fremtiden, og i så fall på hvilken måte kommer den å påvirke controllerens rolle?
9. Når du tenker på din arbeidsplass i forhold til hvor usikre omgivelsene som bedriften befinner seg i er (hvis det er hard konkurranse på pris, kommer mange nye teknologiske innovasjoner som kan være vanskelig å holde seg oppdatert på o.l.), hvordan tror du at disse faktorene påvirker den rolle controlleren må ta i bedriften (hvilken informasjon denne må bidra med, hvor viktig det er at controlleren står for en del av styringen o.l.)?
10. Har du under din karriere hatt flere forskjellige controllertitler (tex financial controller og business controller), og i så fall hvordan opplevde du at de forskjellige stillingene skilte seg fra hverandre?
11. Syns du at du som controller kunne ha bidratt til mer verdiskaping i bedriften din? Hvordan?
12. Hvilke arbeidsoppgaver mener du er mer verdiskapende for bedriften? Hva tror du skal til for at du skal få mulighet til å bruke mer tid på disse?

Annet du ønsker å tillegge?

Bilaga 6: NSD

Norsk samfunnsvitenskapelig datatjeneste AS
NORWEGIAN SOCIAL SCIENCE DATA SERVICES



Harald Hørlagens gate 29
N-5007 Bergen
Norway
Tel: +47 55 58 21 37
Fax: +47 55 58 96 50
nsd@nsd.uib.no
www.nsd.uib.no
Org nr: 985 321 884

Terje Berg
Handelshøyskolen i Trondheim (HIST) NTNU

7491 TRONDHEIM

Vår dato: 01.04.2016

Vår ref: 47587 / 3 / SOH

Deres dato:

Deres ref:

TILBAKEMELDING PÅ MELDING OM BEHANDLING AV PERSONOPPLYSNINGER

Vi viser til melding om behandling av personopplysninger, mottatt 24.02.2016. Meldingen gjelder prosjektet:

47587	Controllerens rolle
Behandlingsansvarlig	NTNU, ved Institusjonens øverste leder
Daglig ansvarlig	Terje Berg
Student	Malin Friman

Personvernombudet har vurdert prosjektet og finner at behandlingen av personopplysninger er meldepliktig i henhold til personopplysningsloven § 31. Behandlingen tilfredsstiller kravene i personopplysningsloven.

Personvernombudets vurdering forutsetter at prosjektet gjennomføres i tråd med opplysningene gitt i melde skjemaet, korrespondanse med ombudet, ombudets kommentarer samt personopplysningsloven og helseregisterloven med forskrifter. Behandlingen av personopplysninger kan settes i gang.

Det gjøres oppmerksom på at det skal gis ny melding dersom behandlingen endres i forhold til de opplysninger som ligger til grunn for personvernombudets vurdering. Endringsmeldinger gis via et eget skjema, <http://www.nsd.uib.no/personvern/meldeplikt/skjema.html>. Det skal også gis melding etter tre år dersom prosjektet fortsatt pågår. Meldinger skal skje skriftlig til ombudet.

Personvernombudet har lagt ut opplysninger om prosjektet i en offentlig database, <http://pvo.nsd.no/prosjekt>.

Personvernombudet vil ved prosjektets avslutning, 30.06.2016, rette en henvendelse angående status for behandlingen av personopplysninger.

Vennlig hilsen

Katrine Utaaker Segadal

Bellinda Gloppen Helle

Kontaktperson: Bellinda Gloppen Helle tlf: 55 58 28 74

Vedlegg: Prosjektvurdering

Dokumentet er elektronisk produsert og godkjent ved NSDs rutiner for elektronisk godkjenning.

Årskontor / District Office:

OSLO: NSD, Universitetet i Oslo, Postboks 1055 Blindern, 0316 Oslo. Tel: +47 22 85 52 11. nsd@iuh.no
TRONDHEIM: NSD, Norges teknisk-naturvitenskapelige universitet, 7491 Trondheim. Tel: +47 73 59 19 07. kynn@sv.uib.no
TRONHØI: NSD, Svt, Universitetet i Trondheim, 9637 Tronsha. Tel: +47 77 64 43 36. nsd@svt.uib.no

Bilaga 7: Kontakt via mail

Kjære X!

Mitt navn er Malin Friman og jeg er student ved Handelshøyskolen i Trondheim. Dette semesteret skriver jeg masteroppgave innenfor hovedprofilen økonomistyring, og temaet for oppgaven er controllerens rolle. Oppgaven skal bygge på en landsdekkende spørreundersøkelse for kontrollere i Norge, og jeg hadde satt stor pris på om du kunne satt av 10 minutter til å besvare undersøkelsen.

Undersøkelsen har en bred tilnærming til begrepet controller og flere ulike stillinger i økonomifunksjonen vil være relevante, for eksempel CFO, økonomisjef, finanssjef, business controller, financial controller, prosjekt controller o.l. Det hadde vært til stor hjelp hvis at du hadde kunnet tenke deg å svare på denne undersøkelsen, og sende linken videre til eventuelle andre kontrollere i din organisasjon. Spørreundersøkelsen finner du her:

<https://response.questback.com/malinfriman/ir51tpgay4>

Informasjonen vil bli behandlet konfidensielt, og resultatene vil bli presentert slik at ingen selskapsopplysninger eller enkeltpersoner kan gjenkjennes. De bedrifter som deltar kan få tilsendt resultatet av studien dersom dette skulle være ønskelig. Det er også et mål at undersøkelsen skal bli publisert i en norsk tidsskrift.

Har du ytterligere spørsmål til undersøkelsen, ikke nøl med å ta kontakt med meg eller veilederen min. Jeg håper dette er noe som er av interesse, og at du har lyst å hjelpe meg å kartlegge controllerens rolle i Norge. På forhånd takk!

Med vennlig hilsen

Malin Friman
Masterstudent, NTNU (avdeling HHIT)
+ 47 97 83 97 50
malinfri@stud.ntnu.no

Terje Berg
Førsteamanuensis og veileder, NTNU
+ 47 73 41 24 27
terje.berg@ntnu.no

Bilaga 8: KMO, Bartletts test, och Cronbachs alfa «if item deleted»

KMO och Bartletts test	
KMO	0,851
Bartlets test signifikansnivå	0,000

Faktor 1: IT	
Aktivitet	Alfa if item deleted
Utveckling och implementering av ekonomistyrningsverktyg	0,848
Underhåll av finansiella IT-system	0,768
Implementering av IT-system	0,760
Styra och administrera IT-system	0,763

Faktor 2: Ledaren	
Aktivitet	Alfa if item deleted
Ledning (vara ledare)	0,654
Administration av anställda	0,661
Värdebaserad ledning (Value based management)	0,777

Faktor 3: Hybrid	
Aktivitet	Alfa if item deleted
Förberedelse och tolkning av ekonomisk information	0,755
Presentation och kommunikation av ekonomisk information	0,749
Strategisk ekonomisk planering	0,697
Bistå med affärsråd	0,717
Värdering av kapitalinvesteringar	0,704
Ägarskapsutövning och verksamhetsledning (Corporate Governance)	0,689
Vara en företagspartner (partner till ledningen)	0,706

Faktor 4: Rapportören	
Aktivitet	Alfa if item deleted
Förberedelse och kontroll av bokslutet	0,650
Bistå med råd runt bokföring	0,650
Analys och användning av rapporteringsstandarder	0,672
Bokföring i en multinational kontext	0,705
Internrevision	0,733

Faktor 5: Den ansvariga	
Aktivitet	Alfa if item deleted
Förrättningsetik	0,631
Miljöfrågor	0,603
CSR (corporate social responsibility)	0,508