

Camilla Risan Nilsen og Mariel Katrin Jacobsen Sagbakk

Controllerens rolle i norske helseforetak

En landsdekkende kartleggingsundersøkelse

The role of the management accountant in Norwegian health enterprises

A nationwide survey

Masteroppgave - Økonomi og administrasjon/siviløkonom

Trondheim, Mai 2018

Hovedprofil: Økonomistyring

Veiledere: Per Christian Ahlgren og Kari Nyland

NTNU har intet ansvar for synspunkter eller innhold i oppgaven.

Framstillingen står utelukkende for studentenes regning og ansvar.

Forord

Denne masteravhandlingen markerer avslutningen på et toårig masterstudium i økonomi og administrasjon ved NTNU Handelshøyskolen i Trondheim. Oppgaven er en del av vår fordypning innenfor økonomistyring og utgjør 30 studiepoeng.

Temaet for denne avhandlingen er controllerens rolle i norske helseforetak. Vi har i den sammenheng gjennomført en landsdekkende kartleggingsundersøkelse knyttet til controllerens bakgrunn, arbeidsoppgaver og ferdigheter. Spørreundersøkelsen er besvart av tilnærmet samtlige helseforetak i Norge. Vi ønsker å rette en stor takk til økonomidirektører og kontrollere i norske helseforetak som har stilt seg positive til forskningsprosjektet og tatt seg tid til å besvare undersøkelsen.

Arbeidet med avhandlingen har vært lærerikt og spennende, og har gitt oss et innblikk i hva som kjennetegner controllerrollen i norske helseforetak. Vi vil rette en stor takk til alle ved NTNU Handelshøyskolen som har kommet med råd og konstruktive tilbakemeldinger underveis i prosessen. Vi vil spesielt takke våre veiledere Per Christian Ahlgren og Kari Nyland.

Innholdet i denne oppgaven står for forfatterenes regning.

Trondheim, 24. mai 2018

Camilla R. Nilsen

Camilla Risan Nilsen

Mariel K. J. Sagbakk

Mariel Katrin Jacobsen Sagbakk

Sammendrag

Den norske helsesektoren har i flere år vært preget av styringsutfordringer og underskudd som har utløst en rekke reformer. Økt fokus på økonomistyring har ført til en ny kontekst for controllerne i norske helseforetak. I litteraturen pekes det på at controllerrollen beveger seg fra en tradisjonell rolle som bean-counter mot en mer moderne rolle som forretningspartner. Formålet med denne avhandlingen er å kartlegge hva som kjennetegner controllerrollen knyttet til deres bakgrunn, arbeidsoppgaver og ferdigheter. Studien har til hensikt å bidra med kunnskap om hvordan dagens controllerrolle ser ut og hvorvidt den samsvarer med utviklingen av controllerrollen som beskrives i økonomistyringslitteraturen. Dette undersøkes gjennom følgende problemstilling:

«Hva kjennetegner controllerrollen i norske helseforetak, sett fra controllerens perspektiv?»

For å svare på problemstillingen er det gjennomført en landsdekkende kartleggingsundersøkelse ved bruk av et egenutviklet spørreskjema. Spørreskjemaet er operasjonalisert med utgangspunkt i en litteraturgjennomgang av tidligere forskning om controllerrollen. Undersøkelsen ble sendt ut til tilnærmet samtlige norske helseforetak. Totalt svarte 187 kontrollere på undersøkelsen, hvilket tilsvarer en responsrate på 87 %. Datamaterialet er blitt analysert ved bruk av deskriptiv statistikk og faktoranalyser.

Funnene fra kartleggingen indikerer at praksisen i norske helseforetak stemmer overens med litteraturens fremstilling av controllerrollens utvikling, men at utviklingen ikke er like rask som mange forskere hevder. Tradisjonelle økonomiske arbeidsoppgaver knyttet til rapportering og kontroll har ikke blitt erstattet, men suppleres med flere fremtidsrettede arbeidsoppgaver. I analysen av undersøkelsen identifiseres det varianter av både den tradisjonelle og den moderne controllerrollen, og gjør det derfor vanskelig å definere én type controllerrolle i norske helseforetak. Undersøkelsen indikerer at det foregår en dynamisk forflytning mellom ulike roller. Implikasjonen av dette er at vi ser tendenser til hybride varianter av ulike roller og at det i fremtiden vil bli viktig med kontrollere som har evne til å omstille og tilpasse seg forflytningen mellom ulike roller.

Abstract

The health sector has been characterized by challenges in financial management and deficits. To solve these challenges a number of reforms have been introduced to the public sector. An increased focus on financial management has led to a new context for the role of the management accountant in Norwegian health enterprises. Studies claim that the role has changed from a traditional bean counter towards a modern role as a business partner. The main aim of this study is to examine the characteristics of the management accountants by looking at variables related to their backgrounds, tasks and skills. The purpose of the study is to contribute to knowledge about the role of management accountants today, and whether it corresponds to the development of the role described in literature. This thesis main research question is:

«What characterizes the role of management accountant in Norwegian health enterprises, seen from the their perspective?»

A nationwide questionnaire was sent to almost all of the Norwegian health enterprises to answer the thesis research question. In total 187 management accountants responded to the survey, and the survey achieved a response rate of 87 %. The data was analysed using descriptive statistics and factor analysis.

Among our findings one can point out several changes in the role of the management accountant. The development has not yet come as far as many researchers claim in literature; traditional economic tasks related to reporting and control are not replaced, but is complemented by more modern tasks. The survey identifies management accountants with variants of both the traditional and the modern role, and may indicate dynamic shifts between different roles. As a result it is difficult to define one type of management accountant in Norwegian health enterprises. The evidence argues of hybridization and the importance of management accountants to have the ability to adapt to different types of roles.

Innholdsfortegnelse

Forord.....	i
Sammendrag	ii
Abstract.....	iii
Figuroversikt.....	vi
Tabelloversikt	vi
1. Innledning.....	1
1.1 Bakgrunn.....	1
1.2 Problemstilling	2
1.3 Formål	3
1.4 Videre struktur og oppbygging	3
2. Tidligere forskning om controllerrollen	5
2.1 Begrepet controller.....	5
2.2 Controllerrollens utvikling.....	6
2.2.1 Den tradisjonelle rollen	7
2.2.2 Den moderne rollen.....	9
2.2.3 Controllerens fire roller.....	12
2.3 Kartlegging av controllerens rolle.....	14
2.3.1 Controllerens bakgrunn.....	15
2.3.2 Controllerens arbeidsoppgaver	16
2.3.3 Controllerens ferdigheter	18
2.4 Årsaker til at controllerrollen er i endring	19
2.5 Controllerrollen sett fra et situasjonsbetinget og et institusjonelt perspektiv	20
3. Metode.....	24
3.1 Vitenskapsteoretisk utgangspunkt.....	24
3.2 Forskningsdesign	24
3.3 Datamaterialet	27
3.3.1 Populasjon og utvalg.....	27
3.3.2 Frafallsanalyse	30
3.4 Datainnsamling	31
3.4.1 Utforming av spørreundersøkelsen	31
3.4.2 Pretesting av spørreundersøkelsen	32
3.4.3 Utsendelse av spørreundersøkelsen	33

3.5 Operasjonalisering av variabler	34
3.5.1 Faktoranalyse	38
3.6 Evaluering av datamaterialet og etiske vurderinger	40
3.6.1 Reliabilitet, validitet og generaliserbarhet	40
3.6.2 Etiske vurderinger i forskningen	41
4. Resultater	42
4.1 Hva kjennetegner controlleren?	42
4.1.1 Personlig karakteristika	42
4.1.2 Arbeidshverdag	47
4.2 Controllerrollen	56
4.2.1 Den tradisjonelle controllerrollen	57
4.2.2 Den hybride controllerrollen	58
5. Diskusjon og konklusjon	63
5.1 Konklusjon	63
5.1.1 Den typiske controller i norske helseforetak	63
5.1.2 Den hybride controllerrollen	68
5.2 Implikasjoner	69
5.3 Videre forskning	70
Litteraturliste	73
Vedlegg	77
Vedlegg 1: Spørreundersøkelsen	77
Vedlegg 2: Informasjonsskriv	84
Vedlegg 3: NSD	85
Vedlegg 4: KMO og Bartletts sfæretest	87
Vedlegg 5: Egenverdier og kumulativ forklart varians	88

Figuroversikt

Figur 1: Controllerens fire roller	13
Figur 2: Controllernes alder	43
Figur 3: Høyeste fullførte utdanning.....	45
Figur 4: Utdanningsområde	46
Figur 5: Etter- og videreutdanning.....	47
Figur 6: Formelt ansatt og daglige arbeidssted	48
Figur 7: Andel av arbeidsdagen som jobbes individuelt.....	50
Figur 8: Rutinemessige oppgaver	51
Figur 9: Scorekeeping, attention direction og problem solving.....	52
Figur 10: Tidsbruk og viktighet av ulike arbeidsoppgaver.....	54
Figur 11: Forventet viktighet av arbeidsoppgaver i fremtiden	55

Tabelloversikt

Tabell 1: Hovedforskjeller mellom den tradisjonelle og den moderne controllerrollen.....	12
Tabell 2: Geografisk responsrate	29
Tabell 3: Fra populasjon til utvalg	30
Tabell 4: Dimensjonene bakgrunn, arbeidsoppgaver og ferdigheter	37
Tabell 5: Cronbachs alfa, egenverdi og kumulativ forklart varians.....	39
Tabell 6: Ansiennitet.....	44
Tabell 7: Ulike kommunikasjonsformer	49
Tabell 8: Viktighet av ferdigheter.....	56
Tabell 9: Faktoranalyse - analytikeren og regnskapsføreren	58
Tabell 10: Faktoranalyse - ferdighetskrav	59
Tabell 11: Faktoranalyse - arbeidsoppgaver	60
Tabell 12: Faktoranalyse - fire nye roller	62

1. Innledning

1.1 Bakgrunn

De siste 30 årene har den norske helsesektoren vært preget av store endringer. Fokuset i denne utviklingen har vært rettet mot å snu helsesektorens underskudd og å effektivisere tjenester og styringen (Nyland og Pettersen, 2010). I Riksrevisjonen sin rapport fra 2009 ble det lagt frem at det var uakseptabelt at helseforetakene over flere år ikke tilpasset seg de årlige økonomiske rammene vedtatt av Stortinget. Statens ønske om å få kontroll på helsesektorens økonomi har resultert i en rekke reformer inspirert av New Public Management (heretter NPM) (jamfør Hood, 1995; Opstad, 2006; Rasmussen, 2011). Som et resultat av disse reformene har det blitt dannet regionale helseforetak, klinikker med stor autonomi, regnskapsreformer med bunnlinjefokus, innføring av stykkprisfinansiering og fremvekst av et sterkere fokus på pasientrettigheter og pasientsikkerhet. Med bakgrunn i disse endringene har det blitt hevdet at helseforetakene har endret seg i retning av å bli styrt mer forretningsmessig (Nyland og Pettersen, 2010).

Johnson og Kaplan (1987) innledet debatten om økonomistyringens tapte relevans for om lag 30 år siden. De hevdet at virksomheter ikke produserte relevant styringsdata for beslutningstaking, samt at styringssystemene fokuserte for mye på fortiden (Johnson og Kaplan, 1987; Bjørnenak, 2010). Som et resultat av debatten ble det etterspurt bedre styringsinformasjon med fokus på å forbedre de finansielle prestasjonsmålene og å innføre flere ikke-finansielle nøkkeltall (Bjørnenak, 2010). Sammenfallende med tidsrommet til Relevance Lost-debatten presenterte Hood (1991) et sett med doktriner som utgjør tankesettet bak NPM. NPM bygger blant annet på ideen om at innføring av styringsprinsipper fra den private sektoren vil kunne effektivisere den offentlige sektoren (se for eksempel: Hood, 1991; 1995). Hopwood (1990) skrev i det samme tidsrommet om endring i praksis og om endringer i det å være en økonomistyrer. Han skriver at verden er i konstant endring og at faktorer som blant annet ny teknologi og nye økonomistyringsverktøy er med på å forandre den finansielle verden. Med bakgrunn i Relevance Lost-debatten og NPM kan det sies å ha oppstått en utvikling av hvilke styringssystemer og styringsverktøy virksomheter benytter i sin økonomistyring. Synet om at verden er i konstant endring er med på å utvikle den finansielle konteksten. På bakgrunn av dette finner vi det interessant å studere rollen til de som står for den økonomiske styringen i virksomheter, altså de som betegnes som kontrollere (Nilsson og Olve, 2013).

Flere studier hevder at controllerrollen har endret seg fra en tradisjonell rolle mot en mer moderne rolle (se for eksempel: Granlund og Lukka, 1998; Burns og Baldvinsdottir, 2007; Nilsson og Olve, 2013; Lindvall, 2017). I litteraturen argumenteres det for at skillet mellom disse to controllerrollene har oppstått som følge av at rollene har grunnleggende forskjellig arbeidsinnhold og at de bygger på ulike sett av ferdigheter. Controllerens arbeidsoppgaver hevdes å ha utviklet seg fra monoton tallføring til mer proaktivt og forretningsorientert arbeid (Burns og Baldvinsdottir, 2007). Til tross for at flere hevder at den tradisjonelle controllerrollen i noen grad har blitt erstattet av en mer moderne rolle (Granlund og Lukka, 1998; Burns og Baldvinsdottir, 2007; Nilsson og Olve, 2013; Lindvall, 2017), er det andre studier som hevder at det heller foregår dynamiske forflytninger mellom disse to rollene (se for eksempel: Graham et al., 2012; Berg, 2015; Kristiansen, 2017). Dette understreker at forskning knyttet til controllerrollen er fragmentert.

En litteraturgjennomgang gjennomført av Graham et al. (2012) indikerer at det har vært stor interesse for controllerrollen siden 1990. Forskere har i løpet av de siste tre tiårene gjennomført en rekke studier innenfor ulike sektorer, bransjer og land (se for eksempel: Newman et al., 1989; Granlund og Lukka, 1997; 1998; Graham et al., 2012). I Norden har interessen for controllerrollen vært størst i Sverige (se for eksempel: Lindvall, 2017) og Finland (se for eksempel: Granlund og Lukka, 1997; 1998), mens den i Norge har vært langt mer begrenset. Til tross for at interessen ikke har vært størst i Norge har den ifølge Berg (2015) økt de siste årene. Det er blant annet skrevet flere masteravhandlinger om controllerens rolle både innenfor private og offentlige virksomheter i Norge (se for eksempel: Bruland og Bryne, 2012; Tjørve og Bekkelund, 2012; Friman, 2016; Kristiansen, 2017).

1.2 Problemstilling

Med utgangspunkt i bakgrunnen har vi utarbeidet følgende problemstilling for denne avhandlingen:

«Hva kjennetegner controllerrollen i norske helseforetak, sett fra controllerens perspektiv?»

For å besvare problemstillingen ønsker vi å gjennomføre en landsdekkende kartleggingsundersøkelse av controllerrollen i norske helseforetak hvor vi benytter et

egenutviklet spørreskjema. Vi vil se nærmere på controllernes bakgrunn, arbeidsoppgaver og ferdigheter, samt hva arbeidshverdagen til controllerne består av.

I denne studien benyttes norske helseforetak som studieobjekt for å belyse problemstillingen. Det er totalt fire regionale helseforetak i Norge; Helse Sør-Øst, Helse Vest, Helse Midt-Norge og Helse Nord (Regjeringen, 2014). Videre består de fire regionale helseforetakene av underliggende helseforetak. Totalt er det 20 helseforetak, i tillegg til ulike sykehusapotek og IKT-avdelinger med ansvar for sine representative geografiske områder. Studien er avgrenset til norske helseforetak og vi har valgt å utelate sykehusapotekene og IKT-avdelingene. Utvalget for undersøkelsen er nærmere beskrevet i seksjon 3.3.1 under metodekapittelet.

1.3 Formål

Formålet med denne avhandlingen er å kartlegge hva som kjennetegner den typiske controller i norske helseforetak knyttet til dens bakgrunn, arbeidsoppgaver og ferdigheter. Studien har til hensikt å undersøke hvorvidt kjennetegn fra litteraturens beskrivelser av den tradisjonelle og den moderne controllerrolle kan identifiseres i dagens praksis, samt hvorvidt rollens utvikling samsvarer med det som beskrives i økonomistyringslitteraturen. Så vidt vi vet er det tidligere ikke blitt gjennomført kvantitative kartleggingsundersøkelser av controllerrollen i norske helseforetak, og studien vil dermed bidra til kunnskap om rollen i en ny kontekst. Det vil også være mulig å dra paralleller fra undersøkelsens funn til andre kontekster, for eksempel til andre offentlige virksomheter. På grunn av avhandlingens tidsperspektiv har denne studien ikke som formål å sammenligne controllerne på tvers av de ulike helseforetakene, selv om dataene kunne danne utgangspunkt for en slik analyse.

1.4 Videre struktur og oppbygging

Denne avhandlingen består av fem kapitler. I det neste kapittelet presenteres det teoretiske bakteppet som ligger til grunn for å belyse avhandlingens problemstilling. Teorigjennomgangen er med på å understøtte operasjonaliseringen av spørreskjemaet som skal benyttes for innsamling av data. Her presenteres økonomistyringslitteratur og forskning om controllerrollen, og dens tradisjonelle og moderne rolle. Videre presenteres litteraturens beskrivelser av controllerens bakgrunn, arbeidsoppgaver og ferdigheter. Avslutningsvis redegjør teorikapittelet for utviklingen i controllerrollen, før situasjonsbetinget teori, institusjonell teori og NPM introduseres. I det tredje kapittelet redegjøres det for studiets

metodiske fremgangsmåte. Her presenteres studiets vitenskapsteoretiske ståsted, forskningsdesign, datamaterialet og hvordan dataen er samlet inn. Deretter redegjøres det for hvordan vi har operasjonalisert variabler og gjennomført faktoranalyser. I kapittel fire presenteres resultatene fra undersøkelsen. Her analyseres og diskuteres funnene i lys av tidligere forskning og den teoretiske bakgrunnen. I det femte kapittelet blir problemstillingen besvart gjennom en beskrivelse av den typiske controller, og hvilke roller som kan identifiseres blant dagens controllere i norske helseforetak. Avslutningsvis diskuteres avhandlingens implikasjoner og forslag til videre forskning.

2. Tidligere forskning om controllerrollen

I dette kapittelet presenteres det teoretiske bakteppet som ligger til grunn for avhandlingen. I kapittelets første del presenteres litteratur om controllerrrollen inngående for å få en forståelse av hva det vil si å være en controller. Deretter gis det en presentasjon av ulike roller en controller kan ha gjennom litteraturens beskrivelser av den tradisjonelle og den moderne controllerrollen. Videre følger en litteraturgjennomgang av controllerens bakgrunn, arbeidsoppgaver og ferdigheter som danner grunnlag for operasjonaliseringen av spørsmålene som benyttes i spørreskjemaet. Vi vil i tillegg se på årsaker til at controllerrollen har utviklet seg for å forstå hvordan controllerens kontekst er med på å endre rollen. I kapittelets siste del presenteres situasjonsbetinget og institusjonell teori. Begge teoriene er å anse som viktig for å forstå controllerrollen, men på hver sin måten; situasjonsbetinget teori benyttes for å forstå hvilke faktorer som påvirker konteksten til controlleren, mens institusjonell teori benyttes for å gi innsikt i hvordan endringer i rollen skjer. Helt avslutningsvis gis en introduksjon av NPM da dette anses som relevant for å forstå hybridiseringsdiskusjonen av controllerrollen i offentlig sektor.

2.1 Begrepet controller

Begrepet controller oppsto i USA rundt 1890, mens det først i 1970 ble anvendt i Norden (Nilsson og Olve, 2013). I USA skiltes det tradisjonelt mellom en *controller* og en *treasurer*. En controller hadde arbeidsoppgaver rettet mot planlegging, oppfølging, rapportering, analyse, skattespørsmål samt vurdering av økonomiske og sosiale krefter som påvirket organisasjonen. En treasurer hadde derimot arbeidsoppgaver orientert utad i bedriften med ansvar for finansiering, investering og forsikring (Nilsson og Olve, 2013).

Det hevdes å være vanskelig å gi en klar og entydig definisjon på hva en controller er fordi begrepet kan ha ulik betydning i ulike organisasjoner og land (Nilsson og Olve, 2013; Berg 2015). Allerede i 1928 ble diskusjonen om hva en controller er aktualisert av Kester (1928). Han gir følgende definisjon av en controller «en som har ansvaret for å måle effektiviteten til de operative lederne, rapportere funn og foreslå retningslinjer» (Kester, 1928, s. 242, vår oversettelse). Bergstrand (2009) definerer en controller mer generelt og skriver at dens hovedansvar er å sørge for at økonomisk informasjon er tilgjengelig i rett form og til rett tid. Ifølge Nilsson og Olve (2013) er controlleren å anse som en ekspert på forberedelse og tolkning av informasjon for beslutningstaking. Controlleren er en del av økonomiavdelingen

og fungerer som en stabsfunksjon med hovedansvar for organisasjonens økonomistyring; med dette forstås det at en controller er en som har kontroll over økonomien til en organisasjon (Burns og Baldvinsdottir, 2007; Nilsson og Olve, 2013; Lindvall, 2017).

I 1928 skriver Kester at begrepet controller i mange industrier brukes synonymt med regnskapsfører. I nyere tid påpeker Granlund og Lukka (1997) at tittelbruken har endret seg. De skriver at det som tidligere ble benevnt som økonomikonsulent, økonom og økonomisjef nå gjerne kalles for controller. I likhet med dette skriver Berg (2015) at betegnelsen controller har erstattet det som tidligere ble benevnt som økonomikonsulent. I Norge brukes begrepet controller i dag synonymt med økonomirådgiver, mens i den engelskspråklige litteraturen brukes begrepet *management accountant*. Videre i avhandlingen vil vi ikke skille mellom begrepene controller, økonomirådgiver og *management accountant*, men vi vil utelukkende bruke betegnelsen controller.

Nilsson og Olve (2013) skiller mellom en *accounting controller* og en *business controller*. En *accounting controller* tar seg av analyse av virksomhetens tall, mens en *business controller* har en bredere definert rolle med fokus på fremtidsrettet informasjon. Videre ser vi at tittelen controller brukes i en rekke ulike stillingsbetegnelser. I SSB (2018) sin yrkeskatalog er det flere yrkestitler med ordet controller inkludert i tittelen: *business controller*, *cash management controller*, *forsikringscontroller*, *regnskapscontroller*, *credit controller*, *financial controller*, *logistikk controller*, *risiko controller* og *senior controller*. Skillet oppstår som følge av hvilke arbeidsoppgaver som står i fokus.

Litteraturgjennomgangen av tidligere forskning om controllerrollen viser så langt at det finnes ulike oppfatninger av hva som ligger i begrepet controller. Videre i avhandlingen brukes en vid definisjon av controlleren: *en som arbeider med den økonomiske styringen i en organisasjon*.

2.2 Controllerrollens utvikling

Forskere har pekt på en utvikling av controllerrollen og i litteraturen hevdes det at rollen har beveget seg fra en tradisjonell rolle mot en mer moderne rolle (Burns og Baldvinsdottir, 2007; Nilsson og Olve, 2013; Lindvall, 2017). Til tross for at det ville vært interessant å forske på utviklingen av controllerrollen har vi som følge av avhandlingens tidsperspektiv

ikke mulighet til å sammenligne empirisk data fra to perioder. Det vi derimot ønsker å gjøre er å sammenligne resultatene fra undersøkelsen vår med litteraturens fremstilling av controllerrollen og dens utvikling. For å kunne gjøre dette vil vi i det følgende ta for oss litteratur om den tradisjonelle og den moderne controllerrollen.

2.2.1 Den tradisjonelle rollen

For rundt 30 år siden hadde de fleste organisasjoner en økonomiavdeling bestående av finansrådgivere, økonomirådgivere, skatteeksperter og internrevisorer (Burns og Baldvinsdottir, 2007). Controllerne var som regel isolert fra resten av virksomheten, og arbeidet med utarbeidelse og tolkning av finansiell informasjon for beslutningstaking og kontroll. Controlleren ble sett på som en passiv tilbyder av objektiv regnskapsinformasjon, plassert nær toppledelsen, men med fysisk avstand fra den øvrige virksomheten (Burns og Baldvinsdottir, 2007; Lindvall, 2017). Burns og Baldvinsdottir (2007) skriver at dersom resten av virksomheten så noe til controllerne, så var det når de dukket opp en gang i måneden for å diskutere månedens resultater med ledelsen.

I litteraturen blir den tradisjonelle controlleren ofte omtalt som en *bean-counter* (Granlund og Lukka, 1998). En *bean-counter* beskrives av Granlund og Lukka (1998) som en med dyptgående interesse for finansiell informasjon og har blitt betraktet som en tallknuser. Fokuset til en *bean-counter* er rettet mot nøyaktighet, presisjon og detaljerte analyser av finansiell informasjon (Vaivio og Kokko, 2006). Begrepet hevdes å ha en negativ ladning som følge av at controlleren tidligere opplevdes som fjern fra selve virksomheten. Friedman og Lyne (1997, s. 20) gir følgende definisjon av en *bean-counter*, «en som produserer finansiell informasjon som anses som lite nyttig for effektiv drift av virksomheten» (vår oversettelse).

Tradisjonelt sett har arbeidsoppgavene til controlleren vært å kontrollere ytelser og produsere finansielle rapporter. Herunder har oppgaver knyttet til regnskapsføring, økonomisk rapportering, budsjettering, produktkalkulasjon, investeringsanalyser, avviksanalyser og prestasjonsmåling utgjort store deler av arbeidsdagen (Burns og Baldvinsdottir, 2007). I likhet med dette hevder Nilsson og Olve (2013) at arbeidsoppgavene til den tradisjonelle controlleren har bestått av å sammenstille og analysere budsjetter, samt utøve regnskapsrapportering. De skriver at utarbeidelse av kalkylesystemer og overvåking av

prestasjonsmål også har vært sentrale arbeidsoppgaver. Hvorvidt disse arbeidsoppgavene gjør utslag blant controllerne i norske helseforetak vil være med på å kartlegge om de er å anse som tradisjonelle controllere.

Simon et al. (1954) deler controllerens oppgaver inn i tre ulike funksjoner, *scorekeeping*, *attention direction* og *problem solving*. Tradisjonelt sett har controllerens oppgaver vært relatert til scorekeeping (Burns og Baldvinsdottir, 2007; Lindvall, 2017). Scorekeeping går ut på å holde styr på tallene og knyttes til måling og oppfølging av virksomheten gjennom analyse av finansielle rapporter (Lindvall, 2017). I tillegg knyttes scorekeeping til rutinemessige oppgaver som budsjettering, regnskapsrapportering og kostnadsanalyser. Newman et al. (1989) studerte controllerrollen ved bruk av Simon et al. (1954) sine typologier og finner at tradisjonelle oppgaver karakterisert som scorekeeping er den viktigste dimensjonen av controllerens rolle. I tråd med dette påpeker Burns og Baldvinsdottir (2007) at det er scorekeeping som har fått mest oppmerksomhet gjennom tiden.

Den tradisjonelle controllerrollen kritiseres i litteraturen (se for eksempel: Friedman og Lyne, 1997; Granlund og Lukka, 1998; Nilsson og Olve, 2013; Berg, 2015; Lindvall, 2017). Controlleren får kritikk for å kun fokusere på ting som allerede har inntruffet ved bruk av historiske data, og for å fokusere for mye på finansiell informasjon og måltall. O'Mahoney og Doran (2009) relaterer denne kritikken til en utvikling hvor dagens økte tilgang til informasjon gjør at data blir fortere utdatert, og mener at det blir avgjørende for controllerne å fokusere mer på fremtidig data. Kritikken kan ses i lys av Relevance Lost-debatten som etterspør forbedret og økt tilgang på styringsinformasjon (Johnson og Kaplan, 1987).

Granlund og Lukka (1998) hevder at det tidligere ikke ble stilt store krav til gode kommunikative evner blant controllere. Controllere har tradisjonelt sett benyttet formelle rapporter for å kommunisere med sine medarbeidere, og det har følgelig ikke blitt stilt krav til å inneha gode muntlige kommunikative evner. Kalkulative ferdigheter, nøyaktighet og analytiske ferdigheter har derimot blitt betraktet som avgjørende og nødvendig for den tradisjonelle rollen (Nilsson og Olve, 2013). Granlund og Lukka (1998) hevder at den tradisjonelle controlleren har vist begrenset interesse for å samarbeide med andre mennesker. Dette tolkes som at fokuset til controlleren tradisjonelt sett har vært rettet mot individuelt rutinepreget arbeid. Hvorvidt de overnevnte ferdighetene gjør utslag blant controllerne i

norske helseforetak vil være med på å kartlegge om controllerne er å anse som tradisjonelle controllere eller ikke.

2.2.2 Den moderne rollen

I litteraturen pekes det på at controllerrollen beveger seg fra en tradisjonell rolle som beancounter mot en mer moderne rolle som forretningspartner (se for eksempel: Granlund og Lukka, 1998; Burns og Vaivio, 2001; Burns og Baldvinsdottir, 2005; 2007; Nilsson og Olve, 2013; Berg, 2015; Lindvall, 2017). Rollen som forretningspartner hevdes i litteraturen å være involvert i virksomhetens strategi, implementering av informasjonssystemer og endringsledelse (Burns og Vaivio, 2001; Byrne og Pierce, 2007). Sammenlignet med den tradisjonelle controlleren hevdes den moderne controllerrollen å være mer forretningsorientert (Granlund og Lukka, 1998; Burns og Vaivio, 2001). Fokuset til den moderne controlleren er i større grad rettet mot utarbeidelse av informasjonsgrunnlag for framtidige beslutninger fremfor rapportering om fortiden (Olufsen og Castberg, 1998).

I litteraturen benyttes det ulike begreper om den nye controllerrollen. Burns og Viavio (2001) omtaler den nye controlleren som en *intern forretningskonsulent*, mens Granlund og Lukka (1998) bruker begrepet den *moderne forretningsorienterte controller*. Burns og Baldvinsdottir (2005) bruker begrepet *den hybride controller*, mens Russell et al. (1999) betegner den nye controlleren som en *forretningspartner*. Uavhengig av begrepsbruk, peker litteraturen på en rekke fellestrekk for hva som karakteriserer den nye controllerrollen, dette vil vi i det følgende se nærmere på.

Burns og Baldvinsdottir (2007) skriver at arbeidsoppgavene til controlleren har utviklet seg fra monoton tallføring til mer proaktivt og forretningsorientert arbeid. De hevder at controllerens arbeidsoppgaver ikke lengre kun består i å overvåke og kontrollere virksomhetenes økonomi, men at arbeidsoppgavene i større grad er strategiorientert og baseres på ikke-finansiell informasjon. Som følge av dette betraktes arbeidsoppgavene til den moderne controlleren å være mer utvidet. Controllerens arbeidsoppgaver går i retning av mer verdiskapende aktiviteter hvor analyse vektlegges fremfor datainnsamling (Nilsson og Olve, 2013). Den moderne controlleren bruker mer tid på arbeidsoppgaver relatert til verdiskapning, systemutvikling, strategiformulering og endringsledelse (Burns og Baldvinsdottir, 2005). I kartleggingsundersøkelsen vil operasjonaliseringer av disse

arbeidsoppgavene benyttes for å kartlegge hvorvidt dagens controllere i norske helseforetak er å anse som moderne.

Tradisjonelle økonomiske rutineoppgaver utføres i økende grad av automatiske og moderne regnskaps- og økonomisystemer (Caglio, 2003; Berg, 2015; Lindvall, 2017). På grunn av informasjonsteknologiens fremskritt de siste årene hevdes rutineoppgaver å være flyttet til sentraliserte funksjoner (Olufsen og Castberg, 1998; Lindvall, 2017). Den teknologiske utviklingen har ført til at flere av controllerens tradisjonelle arbeidsoppgaver utgår. Dette gjelder blant annet oppgaver knyttet til fakturering, bilagshåndtering og lønn. Olufsen og Castberg (1998) skriver at det er en økning i bedrifter som outsourcer disse oppgavene, og som et resultat har mye av controllerens tid blitt frigitt. Controlleren har på den måten fått mer tid til å analysere og tolke informasjon, samt til å bistå og støtte virksomhetens ledelse. Studien til Byrne og Pierce (2007) hevder derimot at ny teknologi ikke alltid frigjør mer tid, fordi controllerens tid i større grad blir bundet opp til utvikling, implementering og vedlikehold av IT-systemer. Gjennomgående er det allikevel stor konsensus i litteraturen om at andre, og nye, oppgaver fyller den moderne controllerens arbeidsoppgaver. I litteraturen fremheves det at de tradisjonelle oppgavene ikke nødvendigvis er helt fortrent, og det er ulike synspunkter på i hvilken grad dette har skjedd.

Lindvall (2017) tar utgangspunkt i Simon et al. (1954) sine typologier og diskuterer hvordan *scorekeeping*, *attention direction* og *problem solving* er viktige deler av controllerens funksjon. Arbeidsoppgaver assosiert med *scorekeeping*, som å holde orden på tallene, er fortsatt en viktig del av controllerrollen (Lindvall, 2017). Til tross for dette understreker Burns og Baldvinsdottir (2005) at det brukes mindre tid på *scorekeeping*, hovedsakelig fordi forbedret teknologi har gjort rutinemessige regnskapsoppgaver mindre tidkrevende. Dette får medhold i en rekke andre vitenskapelige artikler (Granlund og Lukka, 1998; Burns og Vaivio, 2001; Berg, 2015; Lindvall, 2017). Det at mindre tid brukes på *scorekeeping* gir controlleren tid til å skape og styre oppmerksomhet i bedriften (Burns og Baldvinsdottir, 2005).

Attention direction vil si å skape og styre oppmerksomhet i virksomheten (Simon et al., 1954). Tilgangen på informasjon er i dag tilnærmet ubegrenset, og det er derfor viktig at controlleren tilbyr riktig og relevant informasjon i forbindelse med beslutningsgrunnlag til virksomheten. Den stadig større tilgangen til informasjon har gjort at *attention direction* har

blitt en vanskeligere og viktigere del av controllerens arbeid (Lindvall, 2017). Arbeidsoppgaver forbundet med problem solving er ifølge Lindvall (2017) sterkt orientert mot beslutninger, og er utviklet som følge av virksomhetenes økte kompleksitet og informasjonstilgang. Arbeidsoppgavene hevdes å ha endret seg, og det forventes at controlleren utfører sine arbeidsoppgaver på andre måter sammenlignet med tidligere. En operasjonalisering av Simon et al. (1954) sine typologier benyttes i spørreskjemaet for å undersøke hvilke av rollene controllerne i norske helseforetak kjenner seg mest igjen i.

Tradisjonelt sett har controllerrollen vært sentralisert og lite involvert i virksomhetens drift, men i senere tid har økonomistyringen i større grad blitt desentralisert og flyttet ut i kjernevirksomheten (Burns og Vaivio, 2001). Som et resultat av dette har controlleren blitt mer involvert og integrert i selve driften til virksomheten. Det ideelle er at controlleren fungerer som en lagspiller for hele organisasjonen og jobber tett på selve driften. Det forventes at den nye controller har god forretningsforståelse i tillegg til innsikt i virksomhetens verdikjede (O'Mahoney og Doran, 2009; Berg, 2015).

Tjørve og Bekkelund (2012) studerte controllerne sine rolle og bruk av styringsverktøy i privat sektor. I den sammenheng fant de ut at rundt 80 % av controllerne anså bransjekunnskap som viktig for rollen. Dette støtter opp om idealet at controlleren bør være integrert i kjernevirksomheten, og at det ikke er tilstrekkelig å studere tallene på avstand. I tråd med dette hevder Olve (1988) at det er viktig å ha god forståelse for virksomhetens fremgang for å kunne utnytte dens potensiale, spesielt i offentlig sektor. Som et eksempel bør kontrollere i helseforetak forstå hva som gjør en klinikk fremgangsrik, og hvordan samspillet mellom ulike klinikker fungerer i praksis for å kunne gjøre en best mulig jobb.

Litteraturen peker mot en endring av controllerrollen, denne er allikevel ikke ubestridt. Berg (2015) stiller seg kritisk til denne påståtte endringen. Han har studert forskningslitteraturens beskrivelser av controllerrollen de siste 100 årene og hevder at rollen i dag er beskrevet tilnærmet lik som for 100 år siden. I likhet med Berg (2015) hevder Graham et al. (2012) at controllerrollen ikke har endret seg så mye som litteraturen skal ha det til. Graham et al. (2012) har sett på utviklingen av controllerens rolle i Storbritannia. De skriver at utviklingen av controllerens arbeidsoppgaver ikke har erstattet de tradisjonelle oppgavene som rapportering og kontroll, men at de heller suppleres med mer fremtidsrettede arbeidsoppgaver. Deres studie konkluderer med at det finnes hybride varianter av

tradisjonelle controllere og moderne forretningspartnere. Dette er i overensstemmelse med Kristiansen (2017) sin studie som viser til at det foregår en dynamisk forflytning mellom flere ulike roller. Hun skriver at det er vanskelig å definere én type controllerrolle, og hevder at vi i dag ser tendenser til hybride blandinger av tradisjonelle og moderne arbeidsoppgaver blant controllere i offentlig sektor.

Tabellen nedenfor gir en oppsummering av hva litteraturen trekker frem som hovedforskjeller mellom den tradisjonelle og den moderne controllerrollen. Skillet oppstår som følge av rollenes grunnleggende forskjeller, både i arbeidsinnhold og ferdigheter.

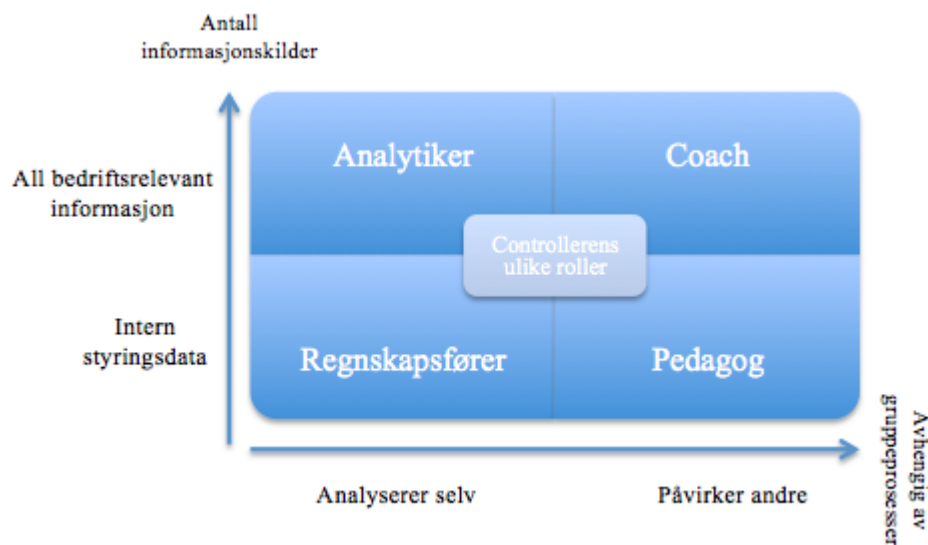
Den tradisjonelle controllerrollen	Den moderne controllerrollen
Sørger for at tallene kommer frem	Bruker tallene
Reaktiv	Proaktiv
Fokuserer på fortid	Fokuserer på nåtid og fremtid
Sentralisert og objektiv	Desentralisert og involvert
Analytiske ferdigheter	Kommunikative evner og forretningsforståelse
Rutineoppgaver	Ad hoc-oppgaver
Fokus på finansielle måltall og informasjon	Fokus på finansielle og ikke-finansielle måltall og informasjon

Tabell 1: Hovedforskjeller mellom den tradisjonelle og den moderne controllerrollen. Omarbeidet figur (Nilsson og Olve, 2013).

2.2.3 Controllerens fire roller

Vi har til nå sett på litteraturens todeling av controllerrollen gjennom beskrivelser av den tradisjonelle og den moderne controllerrollen. I denne delen vil vi gå nærmere inn på Nilsson og Olve (2013) sin inndeling av fire ulike roller en controller kan inneha på grunnlag av deres ulike arbeidsoppgaver (se figur 1). De fire ulike rollene er definert som analytiker, regnskapsfører, coach og pedagog. I avhandlingen benyttes Nilsson og Olve (2013) sine

typologier for å operasjonalisere spørsmål til kartleggingsundersøkelsen som skal gjennomføres. I spørreundersøkelsen ønsker vi kartlegge hvorvidt controllerne i norske helseforetak kjenner seg igjen i deres inndeling av de ulike rollene. Hvilken rolle controlleren innehar er avhengig av to dimensjoner, antall informasjonskilder og controllerens avhengighet av gruppeprosesser. Hvilken type informasjon controlleren håndterer i sitt arbeid spenner seg fra intern styringsdata til all bedriftsrelevant informasjon. Dersom controlleren hovedsakelig bruker intern regnskapsinformasjon kan rollen betegnes som *regnskapsfører* eller *pedagog*. Har controlleren derimot tilgang til all bedriftsrelevant informasjon betegnes han som en *analytiker* eller *coach*. Videre følger avhengighet av gruppeprosesser som går ut på i hvilken grad controlleren påvirker andres tanker. Dersom controlleren analyserer informasjon selv betegnes han som en regnskapsfører eller analytiker. Hvis controlleren derimot påvirker andres tanker klassifiseres han som en pedagog eller coach (Nilsson og Olve, 2013).



Figur 1: Controllerens fire roller. Omarbeidet figur av Nilsson og Olve (2013, s. 83).

Analytikeren er en forretningsrådgiver som analyserer beslutningsgrunnlag for ledelsens handlinger (Nilsson og Olve, 2013). Rollen som analytiker innebærer å foreta sammenligninger av nøkkeltall og bedømme deres utvikling. Analytikeren gjør overvåkinger av omgivelsene for å skaffe data utover regnskapsinformasjon, og karakteriseres med å ha få kontakter innad i organisasjonen (Nilsson og Olve, 2013).

Coachen er en samarbeidspartner og fungerer som en katalysator for å iverksette tiltak. Rollen som coach innebærer å motivere og oppfordre alle de ansatte til bedre ytelse basert på

selskapets strategi (Nilsson og Olve, 2013). Coachen er ansvarlig for utforming av bedriftsrelevant informasjon. I tillegg skal han vise sine ansatte hvordan informasjon skal brukes for å nå bedriftens mål (Nilsson og Olve, 2013).

Pedagogen hjelper ansatte med å forstå hvordan regnskapet påvirker deres arbeid. Rollen innebærer opplæring av de ansatte innenfor økonomi, samt utforming av måltall og rapporter. I tillegg tydeliggjør pedagogen bedriftens strategi ved bruk av intern regnskapsinformasjon (Nilsson og Olve, 2013). Videre skal pedagogen levere beslutningsunderlag og presentere dette på en forståelig måte slik at informasjonen også blir tilgjengelig for ikke-økonomer (Berg 2015). Pedagogen karakteriseres for å ha mange kontakter innad i organisasjonen.

Regnskapsføreren interesserer seg mest for bedriftens bokføring og regnskap (Nilsson og Olve, 2013). I likhet med analytikeren, analyserer regnskapsføreren beslutningsgrunnlag for ledelsens handlinger. Regnskapsføreren baserer sine analyser på data hentet fra virksomhetens finansielle rapporter. Å overvåke og utrede avvik i budsjetter er også en sentral del av rollen som regnskapsfører (Nilsson og Olve, 2013). Beskrivelsen av regnskapsføreren og analytikeren samsvarer med det tradisjonelle synet på en controller, mens coachen og pedagogen er mer i tråd med litteraturens definisjon av en forretningspartner.

Oppsummert har controlleren ifølge Nilsson og Olve (2013) ansvar for forberedelse av årsregnskap og finansielle rapporter, analyse og tolkning av disse rapportene, samt utvikling og opplæring av ansatte i organisasjonen. Nilsson og Olve (2013) sin inndeling av controllerrollen er et etablert syn knyttet til forskning om controllerrollen, i tillegg står de bak viktige bidrag innen forskningsfronten knyttet til controllerrollen. Typologiene dere brukes for å undersøke om det er forskjeller mellom rollene som beskrives og praksisen i norske helseforetak. Hensikten med dette er å få en bedre forståelse av ulike roller en controller kan inneha med bakgrunn i et teoretisk bakteppe.

2.3 Kartlegging av controllerens rolle

Formålet med avhandlingen er å kartlegge controllerens rolle i norske helseforetak. I det følgende vil vi ta for oss controllerens bakgrunn, arbeidsoppgaver og ferdigheter med utgangspunkt i relevant litteratur for å utforme spørreskjemaet vårt. Dimensjonene bakgrunn,

arbeidsoppgaver og ferdigheter er valgt på grunnlag av at de er gode indikatorer for hva som kjennetegner controllerrollen. Det eksisterer et bredt forskningsfelt knyttet til dimensjonene arbeidsoppgaver og ferdigheter i litteraturen, og det gjør at vi er rimelig sikre på at disse dimensjonene vil beskrive controllerrollen. Samlet sett er de tre dimensjonene med på å skape et bilde av hva som kjennetegner controllerrollen i norske helseforetak. De tre valgte dimensjonene er i tillegg å anse som målbare i en spørreundersøkelse.

2.3.1 Controllerens bakgrunn

Det er tidligere lite forsket på controllerens bakgrunn. Likevel anser vi det som sentralt å kartlegge bakgrunnsinformasjon knyttet til deres alder og ansiennitet for å danne et bilde av de som jobber som kontrollere. Når det kommer til controllernes utdanningsbakgrunn finner vi derimot ut at de fleste kontrollere ifølge Graham et al. (2012) har fullført en form for regnskapsutdanning, og at økonomisk utdanning hevdes å være mest relevant for controllerrollen. Ifølge Berg (2015) kan mye tyde på at virksomheter i dag søker bredt med tanke på kandidaters utdanning når det søkes etter kontrollere. Han påpeker at en fellesnevner i stillingsannonser for kontrollere er at det stilles krav om høyere økonomisk utdanning (Berg, 2015).

I omlag 20 år har det vært store diskusjoner i litteraturen om hvorvidt økonomiutdanningen er utdatert, og om det er behov for et paradigmeskifte (Burns og Vaivio, 2001; Nyeng, 2004). Siegel et al. (2003) hevder at utdanningsinstitusjonenes utfordring er å utdanne studenter til å bli forretningspartnere fremfor kun regnskapsførere. I likhet med dette hevder Graham et al. (2012) at økonomiutdanningen må ha større fokus på strategi for at controllerne skal kunne passe bedre inn i den mangfoldige rollen. I Storbritannia har universitetene fornyet sine læreplaner for å kunne inkludere fag som tilsynelatende er mer i tråd med controllerens fremtidige rolle og næringslivets krav. De har blant annet inkludert fag som prosjektledelse, organisatorisk ledelse, strategi og IT (Burns og Vaivio, 2001). Berg (2015) stiller seg derimot positiv til dagens økonomiutdanning, og uttaler at handelshøyskolene i Norge i dag tilbyr et godt sammensatt utvalg av fag.

Controllere har oftest en form for økonomisk utdanning, men de med annen grunnutdanning har også mulighet til å bli controller ved å ta økonomisk etter- og videreutdanning. En økende andel utdanning gis i form av etter- og videreutdanning (NTNU, 2015). Det tilbys etter- og

videreutdanning flere plasser i Norge, både nettbasert og ved universiteter og høyskoler. I denne studien vil utdanningsbakgrunnen til controllerne kartlegges, fordi det er interessant å se nærmere på hvilken kompetanse som anses som relevant for at controllerne skal kunne utføre sine arbeidsoppgaver. Selv om controllerens bakgrunn er lite kommentert i litteraturen er dimensjonen relevant for å danne et bilde av controllerne i norske helseforetak.

2.3.2 Controllerens arbeidsoppgaver

Arbeidsoppgavene til controlleren er å anse som todelt, da enkelte av arbeidsoppgavene betraktes som tradisjonelle mens andre som mer moderne. Tradisjonelt sett har arbeidsoppgavene til controlleren vært sentrert mot såkalte bean-counting oppgaver (Lindvall, 2017). Den moderne controlleren skal derimot ikke bare utøve tradisjonelle regnskapsoppgaver basert på finansiell informasjon, men i tillegg benytte seg av ikke-finansiell informasjon (Yazdifar og Tsamenyi, 2005; Nilsson og Olve, 2013). I litteraturen hevdes arbeidsoppgavene til den nye controlleren å være rettet mot verdiskapende aktiviteter og strategiarbeid. I tillegg hevdes det at den nye controlleren fungerer mer som en rådgiver for ledelsen, og deltar mer i beslutningsprosesser ved å bistå med beslutningsrelevant informasjon (Järvenpää, 2007). På den måten har arbeidsoppgavene til den moderne controlleren utviklet seg til å bli mer hybride (Burns og Baldvinsdottir, 2007).

Newman et al. (1989) studerte controlleres syn på viktigheten av ulike arbeidsoppgaver og hvor lang tid de bruker på disse. Studien deres viser at controllerens arbeidsoppgaver varierer innenfor et bredt spekter. De trekker frem at arbeidsoppgavene til controlleren omfatter tradisjonelle økonomiske oppgaver som budsjettering, utarbeidelse av finansregnskap, prognoser, kalkyler og rapportering. I tillegg finner de at controlleren har arbeidsoppgaver knyttet til analyse og tolkning av data, samt identifisering av problemer og fastsettelse av løsninger. Det å bruke informasjon og å rette oppmerksomhet til ledelsen, samt langsiktig bedriftsplanlegging finner de også ut at er sentrale deler av controllerens arbeidsoppgaver (Newman et al., 1989). Vi benytter Newman et al. (1989) sine beskrivelser av ulike arbeidsoppgaver en controller kan ha for å operasjonalisere begreper i spørreundersøkelsen.

Ifølge Newman et al. (1989) varierer tiden controlleren bruker på ulike arbeidsoppgaver, og viktigheten av de. Studien deres indikerer at viktigheten av tradisjonelle økonomiske arbeidsoppgaver anses som lavere enn den faktiske tiden som brukes på disse

arbeidsoppgavene. Derimot arbeidsoppgaver som omfatter det å være en forretningspartner, som å danne beslutningsgrunnlag for ledelsen, anses som viktigere i forhold til tiden som brukes på disse arbeidsoppgavene (Newman et al., 1989). Studien deres viser med andre ord at tiden controllerne bruker på enkelte arbeidsoppgaver ikke samsvarer med deres syn på viktigheten av arbeidsoppgavene. Graham et al. (2012) har også studert hvor mye tid kontrollere bruker på ulike arbeidsoppgaver. De hevder at kontrollere bruker mest tid på rapportering og utarbeidelse av prognoser og budsjetter. De finner i tillegg at controllerne bruker mye tid på å bistå virksomhetens ledelse og avdelinger med økonomisk informasjon. Hvorvidt viktigheten av controllerens ulike arbeidsoppgaver stemmer overens med hvor mye tid de bruker på disse arbeidsoppgavene vil bli kartlagt i undersøkelsen vår, og diskuteres i resultatkapittelet. Dette gjøres for å kunne beskrive hvilken rolle controllerne i norske helseforetak har.

En undersøkelse gjort av CIMA (1998) viser hvilke arbeidsoppgaver som vil være sentrale for controllerrollen i fremtiden. Undersøkelsen viser at arbeidsoppgaver relatert til ledelse og organisering av ansatte, samt utvikling av strategiske planer og utarbeidelse av beslutningsgrunnlag vil være viktige arbeidsoppgaver for controlleren i fremtiden. I tillegg utpekes arbeidsoppgaver i forbindelse med design, utvikling og styring av finansielle IT-systemer som viktig med tanke på controllerens fremtidige rolle. Hvilket syn controllerne har på ulike arbeidsoppgaver i fremtiden er med på å gi et innblikk i hva controllerne tenker om sin fremtidige rolle. Vi vil i resultatkapittelet diskutere CIMA (1998) sine funn opp mot våre.

Litteraturen peker på at arbeidsoppgavene til controlleren er mangfoldig. Ut i fra hvilke arbeidsoppgaver controlleren utfører vil vi kunne identifiserer hvilken rolle controlleren innehar. Dette vil følgelig være med på å skape et bilde av hva som kjennetegner controllerrollen. Dimensjonen arbeidsoppgaver benyttes i denne studien for å kartlegge og å beskrive hva som kjennetegner controllerrollen, samt for å si noe om hvilken rolle controlleren har. Litteraturgjennomgangen av controllerens ulike arbeidsoppgaver er med på å danne et godt utgangspunkt for operasjonaliseringen til spørreskjemaet samt for diskusjonen videre i avhandlingen.

2.3.3 Controllerens ferdigheter

I litteraturen pekes det på en rekke ulike ferdigheter en controller bør besitte. Flere forskere har sett på forholdet mellom controllerens tradisjonelle og moderne rolle og ulike ferdigheter som kreves (Granlund og Lukka, 1998; Byrne og Pierce, 2007; Nilsson og Olve, 2013; Lindvall, 2017). I det følgende vil vi gå nærmere inn på hvilke ferdigheter som er viktig for controllerrollen for å kartlegge hva som kjennetegner rollen.

I studien til Byrne og Pierce (2007) hevder de at controllerens nye arbeidsoppgaver resulterer i nye krav knyttet til controllerens ferdigheter. Studien deres viser at forretningsforståelse, interpersonlige ferdigheter og kommunikasjonsferdigheter anses som viktige ferdigheter for den moderne rollen. I tillegg trekkes IT-ferdigheter og fleksibilitet frem som viktig. Med dette forstår vi at den moderne controller må inneha et mangfoldig sett av ferdigheter.

I likhet med Byrne og Pierce (2007) trekker Nilsson og Olve (2013) frem analytiske evner, relasjonelle evner og kommunikative evner som de tre viktigste ferdighetene en controller bør besitte. Det å ha analytiske evner vil si at du har evne til å forstå det økonomiske potensialet til virksomheten innenfor ulike forbedringsområder. Med relasjonelle evner menes evnen til å skape og vedlikeholde nettverk, samt å få folk til å høre på hva du har å si (Swanberg og Erikson, 2017). Med dette forstår vi at relasjonelle evner handler om å mestre det sosiale samspillet og tilpasse seg sosiale situasjoner.

I litteraturen hevdes gode kommunikative evner å være avgjørende for den nye rollen (se for eksempel: Granlund og Lukka, 1998; Byrne og Pierce, 2007; Burns og Baldvinsdottir, 2007; Nilsson og Olve, 2013). Det hevdes at den tradisjonelle controller kommuniserer mest gjennom formelle rapporter, mens den moderne controller kommuniserer mer ansikt til ansikt (Granlund og Lukka, 1998; Burns og Baldvinsdottir, 2007). Berg (2015) trekker frem viktigheten av at den moderne controlleren har gode kommunikative evner, da controlleren skal levere og presentere beslutningsunderlag på en forståelig måte til sine ledere. Han påpeker at det sentrale er at tallene gjøres forståelig og tilgjengelig tilpasset mottakeren. I tillegg påpekes det at den moderne controller må ha gode kommunikative evner for å kunne håndtere møtevirksomhet og konfliktløsning på tvers av samtlige fagområder og nivåer i virksomheten (Granlund og Lukka, 1998; Nilsson og Olve, 2013). I Tjørve og Bekkelund (2012) sin studie anser de utvalgte controllerne analytiske ferdigheter som viktigere enn

kommunikasjonsevner. Nilsson og Olve (2013) fremstiller derimot disse ferdighetene som likeverdige.

Yazdifar og Tsamenyi (2005) sammenlignet controllerens viktigste personlige ferdigheter i 1990 med hva som var forventet å være de viktigste ferdighetene i fremtiden. I studien scoret analytiske ferdigheter, evnen til å integrere finansiell og ikke-finansiell informasjon, samt forretningsforståelse som de viktigste ferdighetene for fremtiden. I tillegg scoret kunnskap om IT-systemer høyt. Til tross for at det kreves en rekke nye ferdigheter som controller, forventes det fortsatt at controlleren har finansiell forståelse og kalkulative ferdigheter for å kunne bedømme virksomhetenes økonomiske potensiale og utvikling (Granlund og Lukka, 1998).

Oppsummerende peker litteraturen på et mangfoldig sett av ferdigheter en controller bør besitte. Ved å kartlegge hvilke ferdigheter controllerne i norske helseforetak anser som sentrale for rollen vil vi kunne få indikasjoner på hvilken rolle controllerne har. Dimensjonen ferdigheter diskuteres ofte i forskningslitteraturen om controllerrollen og er dermed å anse som sentral i denne studien. Dimensjonen er i likhet med de andre dimensjonene benyttet for å kartlegge hva som kjennetegner controllerrollen.

2.4 Årsaker til at controllerrollen er i endring

I litteraturen presenteres ulike årsaker til at controllerrollen er i endring, og vi vil i det følgende gå nærmere inn på ulike årsaker for å danne oss et bedre bilde av hva som påvirker controllerrollen. Burns og Baldvinsdottir (2007) trekker frem fire årsaker til at controllerrollen er i endring: globalisering, IT, regnskapsskandaler og megatrender. Selv om disse faktorene er relevant for utviklingen av controllerens rolle, vil de ikke gi en uttømmende beskrivelse av alle faktorer som kan påvirke rollen. Vil vi i det følgende se nærmere på Burns og Baldvinsdottir (2007) sine fire faktorer til endring.

Ifølge Burns og Baldvinsdottir (2007) har den økte globaliseringen de siste to tiårene hatt en signifikant påvirkning på controllerens rolle. Transporten er raskere og billigere enn tidligere, og bedrifter har i større grad globale distribusjonsnettverk, i tillegg er det blitt enklere å få tilgang til informasjon, mye på grunn av Internett (Burns og Baldvinsdottir, 2007). Store mengder data er nå tilgjengelig, og utforming og formidling av informasjon er blitt enklere.

Berg (2015) hevder at fremveksten av IT-systemer er den viktigste faktoren til at vi ser en form for rolleendring. For controlleren betyr disse raske endringene at relevante analyser nå må leveres raskere enn tidligere.

Utvikling av IT-systemer har ført til at controlleren bruker mindre tid på tradisjonelle økonomiske oppgaver (Lindvall, 2017). Det hevdes at IT-systemer har sentralisert økonomiske oppgaver samtidig som de har redusert tiden som tidligere ble brukt på manuell registrering av data. Videre skriver Burns og Baldvinsdottir (2007) at megatrender har bidratt til å endre controllerens fokus, da trender påvirker hvilken type informasjon som trengs i virksomheter. I dag retter megatrender i økende grad fokuset til virksomhetene mot kjernekompetanse, privatisering, allianser og flatere organisasjonsstrukturer (Burns og Baldvinsdottir, 2007).

Avsluttende har regnskapsskandaler vært en driver for endring av controllerens rolle (Burns og Baldvinsdottir, 2007). De siste årene har det vært flere store regnskapsskandaler, eksempelvis kan Enron, WorldCom, Tyco og Royal Ahold nevnes. Disse har vært med på å svekke regnskaps- og revisjonsprofesjonen, da folks tillit til revisorer og informasjonen de produserer har blitt lavere (Burns og Baldvinsdottir, 2007). Regnskapsskandalene har også medført til endring i lovgivningen, og kravene til internkontroll har økt betydelig (Berg, 2015). De overnevnte endringene har følgelig vært med på endre controllerens kontekst.

2.5 Controllerrollen sett fra et situasjonsbetinget og et institusjonelt perspektiv

For å forstå controllerens rolle og hva som påvirker utviklingen i rollen benyttes et situasjonsbetinget og et institusjonelt perspektiv i denne avhandlingen. Til tross for at situasjonsbetinget teori og institusjonell teori er to motstridende teorier finner vi det hensiktsmessig å benytte begge perspektivene for å forstå controllerens rolle og dens utvikling. Begge teoriene er å anse som viktig for å forstå controllerrollen, men på hver sin måte. Situasjonsbetinget teori benyttes for å forstå hvilke faktorer som påvirker utformingen av økonomistyringssystemene og derav controlleren sin rolle. Institusjonell teori benyttes derimot for å gi innsikt i hvordan endringer i rollen skjer. Det institusjonelle perspektivet brukes for å gi en forklaring på hvorfor vi ser en trend mot en hybridisert controllerrolle.

Controllerrollen sett fra et situasjonsbetinget perspektiv

Flere studier benytter situasjonsbetinget teori for å beskrive controllerrollen (se for eksempel: Byrne og Pierce, 2007; Graham et al., 2012). Situasjonsbetinget teori sier at det ikke finnes én måte å styre organisasjoner på som fungerer i alle situasjoner (Otley, 1980). Interne og eksterne faktorer påvirker utformingen av økonomistyringssystemer, og dermed også controllerrollen. Med dette forstår vi at konteksten til controlleren i denne avhandlingen er sentral fordi den har betydning for rollen. Konteksten til controlleren påvirkes av både interne og eksterne faktorer fra den offentlige sektoren. Disse må følgelig tilpasses for at helseforetakene skal kunne være mest mulig effektiv innenfor sin bestemte kontekst. Otley (1980) trekker frem teknologiutvikling, organisasjonsstruktur og omgivelsene som faktorer som er med på å påvirke økonomistyringen til organisasjoner. Chenhall (2003) trekker i tillegg frem organisasjonens størrelse, strategi og kultur som viktige faktorer. Ifølge situasjonsbetinget teori påvirkes med andre ord økonomistyringen og dermed også controllerrollen av både interne og eksterne faktorer som for eksempel det politiske systemet, organiseringen og ledelsen av de norske helseforetakene.

Controllerrollen sett fra et institusjonelt perspektiv

For å forstå controllerrollen og hvordan den har utviklet seg benyttes også et institusjonelt perspektiv i denne avhandlingen. I denne studien ønsker vi spesielt å benytte institusjonell teori for å diskutere undersøkelsens resultater opp mot litteraturens beskrivelser av den hybridiserte controllerrollen.

Ifølge Scott (2004) fokuserer institusjonell teori på prosesser og mekanismer som gjør at strukturer, normer, regler og rutiner blir etablert som retningslinjer for sosial atferd. Økonomistyring og controllerrollen kan ses i sammenheng med en samling av regler og rutiner for hvordan ting bør gjøres i virksomheten. Regler viser til formelle fremgangsmåter for hvordan ting bør gjøres, mens rutiner viser til uformelle fremgangsmåter som brukes (Burns og Scapens, 2000). Med utgangspunkt i institusjonell teori kan vi forklare hvordan og hvorfor ting blir som de er over tid (Burns, 2000), og dermed gi innsikt i og forståelse for hvordan endring i controllerrollen skjer. At controllerrollen i litteraturen hevdes å være hybrid kan ses i lys av ideer påvirket av trender og ideologier fra NPM. I det følgende vil derfor gå nærmere inn på NPM.

New public management

NPM ble på 1980-tallet introdusert i en rekke OECD land (Hood, 1995). Det var en ny filosofi om hvordan offentlig sektor skulle fungere og styres. Offentlig sektor var kjent for å styre ut i fra regler, men ønsket nå å styre ut fra resultater slik som privat sektor. En av grunnene til dette var at det var en høyere tillit i markedet blant private virksomheter sammenlignet med offentlige virksomheter (Hood, 1991). Helt overordnet er hovedtanken bak NPM å effektivisere offentlig sektor ved hjelp av styringsprinsipper fra den private sektoren. Styringsprinsipper fra NPM har blitt sett på som en trend for hvordan offentlige sektor bør styres, og derav resultert i nye ideer for hvordan controllerrollen bør være.

I privat sektor er målet finansielle ressurser, mens virksomheten i seg selv er middelet for å nå målene (Nyland og Pettersen, 2010; Siverbo, 2017). I offentlig sektor er det motsatt; de finansielle ressursene er middelet for å få virksomheten til å fungere, mens målet er å sikre velferd til befolkningen. Den offentlige sektoren har flere krav enn de økonomiske, og et av særtrekkene med offentlig sektor er at målene er komplekse og vanskelige å måle (Siverbo, 2017). Når man skal måle vekst i private bedrifter er det ofte nok å sjekke regnskapet, men for å kontrollere vekst i offentlig sektor må man se på økt trygghet, effektivitet og kvalitet (Siverbo, 2017).

Hood (1991) beskriver NPM som en doktrine med syv komponenter. En av doktrinene er å få til en desentralisert oppdeling av offentlig sektor i ulike bedriftsenheter. Virksomheten blir på den måten delt inn i mindre deler, hvor hver enhet har ansvar for sine egne resultater. Videre handler NPM om å øke konkurransen mellom offentlig og privat sektor, samt mellom offentlige organisasjoner. Offentlig sektor vil for eksempel gjennom bruk av anbud og kontakter få til økt konkurranse både innad i den offentlige sektoren, og mellom offentlig og privat sektor. Det skal videre legges mer vekt på disiplin og på mindre kostnadskrevende måter å levere offentlige tjenester på (Hood, 1991). På den måten vil fokuset på kostnadseffektivitet og output øke.

Gjennom NPM legges det i tillegg større vekt på aktiv og direkte styring av toppledelsen (Hood, 1991). Det er ønskelig at offentlig sektor skal bruke en «hands-on» styring. Lederen skal være synlig, aktiv og direkte involvert i virksomheten. Ved å innføre dette blir lederstilen i offentlig sektor mer lik privat sektor, og lederne får en større frihet ved ansettelse og incentivordninger. Videre kjennetegnes NPM av at prestasjonsmål med fokus på

resultatmåling innføres og tas i bruk (Hood, 1991). Følgelig legges det større vekt på å måle resultater, da enhetene vil kunne få belønning på grunnlag av resultater. På den måten går offentlig sektor fra å være prosessorientert til å bli resultatorientert. Oppsummerende kan NPM karakteriseres som en draging mot forretningsideer fra den private sektoren. De syv doktrinene fører til et større fokus på økonomistyring og resultater, men også til en ny kontekst for controllerrollen i offentlig sektor.

Oppsummerende gir situasjonsbetinget teori og institusjonell teori viktige bidrag inn i diskusjonen om å forstå hva som kjennetegner controllerrollen i norske helseforetak. Situasjonsbetinget teori viser at både interne og eksterne faktorer i konteksten til controllerrollen er med på å påvirke rollen. Institusjonell teori bidrar derimot med å forstå utviklingen av controllerrollen som beskrives i litteraturen. Trenden mot en hybridisert controllerrolle kan ses i sammenheng med fremveksten av tankesett fra NPM i offentlig sektor. NPM blir sett på som en trend hvor dens doktriner vil føre til bedre styring av offentlige virksomheter, og derav videre ført til nye ideer for hvordan controllerrollen bør være.

3. Metode

I dette kapittelet presenteres de metodiske valgene som er lagt til grunn for denne studien. Kapittelet innledes med vårt vitenskapsteoretiske ståsted. Deretter beskrives valg av forskningsdesign- og strategi. Videre redegjøres det for datamaterialet studien baseres på, og hvordan data er samlet inn for å kunne besvare problemstillingen. Kapittelet avsluttes med en operasjonalisering av variablene som inngår i spørreskjemaet vårt, samt gis det en vurdering av studiens kvalitet og etiske avveininger.

3.1 Vitenskapsteoretisk utgangspunkt

Formålet med denne studien er å kartlegge hva som kjennetegner controllerrollen knyttet til controllerens bakgrunn, arbeidsoppgaver og ferdigheter i norske helseforetak. Vi er interessert i å utforske controllerens virkelighet gjennom deres perspektiv. I denne studien har vi gjennomført en landsdekkende spørreundersøkelse for å forsøke å si noe generelt om fenomenet. Vi ønsker å tallmessig kartlegge controllerens rolle, og studerer fenomenet på en objektiv måte ved bruk av et spørreskjema. Det er likevel ikke til å unngå at enhver controller har ulike forståelser av sin egen rolle og hva den innebærer. På den måten blir det vanskelig å snakke om en objektiv virkelighet fordi rollen i stor grad er fortolkningsbasert. Dermed vil controllerens subjektive forståelse av fenomenet kunne gjøre utslag i funnene våre. Målet med studien er ikke å finne lovmessige kausale forklaringer eller å formulere egne teorier, men å si noe generelt om controllerrollen i norske helseforetak.

Enhver forsker jobber ut fra ulike perspektiver og tar med seg sine bakgrunnskunnskaper og forståelseshorisont inn i forskningsprosessen. Våre ontologiske (antakelsen om hvordan virkeligheten faktisk er) og epistemologiske (læren om kunnskap) forutsetninger legger grunnlaget for de metodiske valgene som blir tatt (Nyeng, 2004). Forskningsprosessen vil følgelig påvirkes av bakgrunnskunnskaper vi har tilegnet oss gjennom vår økonomiske utdanning og personlige erfaringer.

3.2 Forskningsdesign

Problemstillingen vår har til hensikt å gi en beskrivelse av hva som kjennetegner dagens kontrollere i norske helseforetak. Følgelig er problemstillingen å anse som deskriptiv og avgrenset i tid (tverrsnitt). Videre er problemstillingen å anse som åpen, fordi det finnes en god del forskningslitteratur om controllerrollen fra før (Jacobsen, 2015). På den andre siden

finnes det begrenset med litteratur om controllerrollen i norske helseforetak. Dette gjør at problemstillingen tilfører ny kunnskap innenfor studiens bestemte kontekst. Som vi kommer tilbake til i delkapittel 3.3.1 utgjør utvalget vårt hele populasjonen, og dette er med på å styrke muligheten for å dra slutninger om hva som kjennetegner controllerrollen i norske helseforetak. Hvorvidt studien er generaliserbar utenfor rammene av den spesifikke konteksten må derimot diskuteres (Bryman, 2008). Offentlig sektor har som følge av reformbølger inspirert av NPM forsøkt å bli mer lik den private sektoren når det kommer til styring (Hood, 1991); og det kan derfor tenkes at det ikke er så store forskjeller mellom å være controller i offentlig og privat sektor. Som følge av dette kan det tenkes at kjennetegn ved controllerrollen i norske helseforetak kan overføres til å gjelde for kontrollere i andre virksomheter. På den måten vil økonomidirektører og andre kontrollere i både offentlige og private virksomheter kunne dra nytte av kunnskapen som genereres i denne studien.

Vi har valgt å studere controllerrollens kjennetegn sett fra controllerens perspektiv. Grunnen til dette var at vi antok at controllerne selv har mest kunnskap om sin egen rolle. Det er rimelig å anta at controllerne har stor innsikt i studiens tema og dette er følgelig med på å styrke studiens validitet. På den andre siden kan studien preges av subjektive fortolkninger som vil kunne påvirke resultatene. Til tross for dette er det ingen grunn til at controllerne skulle kunne fristes til å svare uærlig for å fremme seg selv da undersøkelsens resultater er anonymisert.

Problemstillingen la føringen for undersøkelsesopplegget og de metodiske valgene vi måtte ta stilling til. Med bakgrunn i problemstillingen og formålet med studien valgte vi å benytte en kvantitativ tilnæringsmetode, nærmere bestemt en spørreundersøkelse. Ved bruk av kvantitativ data vil vi kunne si noe om variasjon, sammenhenger mellom ulike forhold og følgelig trekke frem hovedtrekk om controlleren (Jacobsen, 2015). En av farene ved bruk av kvantitative data er at dataen vil kunne gi et overfladisk preg (Bryman, 2008). Vi må nøye oss med å måle ganske enkle forhold og det vil være vanskelig å gå i dybden. Ettersom formålet er å kartlegge enkle variabler knyttet til controllerens rolle, anser vi likevel en kvantitativ tilnæringsmetode som mest egnet i denne studien. Ved å ha flere spørsmål som dekker det samme fenomenet sørger vi for at studien gir en fyldig beskrivelse av det vi ønsker å kartlegge (Johannessen et al., 2011). Det er tidligere blitt forsket en god del på controllerrollen, og som presentert i teorikapittelet eksisterer det allerede virkelighetsbilder

av controllerrollen. Den store forskningslitteraturen danner et sterkt grunnlag for å kunne gjøre en kvantitativ undersøkelse.

En ulempe med kvantitativ datainnsamlingsmetode og spørreundersøkelse er at forskeren på forhånd definerer hva som er relevant å spørre om og å svare på (Bryman, 2008). For å forhindre at dette blir et problem er det avgjørende å sørge for god begrepsoperasjonalisering slik at vi unngår svak begrepsvaliditet. Ord og begreper som benyttes må være fornuftige og forståelige (Wennes og Nyeng, 2006). For å sikre begrepsvaliditeten foretok vi en litteraturgjennomgang av forskningsfeltet og på den måten operasjonaliserte vi begrepene som er benyttet i spørreundersøkelsen. Vi har i tillegg sett på litteratur hvor det er gjennomført både kvalitative og kvantitative studier knyttet til controllerens arbeidsoppgaver og ferdigheter for å ytterligere styrke begrepsoperasjonaliseringen.

Bruk av spørreundersøkelse for datainnsamling kan være en kilde til store mengder data av høy kvalitet, og er i seg selv en god datainnsamlingsmetode. Innenfor økonomistyringsforskning er spørreundersøkelse som datainnsamlingsmetode likevel blitt kritisert (Young, 1996; Van der Stede et al., 2005). Det hevdes at problemet med spørreundersøkelse ikke er metoden i seg selv, men hvordan spørreundersøkelsen blir utviklet og gjennomført (Van der Stede et al., 2005). Van der Stede et al. (2005) poengterer en rekke momenter som gjør at potensialet til spørreundersøkelser kan realiseres, herunder utvalg, responsrate, pretestprosedyrer, oppfølgingsprosedyrer, frafallsanalyser og begrepsvaliditet. Disse momentene må være på plass for at en spørreundersøkelse skal kunne anses som reliabel og godt egnet (Van der Stede et al., 2005). Van der Stede et al. (2005) viser at dette ikke er tilfellet i en rekke studier. I vår avhandling er disse momentene nøye gjennomtenkt for å sikre data av høy kvalitet. Videre i kapittelet vil samtlige av Van der Stede et al. (2005) sine momenter bli presentert og diskutert.

Til tross for kritikken mot spørreundersøkelse ved økonomistyringsforskning, har datainnsamlingsmetoden fått større oppmerksomhet i nyere tid (Van der Stede et al., 2005). Dersom spørreundersøkelsen utarbeides i samsvar med Van der Stede et al. (2005) sine momenter som tidligere nevnt er det ingen grunn til at forskningsmetoden skal vike for andre innsamlingsmetoder. Flere bruker i dag spørreundersøkelse i forbindelse med økonomistyringsforskning, og Van der Stede et al. (2005) rapporterer om en dobling av antall spørreundersøkelser fra 80-tallet til 90-tallet. Dette tyder på at bruk av spørreundersøkelse

som datainnsamlingsmetode innenfor økonomistyringsforskning i dag er mer anerkjent enn tidligere.

Ettersom vi ønsket å beskrive dagens controllerrolle i norske helseforetak valgte vi å benytte et deskriptivt design. Grunnen til at vi valgte et deskriptivt design var fordi vi ønsket å få frem en kvantifisert beskrivelse av controllerrollen (Gripsrud et al., 2004). Designet utpeker seg som godt egnet siden vi ønsket å kartlegge variabler knyttet til controllerrollen fremfor å påstå kausale sammenhenger. Videre tok vi stilling til om studien skulle gå i bredden gjennom et ekstensivt design eller i dybden ved bruk av et intensivt design. Dette er et valg som handler om antall respondenter og detaljgrad. Valget falt på et ekstensivt design, fordi vi ønsket å gå i bredden og studerer mange enheter (Jacobsen, 2015). Ved bruk av et ekstensivt opplegg får vi en relativt presis beskrivelse av controllerrollen gjennom mange enheter (samtlige norske helseforetak) med fokus på relativt få variabler (bakgrunn, arbeidsoppgaver og ferdigheter). Det deskriptive og ekstensive designet bidrar til å gi et bilde av dagens controllerrolle i norske helseforetak, og er med på å belyse problemstillingen.

Med tanke på ressursene og tidsperspektivet vi hadde til rådighet fant vi det mest hensiktsmessig å studere controllerens rolle i norske helseforetak på kun et tidspunkt gjennom et tverrsnittstudie. Til tross for at valget ikke falt på et longitudinelt design gir forskningsprosjektet et godt grunnlag for å studere controllerens rolle ved en senere anledning. Ved å gjenta forskningsprosjektet vil det være mulig å se på utvikling og endring i controllerrollen over tid.

3.3 Datamaterialet

3.3.1 Populasjon og utvalg

Før selve datainnsamlingen kunne finne sted foretok vi et utvalg av enheter som skulle undersøkes (Ringdal, 2013). Norge består totalt av fire regionale helseforetak, hvilket er Helse Sør-Øst, Helse Vest, Helse Midt-Norge og Helse Nord. Videre består de fire regionale helseforetakene av en rekke underliggende helseforetak med ansvar for sykehus og sykehusapotek innenfor sine geografiske områder. Totalt sett har vi 20 helseforetak, i tillegg til ulike sykehusapotek og IKT-avdelinger i Norge (Regjeringen, 2014). Studien vår er avgrenset til norske helseforetak, og vi valgte å utelate sykehusapotekene og IKT-avdelingene.

Vi valgte å inkludere samtlige norske helseforetak i utvalget vårt, da vi ønsket å gjøre en landsdekkende kartlegging av controllerrollen. Det er vanlig å trekke ut et utvalg av populasjon (Van der Stede et al., 2005), men siden populasjonen for denne studien ikke er særlig stor, fant vi det gjennomførbart med tanke på avhandlingens tidsperspektiv, ressurser og omfang å inkludere hele populasjonen. Ved at vi benytter hele populasjonen unngår vi utvalgsproblematikk. Når det kommer til valg av respondenter innad i helseforetakene falt valget på de som betegner seg som controllere og økonomiske rådgivere. Dette fordi vi antok at controllerne selv har mest kunnskap om sin egen rolle, og dermed god innsikt i spørreskjemaets tema.

For å få controllerne sin kontaktinformasjon kontaktet vi de ulike helseforetakenes økonomidirektører. Omtrent en tredjedel av helseforetakene hadde oppgitt økonomidirektørens e-postadresse på helseforetakets hjemmeside. Resterende økonomidirektører kontaktet vi via helseforetakenes sentralbord per telefon og via e-post. Dette ga i flere tilfeller positiv respons. Vi sendte deretter ut et informasjonsskriv via e-post hvor vi forklarte at vi ønsket å gjennomføre en landsdekkende kartleggingsundersøkelse av controllerrollen i norske helseforetak. Vi spurte om de kunne være behjelpelig med å gi ut controllerens e-postadresser. Ved å samle inn e-postadressene til hver enkel controller ga det oss mulighet til å sende påminnelser direkte til den spesifikke respondenten, noe vi ikke ville hatt muligheten til dersom økonomidirektørene hadde vært ansvarlig for distribusjon av undersøkelsen. Tanken bak dette var å forenkle prosessen og øke responsraten.

Spørreundersøkelsen vår fikk tilslutt en responsrate på 87 %. Dette er å anse som svært tilfredsstillende med tanke på undersøkelsens gyldighet, pålitelig og generaliserbarhet (Diamond, 2000; Van der Stede et al., 2005). Van der Stede et al. (2005) har sett på forskning innenfor økonomistyring og finner over en 20 årsperiode (1982-2001) en gjennomsnittlig responsrate på spørreundersøkelser på 55 %. Av 130 gjennomførte surveys innenfor fagfeltet økonomistyring har kun 11 surveys en responsrate på over 87 % (Van der Stede et al., 2005). Responsraten vår på 87 % er betydelig høyere enn den gjennomsnittlige responsraten, og understreker at responsraten i spørreundersøkelsen vår utmerker seg. Vi anser responsraten som et godt utgangspunkt for å kunne generalisere funnene til å gjelde for hele populasjonen. Den høye responsraten gjenspeiler at vi har hatt en solid plan siden avhandlingens start med tanke på populasjon og utvalg, og er i samsvar med Van der Stede et al. (2015) sitt moment om at en valid spørreundersøkelse avhenger av en gjennomtenkt plan. Blant lignende

undersøkelser oppnådde Friman (2016) en responsrate på 20 % om controllerens nye rolle i privat sektor, mens Tjørve og Bekkelund (2012) oppnådde en responsrate på 44,3 % om controllerens rolle og bruk av styringsverktøy i et norsk selskap innen detaljhandel. I tabell 2 vises en oversikt over den geografiske spredningen av helseforetakene som deltok i spørreundersøkelsen vår, samt responsraten ved de ulike helseforetakene.

Norske Helseforetak	Svarprosent
Akershus universitetssykehus	67 %
Oslo universitetssykehus	68 %
Sunnaas Sykehus	100 %
Sykehuset Innlandet	86 %
Sykehuset Telemark	100 %
Sykehuset i Vestfold	75 %
Sykehuset Østfold	100 %
Sørlandet Sykehus	83 %
Vestre Viken	100 %
Helse Sør- Øst samlet	82 %
Helse Nord-Trøndelag	100 %
St.Olavs Hospital	94 %
Helse Midt-Norge samlet	95 %
Helse Bergen	84 %
Helse Fonna	83 %
Helse Førde	83 %
Helse Stavanger	100 %
Helse Vest samlet	88 %
Finnmarkssykehuset	100 %
Helgelandssykehuset	100 %
Nordlandssykehuset	90 %
Universitetssykehuset i Nord-Norge	90 %
Helse Nord samlet	92 %

Tabell 2: Geografisk responsrate

Sunnaas Sykehus, Sykehuset i Telemark, Sykehuset i Østfold, Vestre Viken, Helse Nord-Trøndelag, Helse Stavanger, Helgelandssykehuset og Finnmarkssykehuset har den høyeste responsraten på 100 %. Foruten om disse har resterende helseforetak en responsrate som strekker seg fra 67 % til 95 %. Regionalt sett har Helse Midt-Norge den høyeste responsraten på 95 %, mens Helse Sør-Øst samlet sett har den laveste responsraten på 82 %. Ut fra tabell 2 ser vi at den geografiske responsraten ved de regionale helseforetakene og underliggende helseforetakene er svært god.

Diamond (2000) hevder at en responsrate mellom 75-90 % gir pålitelige resultater dersom forskeren har foretatt kontroll på dataens representativitet. Studiens representativitet er ivaretatt i samsvar med Van der Stede et al. (2005) sin momenter om utvalg, responsrate,

pretestprosedyrer, oppfølgingsprosedyrer, frafallsanalyser og begrepsvaliditet. Kun to av helseforetakene i undersøkelsen vår har en responsrate under Diamond (2000) sin nevnte norm på 75 %. Jacobsen (2015) sin tommelfingerregel sier derimot at en responsrate på 50 % er å anse som *tilfredsstillende*, en responsrate på 60 % anses som *god*, mens en responsrate på 70 % anses som *svært god*. Følger vi Diamond (2000) og Jacobsen (2015) sine normer for responsrate i forbindelse med spørreundersøkelse er vår responsrate på 87 % å anse som svært tilfredsstillende både med tanke på resultatene og konklusjonen vår.

3.3.2 Frafallsanalyse

Studien til Van der Stede et al. (2005) viser at kun 22 % av forskningsprosjekter innenfor økonomistyring har gjennomført en frafallsanalyse i forbindelse med bruk av spørreundersøkelse. Vi har gjennomført en frafallsanalyse for å sikre undersøkelsens validitet i samsvar med Van der Stede et al. (2005) sin anbefaling. Av utvalget vårt på 215 kontrollere fikk vi svar fra 187 kontrollere. I tabell 3 gis en oversikt over hvorfor utvalget ikke ble hele populasjonen som tiltenkte.

Antall helseforetak totalt	20
Helseforetak vi ikke har kommet i kontakt med	1
Antall helseforetak som mottok undersøkelsen	19
Antall kontrollere som har mottatt undersøkelsen	221
Controllere som av ulike årsaker ikke ønsket å delta i undersøkelsen	6
Antall kontrollere som utgjør utvalget	215
Controllere som ikke har svart på undersøkelsen	28
Antall svar på undersøkelsen	187
Antall svar på undersøkelsen i prosent	87 %

Tabell 3: Fra populasjon til utvalg

Etter flere purringer både via e-post og per telefon var det ett av helseforetakene som ikke sendte e-postadressene til kontrollerne sine før vi avsluttet spørreundersøkelsen. Vi sendte dermed ut spørreundersøkelsen til totalt 19 av 20 helseforetak. Totalt sett var det 6

respondenter som av ulike praktiske årsaker ikke kunne delta i undersøkelsen. De resterende 28 controllerne som ikke svarte er spredt jevnt utover, og tyder derfor på at det ikke er systematiske grunner til at noen ikke valgt å svare. Vi mener at svar fra 187 av 215 respondenter danner et godt grunnlag for å kunne generalisere funnene til å gjelde for hele populasjonen.

3.4 Datainnsamling

Ved å samle inn primærdata ved bruk av en spørreundersøkelse får vi akkurat den informasjonen vi er ute etter. Et spørreskjema gir oss muligheten til å samle inn data fra mange respondenter på relativt kort tid uten at vi selv må være til stede (Johannessen et al., 2011). Med tanke på at utvalget vårt strekker seg over store geografiske områder i Norge, fant vi det mest praktisk å gjennomføre en spørreundersøkelse. Det ville vært tilnærmet umulig å samle inn datamaterialet på en annen måte med tanke på avhandlingens tidsperspektiv.

3.4.1 Utforming av spørreundersøkelsen

For å kunne utforme et godt spørreskjema opparbeidet vi tidlig i avhandlingens prosess kunnskap om controllerrollen gjennom et litteraturstudie. Litteraturgjennomgangen skaffet oss oversikt over både kvalitativ og kvantitativ forskning som tidligere har blitt gjennomført. Med utgangspunkt i litteraturstudiet utformet vi spørsmål om controllerens bakgrunn, arbeidsoppgaver og ferdigheter. Totalt sett resulterte dette i 22 spørsmål som er operasjonalisert på bakgrunn av økonomistyringslitteratur og tidligere studier (se vedlegg 1). Spørreundersøkelsen kan karakteriseres som semistrukturert, da den har åpne og lukkede spørsmål og svaralternativer. De åpne spørsmålene tar for seg variabler knyttet til alder, utdanningsområde samt etter- og videreutdanning. De åpne spørsmålene knyttet til disse variablene er å anse som enkle å svare på. De lukkede spørsmålene tar for seg mer detaljerte spørsmål om undersøkelsens hovedtemaer. En fordel med å benytte lukkede spørsmål og svaralternativer er at vi kan se på likheter og variasjoner i måten respondentene svarer på (Jacobsen, 2015). På den andre siden kan de lukkede spørsmålene oppleves som en tvangstrøye ved at respondenten må tilpasse svarene sine til de oppgitte svaralternativene.

Ingen av spørsmålene i spørreskjemaet var obligatoriske å svare på. Tanken med dette var at ingen av respondentene skulle utgå fra utvalget dersom de ikke ønsket å svare på konkrete

spørsmål. På den måten sikret vi en så høy responsrate som mulig. Et av spørsmålene i undersøkelsen ble besvart av 183 respondenter, ellers var det få som benyttet seg av muligheten til å ikke svare på konkrete spørsmål. Samlet sett ble nesten alle spørsmålene besvart av samtlige respondenter. Vi valgte heller ikke å inkludere «vet ikke» som et alternativ, da alle respondentene i utgangspunktet skulle kunne svare på spørsmålene. Det var avgjørende for oss å ikke anonymisere undersøkelsen, slik at vi kunne purre på de respondentene som ikke hadde svart. All prestasjon av data i avhandlingen er derimot anonymisert, slik at det ikke vil være mulig å knytte data til den enkelte respondent eller dens helseforetak.

Ved samtlige graderingsspørsmål i undersøkelsen benyttet vi en Likert-skala. Formålet med Likert-skalaen er å måle holdninger gjennom tallmessige uttrykk (Gripsrud et al., 2004). I spørreundersøkelsen ble respondentene bedt om å svare på en skala fra 1 til 5 etter hvor enig eller uenig de var i ulike påstander. Tilsvarende skala ble brukt hvor respondentene ble bedt om å rangere svaralternativer etter hvilke arbeidsoppgaver de mener er viktigst og hvilke de bruker mest tid på. Ved å ha en skala med 5 svaralternativer er det mulig å gjøre mer omfattende og avanserte statistiske analyser sammenlignet med bruk av færre verdier (Gripsrud et al., 2004).

3.4.2 Pretesting av spørreundersøkelsen

Vi valgte å preteste undersøkelsen i henhold til Van der Stede et al. (2005) sitt moment om at spørreundersøkelser alltid bør pretestes. Ved å gjennomføre pretester av spørreskjemaet kan eventuelle endringer foretas før spørreundersøkelsen sendes ut til respondentene (Van der Stede et al., 2005; Johannessen et al., 2011). Det er ikke mulig å korrigere spørsmål eller svaralternativer etter at undersøkelsen er sendt ut, derfor valgte vi å preteste spørreskjemaet i tre runder. Først samlet vi tre ansatte ved NTNU Handelshøyskolen med erfaring om forskningstemaet og metoden for et møte. Vi gikk gjennom undersøkelsen og diskuterte hvilke begreper og formuleringer som var mest hensiktsmessige å bruke for å styrke begrepsvaliditeten. Deretter sendte vi ut en pretest via Questback til veilederne våre og noen medstudenter. Vi presiserte at vi ønsket tilbakemelding på tidsbruken ved besvarelsen av undersøkelsen, spørsmålsformuleringer og skrivefeil. Noen justeringer ble gjort i forhold til rekkefølgen av spørsmålene, men det var ikke behov for å gjøre store endringer basert på

tilbakemeldingene. Basert på den andre pretesten lå gjennomsnittlig gjennomføringstid på rundt 10 min.

I runde tre av pretestingen sendte vi ut undersøkelsen til ti tilfeldig utvalgte kontrollere. Vi kontaktet de deretter via e-post, og ba om en tilbakemelding på undersøkelsen. Hensikten med dette var å kartlegge controllerens helhetsinntrykk av undersøkelsen og å finne ut om noen av spørsmålsformuleringene opplevdes som uforståelige. Tilbakemeldingene på spørreskjemaet var utelukkende positive. Flere svarte at undersøkelsen opplevdes som relevant for det de jobber med og at spørsmålene var klare og forståelige. Det ble ikke gjort noen endringer etter den tredje pretesten. Dermed kunne dataene fra disse ti controllerne brukes i selve analysen slik at de ikke måtte svare på undersøkelsen flere ganger. Det ble totalt gjennomført tre pretester av spørreundersøkelsen, hvilket er med på styrke undersøkelsens pålitelighet og validitet. På denne måten har vi forsøkt å eliminere eventuelle feil og uklare spørsmålsformuleringer.

3.4.3 Utsendelse av spørreundersøkelsen

Vi valgte å distribuere spørreundersøkelsen gjennom den webbaserte løsningen Questback. Ved å ta i bruk denne løsningen sparte vi både tid og penger, og respondentene kunne selv velge tid og sted for å besvare undersøkelsen. Ved å sende ut spørreundersøkelsen med en personlig link via Questback gjør at vi er rimelige sikre på at de rette respondentene har svart på undersøkelsen. På den måten bidrar elektronisk distribusjon med å styrke studiens reliabilitet. Ulempen ved bruk av en slik webbasert løsning er derimot faren for tekniske problemer, men heldigvis hadde vi kun positive opplevelser ved bruk av Questback.

Spørreundersøkelsen ble sendt ut tirsdag 6. februar 2018 kl. 12.00. Grunnen til at vi valgte å sende ut spørreundersøkelsen på en tirsdag var fordi arbeidsuken til en controller i offentlig sektor strekker seg fra mandag til fredag. Vi ønsket ikke at undersøkelsen skulle havne sammen med e-post som hadde kommet inn i løpet av helgen, og heller ikke at den skulle mottas for nær helgen slik at den ble bortglemt til neste uke. Grunnen til at undersøkelsen ble sendt ut etter lunsj var fordi arbeidsmengden til controllerne kan tenkes å være større fra morgen av enn etter lunsj.

Ved utsendelsen av spørreundersøkelsen hadde vi etablert kontakt med totalt 16 av 20 helseforetak, og hadde mottatt e-postadresser til alle deres kontrollere. Vi hadde problemer med på å komme i kontakt med de fire resterende helseforetakene. Totalt sett hadde vi purret tre ganger til deres sentralbord og økonomidirektør. I midten av februar fikk vi omsider kontakt med tre av de fire resterende helseforetakene, og de stilte seg positive til undersøkelsen. Vi mottok flere e-postadresser til kontrollere og disse ble lagt til fortløpende i undersøkelsen. I forkant av utsendelsen av undersøkelsen hadde vi totalt 184 e-postadresser til kontrollere, mens det endelige tallet ble 221 e-postadresser medio februar.

Vi sende ut en påminnelse om undersøkelsen til de som ikke hadde svart på den opprinnelige e-posten. Påminnelsen ble sendt uken etter på samme dag (tirsdag) og til samme tid (kl. 12.00). Videre ble tilsvarende purring sendt ut tirsdagen etter til de som ikke svarte etter den første purreutsendelsen. Til tross for at responsraten etter to puringer var god valgte vi å sende ut enda en puring tirsdagen etter. Dette økte responsraten fra 82 % til 87 %. De respondentene som ble lagt til senere i undersøkelsen som følge av sen deltakelse fikk også totalt tre puringer dersom de ikke svarte. Totalt sett var undersøkelsen aktiv fra 06.02.2018 til 13.03.2018. Vi så oss godt fornøyd med responsraten, og mener det ville vært vanskelig å nå en høyere responsrate basert på avhandlingens tidsperspektiv.

3.5 Operasjonalisering av variabler

Ettersom vi valgte å benytte et egenutviklet spørreskjema for datainnsamling er det viktig med gode operasjonaliseringer for å sikre begrepsvaliditet. I dette delkapitlet vil vi se på operasjonaliseringen av de ulike dimensjonene bakgrunn, arbeidsoppgaver og ferdigheter som benyttes i spørreundersøkelsen for å kartlegge kjennetegn ved controllerrollen i norske helseforetak. Spørreskjemaet vi har utformet ligger vedlagt i vedlegg 1.

Controllerens bakgrunn

Spørsmål 1 til 10 tar for seg bakgrunnsinformasjon om controllerrollen. Spørsmålene kartlegger kontrollernes alder, yrkestittel, ansiennitet, utdanningsbakgrunn, etter- og videreutdanning, samt hvor de er formelt ansatt og hvor de har sitt daglige arbeidssted. I tillegg ble controllerne bedt om å opplyse hvilket helseforetak de tilhører. Hensikten med disse spørsmålene var å kartlegge hva slags bakgrunn de ulike controllerne har for å male et bilde av kontrollernes personlige karakteristika. På den måten kan vi si noe om variasjon,

sammenhenger mellom ulike forhold og følgelig trekke frem hovedtrekk blant respondentene (Jacobsen, 2015). Spørsmålene er inspirert av en rekke studier om hvilken type bakgrunn kontrollere har (Burns og Vaivio, 2001; Graham et al., 2012; Berg, 2015). Spørsmålene er målt med utgangspunkt i ulike svaralternativer. Enkelte av spørsmålene har åpne svaralternativer, mens andre har svaralternativer som strekker seg fra 2 til 7 ulike svaralternativer.

Controllerens arbeidsoppgaver

Spørsmål 11, 12, 13, 14, 15, 16 og 22 har til hensikt å kartlegge hva slags type arbeidsoppgaver controllerne har. Ved å kartlegge controllernes arbeidsoppgaver vil vi få et innblikk i hva controllerne typisk gjør i løpet av en arbeidsdag. Dette danner et godt utgangspunkt for å si om controllerne er å betrakte som tradisjonelle eller moderne. Spørsmål 11 og 12 er inspirert av Newman et al. (1989) sin studie og begge spørsmålene tar for seg seks ulike arbeidsoppgaver en controller kan ha. Spørsmålene fokuserer henholdsvis på hvor mye tid og hvor viktig controllerne synes ulike arbeidsoppgaver er. Hensikten med spørsmålet er å undersøke om det er et skille mellom tidsbruk og viktighet i forhold til tradisjonelle og moderne arbeidsoppgaver. Svaralternativene strekker seg på en skala fra 1 til 5, hvor 1 indikerer ingen tid og ikke viktig, mens 5 indikerer svært mye tid og svært viktig. Videre har spørsmål 13 til hensikt å kartlegge hvorvidt controllerne kategoriserer seg som en scorekeeper, attention director eller problem solver. Spørsmålet tar utgangspunkt i Simon et al. (1954) sin typologi, og har som formål å si noe om controllerne kan kategoriseres som en tradisjonell controller eller en moderne controller.

Spørsmål 14 er inspirert av Nilsson og Olve (2013) sin modell som tar for seg kjennetegn ved den tradisjonelle og den moderne controllerrollen (se tabell 1), og har til hensikt å kartlegge hvilken rolle controllerne i norske helseforetak har. Respondentene ble i dette spørsmålet bedt om å ta stilling til en rekke ulike påstander knyttet til de to rollene. Svaralternativene strekker seg over en skala fra 1 til 5, hvor 1 indikerer helt uenig og 5 indikerer helt enig. Spørsmål 15 baseres derimot på flere studier om controllerens arbeidsoppgaver (Burns og Vaivio, 2001; Burns og Baldvinsdottir, 2005; 2007; Byrne og Pierce, 2007; Lindvall, 2017). Spørsmålet har til hensikt å kartlegge i hvor stor grad controllerne jobber med ti ulike arbeidsoppgaver. Disse arbeidsoppgavene er operasjonalisert med utgangspunkt i forskningslitteratur presentert i teorikapittelet. Svaralternativene strekker seg over en skala

fra 1 til 5, hvor 1 indikerer at controllerne ikke jobber med denne type arbeidsoppgave i det hele tatt, mens 5 indikerer at de i svært stor grad jobber med denne type arbeidsoppgave.

Spørsmål 16 er utformet med utgangspunkt i CIMA sin undersøkelse gjennomført i 1998. Hensikten med spørsmålet er å undersøke hvilke arbeidsoppgaver controllerne i norske helseforetak anser som viktige i fremtiden, og å sammenligne deres forventninger med CIMA (1998) sine funn. På den måten ville vi få innsikt i hva controllerne tenker om de tradisjonelle og moderne arbeidsoppgavene i et fremtidsrettet perspektiv. Spørsmål 22 er inspirert og operasjonalisert med utgangspunkt i Nilsson og Olve (2013) sin kategorisering av controllerens fire ulike roller (se figur 1). I dette spørsmålet trekkes det frem åtte ulike påstander om arbeidsoppgaver som kjennetegner de fire ulike controllerrollene. Hensikten med spørsmålet var å undersøke hvorvidt controllerne anser seg selv som en regnskapsfører, analytiker, coach eller pedagog (Nilsson og Olve, 2013). Påstandene ble målt på en skala fra 1 til 5, hvor 1 indikerer helt uenig og 5 indikerer helt enig.

Controllerens ferdigheter

Spørsmål 19 tar utgangspunkt i hvor viktig 11 utvalgte ferdigheter er for controllerne sin arbeidsdag. Hensikten med spørsmålet er å kartlegge hvorvidt ulike ferdigheter forbundet med den tradisjonelle og den moderne controllerrollen gjør utslag blant controllerne i norske helseforetak. Spørsmålet er inspirert og operasjonalisert med utgangspunkt i et bredt spekter av forskning og litteratur om controllerne sine ferdigheter (Granlund og Lukka, 1998; Burns og Baldvinsdottir, 2007; Byrne og Pierce, 2007; Nilsson og Olve, 2013; Lindvall, 2017). Svaralternativene er målt på en skala fra 1 til 5, hvor 1 indikerer ingen betydning og 5 indikerer avgjørende betydning.

Tabell 4 gir en oppsummering av dimensjonene bakgrunn, arbeidsoppgaver og ferdigheter som danner grunnlaget for utformingen av spørreskjemaet. I tillegg gir tabellen en kort oppsummering av dimensjonene sin hensikt med henvisning til litteratur. Samlet sett mener vi at disse dimensjonene vil danne et godt utgangspunkt for å kartlegge og å gi en beskrivelse av hva som kjennetegner controllerrollen i norske helseforetak.

Dimensjon	Spørsmål	Spørsmålenes intensjon med henvisning til litteratur
Bakgrunn	Spørsmål 1-10	Hensikten med spørsmålene knyttet til dimensjonen bakgrunn er å kartlegge og å gi en beskrivelse av hva slags bakgrunn de ulike controllerne i norske helseforetak har. Spørsmålene er knyttet til alder, yrkestittel, ansiennitet, utdanningsbakgrunn, etter- og videreutdanning, samt hvor respondentene er formelt ansatt og hvor de har sitt daglige arbeidssted. Spørsmålene er inspirert og operasjonalisert med utgangspunkt i forskningslitteratur av: Burns og Vaivio (2001); Graham et al. (2012); Berg (2015).
Arbeidsoppgaver	Spørsmål 11, 12, 13, 14, 15, 16 og 22	Hensikten med spørsmålene knyttet til dimensjonen arbeidsoppgaver er å kartlegge hvilke arbeidsoppgaver controllerne utfører i løpet av en arbeidsdag, for så å kunne si om controllerne er å betrakte som tradisjonelle eller moderne. Spørsmålene er inspirert og operasjonalisert med utgangspunkt i forskningslitteratur av: Simon et al. (1954); Newman et al. (1989); Granlund og Lukka (1998); Burns og Vaivio, (2001); Burns og Baldvinsdottir (2005; 2007); Graham et al. (2012); Nilsson og Olve (2013); Berg (2015).
Ferdigheter	Spørsmål 19	Hensikten med spørsmål 19 knyttet til dimensjonen ferdigheter er å undersøke hvor viktig ulike ferdigheter er for controllerrollen. På den måten kartlegges det hvorvidt ferdigheter forbundet med den tradisjonelle og den moderne controllerrollen gjør utslag i undersøkelsen. Spørsmålet er inspirert og operasjonalisert med utgangspunkt i forskningslitteratur av: Granlund og Lukka (1998); Burns og Baldvinsdottir (2007); Byrne og Pierce (2007); Nilsson og Olve (2013); Lindvall (2017).

Tabell 4: Dimensjonene bakgrunn, arbeidsoppgaver og ferdigheter

3.5.1 Faktoranalyse

For å kartlegge hvilken rolle controllerne i norske helseforetak har valgte vi å gjennomføre fire faktoranalyser. Faktoranalysene er basert på et utvalg spørsmål fra spørreundersøkelsen knyttet til dimensjonene arbeidsoppgaver og ferdigheter. Hensikten med faktoranalysene er å kartlegge hvorvidt controllerrollen i norske helseforetak er i overensstemmelse med forskningslitteraturens rollebeskrivelser som ble presentert i teorikapittelet. På den måten vil vi kunne si noe om hvorvidt controllerne i norske helseforetak er å anse som tradisjonelle, moderne eller hybride. Formålet med en faktoranalyse er å forenkle komplekse sammenhenger mellom mange observerte variabler, slik at sammenhenger blir enklere å oppdage og å fortolke (Gripsrud et al., 2004). På den måten forenkler faktoranalysene datamaterialet ved å finne «kategorier» som ikke er lett å observere i original data (Eikemo og Clausen, 2012). Analysemetoden benyttes ofte for å lage variabler for videre modellering, men i dette tilfellet benyttes faktoranalyse for få frem mønstre i dataene.

I faktoranalysene valgte vi å benytte en Prinsipal Komponent Analyse siden dette er den mest brukte analysemetoden som forklarer maks varians i dataen (Gripsrud et al., 2004). Prinsipal Komponent Analysen brukes til å se etter grupperinger i dataene og er et verktøy for å redusere datamengden. Videre valgte vi å benytte den mest brukte rotasjonsmetoden, Varimax. Varimax roterer faktorene slik at vi tydeligere får frem mønstre ved at variabler får høyere ladninger på én faktor (Johannessen, 2009; Eikemo og Clausen, 2012). Dette gjør tolkningene av faktorene enklere. Totalt sett ble det gjennomført fire ulike faktoranalyser basert spørsmål 14, 15, 19 og 22 fra spørreundersøkelsen.

For å sjekke om faktoranalyse er aktuelt i studien gjennomførte vi en Kaiser-Meyer-Olkin test og Bartlettts sfæretest. Disse testene gir indikasjoner på om det er statistiske sammenhenger mellom variablene (Eikemo og Clausen, 2012), og om dataen er egnet for faktoranalyse. For å kunne gjennomføre en god Prinsipal Komponent Analyse bør Kaiser-Meyer-Olkin test være minst 0,60 og Bartlettts sfæretest må være signifikant på 5 % nivå (Eikemo og Clausen, 2012). I de fire faktoranalysene vi har gjennomført var kravene på til Kaiser-Meyer-Olkin og Bartlettts sfæretest oppfylt. Kaiser-Meyer-Olkin viser verdier på 0,691, 0,795, 0,612 og 0,669 med p-verdier på 0,00 (se vedlegg 4). Disse verdiene er anse som svært tilfredsstillende, og datamaterialet egner seg dermed for faktoranalyse.

Videre sjekket vi faktorladningenes verdier. Egenverdikriteriet sier at faktorer med egenverdi større eller lik 1 bør beholdes (Eikemo og Clausen, 2012). På den måten trekkes det ut klynger av variabler som forklarer en hver enkeltstående variabel. Basert på dette kriteriet resulterte de ulike faktoranalysene i et varierende antall komponenter. Spørsmål 14, 19 og 22 resulterte i to faktorer, mens spørsmål 15 resulterte i fire faktorer. Disse faktorene forklarer til sammen henholdsvis 52 %, 69 % , 51 % og 67 % av variansen som vist i tabell 5. Se tabell 5 for egenverdikriteriene til de ulike faktorene.

Størrelsen på faktorladningene viser styrken på sammenhengen mellom de enkelte variablene og faktorene. Vi har benyttet Johannessen (2009) sine tommelfingerregler for hvor sterk sammenhengen det er mellom variablene: $> 0,31$ = dårlig, $0,32-0,44$ = svak, $0,45-0,54$ = hederlig, $0,55-0,62$ = god, $0,63 - 0,70$ = veldig bra og $< 0,71$ = utmerket. I vårt tilfelle lader variablene gjennomgående fra 0,5 til 0,9 (se tabell 9, 10, 11 og 12 i resultatkapittelet). I tilfeller hvor variabler ladet på flere faktorer valgte vi å knytte variablene til den faktoren som teoretisk sett passet best sammen med variabelen. Faktorer som scoret lavere enn 0,3 ble ekskludert.

Videre gjennomførte vi en reliabilitetsanalyse hvor vi så på Cronbachs alfa (se tabell 5). Cronbachs alfa er det mest kjente målet på den interne konsistensen til en empirisk måling hvor flere variabler er blitt brukt, og varierer fra 0 til 1. Desto sterkere sammenheng det er mellom variablene, og jo flere variabler det er, desto nærmere kommer Cronbachs alfa 1 (Eikemo og Clausen, 2012). Følger vi Eikemo og Clausen (2012) sin tommelfingerregel om at Cronbachs alfa minst bør være 0,7 oppfylles ikke dette for noen av faktorene. Likevel er alle godt over 0,5. Ettersom variablene og faktorene virker fornuftig i forhold til litteratur og fornuftig argumentasjon beholdes samtlige av faktorene. En faktoranalyse er tross alt kun et teknisk verktøy, mens litteratur og fornuftig argumentasjon styrer valgene.

Spørsmål	Cronbachs Alpha	Egenverdi	Kumulativ forklart varians
Spørsmål 14 - arbeidsoppgaver	0,554	1, 703	52 %
Spørsmål 15 - fire nye roller	0,571	1, 321	69 %
Spørsmål 19 - ferdighetskrav	0, 549	1, 786	51 %
Spørsmål 22 – analytikeren og regnskapsføreren	0, 638	1, 183	67 %

Tabell 5: Cronbachs alfa, egenverdi og kumulativ forklart varians

I tillegg til faktoranalyser valgte vi å benytte beskrivende statistikk ved bruk av SPSS i forbindelse med hva controllerne hadde svart på spørsmål 1-13, 16-18 og 21. Den deskriptive statistikken gir en helhetlig oversikt på hvordan fordelingen på de ulike svarene er i form av gjennomsnittsverdier, standardavvik, grafer og tabeller. Den deskriptive statistikken gir en overordnet oversikt over dataen og viser hvordan enhetene fordeler seg på de ulike variablene (Johannessen et al., 2011). Den deskriptive statistikken vil bli presentert i det neste kapittelet.

3.6 Evaluering av datamaterialet og etiske vurderinger

3.6.1 Reliabilitet, validitet og generaliserbarhet

Ved bruk av en kvantitativ tilnæringsmetode er det viktig å vurdere påliteligheten (reliabilitet) og gyldigheten (validitet) til undersøkelsesopplegget, samt hvorvidt det er mulig å overføre resultatene til andre sammenhenger (generaliserbarhet) (Jacobsen, 2015). Underveis i metodekapittelet har disse begrepene blitt nevnt, men vi vil i det følgende gi en mer overordnet vurdering av avhandlingens metodekvalitet.

Reliabilitet handler om hvor pålitelig og konsistent datamaterialet er. Studien kan sies å være reliabel dersom resultatene fra undersøkelsen blir det samme dersom undersøkelsesopplegget gjentas på det samme utvalget (Gripsrud et al., 2004). Reliabiliteten gjenspeiles med andre ord i grad av stabilitet og konsistens i målingene. Som følge av at undersøkelsen vår oppnådde en relativt høy responsrate kan det tenkes at en gjentakelse av undersøkelsen vil gi tilnærmet de samme resultatene. I tillegg bygger undersøkelsen vår på et relativt bredt spekter av forskningslitteratur om controllerrollen. Som følge av det vil det være mulig å sammenligne våre funn med tidligere forskning. Dette vil samlet sett være med på å styrke studiens pålitelighet.

Validitet forutsetter reliabilitet, og dersom dataen ikke er pålitelig kan de heller ikke være gyldige (Bryman, 2008). Validiteten til studien handler om i hvilken grad målingene er konsistente med tanke på det vi ønsker å undersøke (Gripsrud et al., 2004). Det er viktig at respondentene forstår spørsmålene slik som de er ment å skulle forstås. En av de store utfordringene ved bruk av spørreskjema med faste svaralternativer er om vi måler det vi faktisk ønsker å måle. Ved bruk av intervju er det lettere å være oppmerksom på eventuelle misforståelser og uklarheter, mens det er vanskeligere ved bruk av spørreundersøkelse. For å styrke validiteten til spørreundersøkelsen valgte vi å gjennomføre tre runder med presteseter

av undersøkelsen. Videre måles validiteten til studien i faktoranalysene vi har gjennomført. Faktorladningene i faktoranalysene våre er relativt høye og er dermed med på å styrke studiens validitet (Gripsrud et al., 2004). Med bakgrunn i litteraturgjennomgangen utpeker dimensjonene bakgrunn, arbeidsoppgaver og ferdigheter seg som de viktigste indikatorene for å beskrive controllerrollen. Dette gjør at vi er rimelig sikre på at de valgte dimensjonene kartlegger controllerrollen på en valid måte.

Videre tok vi stilling til hvorvidt funnene i avhandlingen er generaliserbare. Med bakgrunn i undersøkelsens responstrate på 87 % kan funnene generaliseres til samtlige kontrollere i norske helseforetak, da vi har undersøkt tilnærmet hele populasjonen. I tillegg fremstår undersøkelsen funn som konsistent med økonomistyringslitteraturen. Dette er følgelig med på å styrke grunnlaget for å generalisere. Det kan tenkes at kjennetegn ved controllerrollen i norske helseforetak kan overføres til å gjelde for kontrollere i andre virksomheter, da rollen kan tenkes å ha mange av de samme likhetstrekkene knyttet til dimensjonene bakgrunn, arbeidsoppgaver og ferdigheter.

3.6.2 Etske vurderinger i forskningen

De som skal forskes på, informanter og respondenter, skal informeres om prosjektets metoder og formål (Ringdal, 2013). I forkant av undersøkelsen ble det sendt ut en e-post om informert samtykke til samtlige økonomidirektører ved helseforetakene som stilte seg positive til å delta i undersøkelsen (se vedlegg 2). Controllerne som mottok undersøkelsen ble informert om at alle svar ville bli anonymisert i oppgaven, samt at ingen data vil kunne spores tilbake til den enkelte person. Studien er i tillegg meldt til personvernombudet for forskning, Norsk samfunnsvitenskapelig datatjeneste AS (se vedlegg 3).

4. Resultater

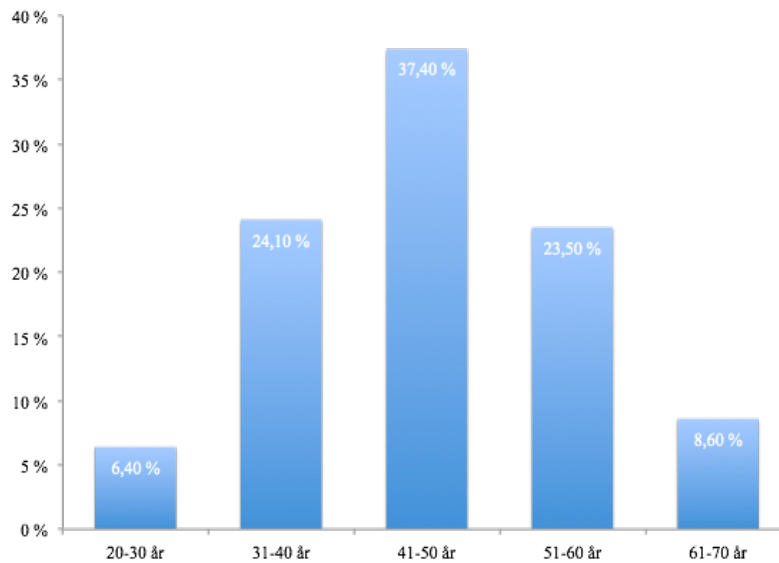
I dette kapitlet vil vi presentere resultatene fra spørreundersøkelsen, samt analysere og diskutere resultatene opp mot tidligere presentert økonomistyringslitteratur og forskning. Presentasjonen av resultatene er delt inn i to deler. Først ser vi på hva som kjennetegner controllerne i norske helseforetak med utgangspunkt i variabler knyttet til controllernes bakgrunn, arbeidsoppgaver og ferdigheter. I denne seksjonen forsøker vi å male et bilde av den typiske controller. I del to identifiseres ulike roller controllerne i norske helseforetak kjenner seg igjen i med utgangspunkt i faktoranalysene vi har gjennomført. I denne delen ønsker vi å gå nærmere inn på hvorvidt kjennetegn fra den tradisjonelle og moderne controllerrollen gjør utslag med utgangspunkt i dimensjonene arbeidsoppgaver og ferdigheter.

4.1 Hva kjennetegner controlleren?

I denne delen presenteres deskriptiv statistikk fra spørreundersøkelsen for å gi en beskrivelse av controllerens personlige karakteristika. Vi vil første se nærmere på controllerens bakgrunn knyttet til alder, ansiennitet og utdanning. Deretter følger en presentasjon av controllerens arbeidshverdag med vekt på arbeidsoppgaver og ferdigheter. Disse indikatorene er operasjonalisert med utgangspunkt i litteraturgjennomgangen av tidligere forskning om controllerrollen, og er med på å beskrive kjennetegn ved den typiske controller.

4.1.1 Personlig karakteristika

Det er et relativt stor spenn i respondentenes alder i norske helseforetak. Som vi ser i figur 2 strekker controllernes alder seg fra 20 til 70 år. Aldersfordelingen til respondentene er tilnærmet normalfordelt, hvorav majoriteten (37,4 %) er mellom 41 og 50 år. Tilnærmet 70 % av controllerne er over 41 år, og det tyder på at flertallet av controllerne i norske helseforetak har vært i arbeidslivet en god stund. Så vidt vi vet er det tidligere ikke blitt gjennomført studier som fokuserer på indikatoren alder i forbindelse med controllerrollen. Dette gjør at vi ikke har grunnlag til sammenligne praksisen opp mot tidligere forskning. Vi ønsket likevel å undersøke controllerens alder for å danne oss et bakgrunnsbilde av rollen.



Figur 2: Controllernes alder

Ansienniteten til controllerne strekker seg fra mindre enn 1 år opp til 25 år, og indikerer at spennet er stort (se tabell 6). Undersøkelsen viser at omtrent halvparten av respondentene har jobbet i stillingen sin som controller i under 1 år til 5 år (49 %), og at 22 % av controllerne har jobbet i stillingen sin i mer enn 10 år. Med andre ord er ansienniteten oftere under 5 år, fremfor over 10 år. Undersøkelsen viser et standardavvik i overkant av 5 år, og understreker at ansienniteten varierer. Variasjonen i ansienniteten underbygger den relativt store spredningen i respondentenes alder.

Indikatoren ansiennitet er benyttet for å gi et rikere bilde av hvem den typiske controlleren er, da ansiennitet kan tenkes å ha betydning for hvilken rolle controlleren har. Det er naturlig å tenke at folk med høy ansiennitet har mer erfaring og dypere kunnskaper om hvordan økonomien til helseforetakene styres og hvordan den har utviklet seg med tiden; som følge av dette kan det tenkes at disse controllerne jobber med mer utvidede arbeidsoppgaver hvor erfaring spiller inn.

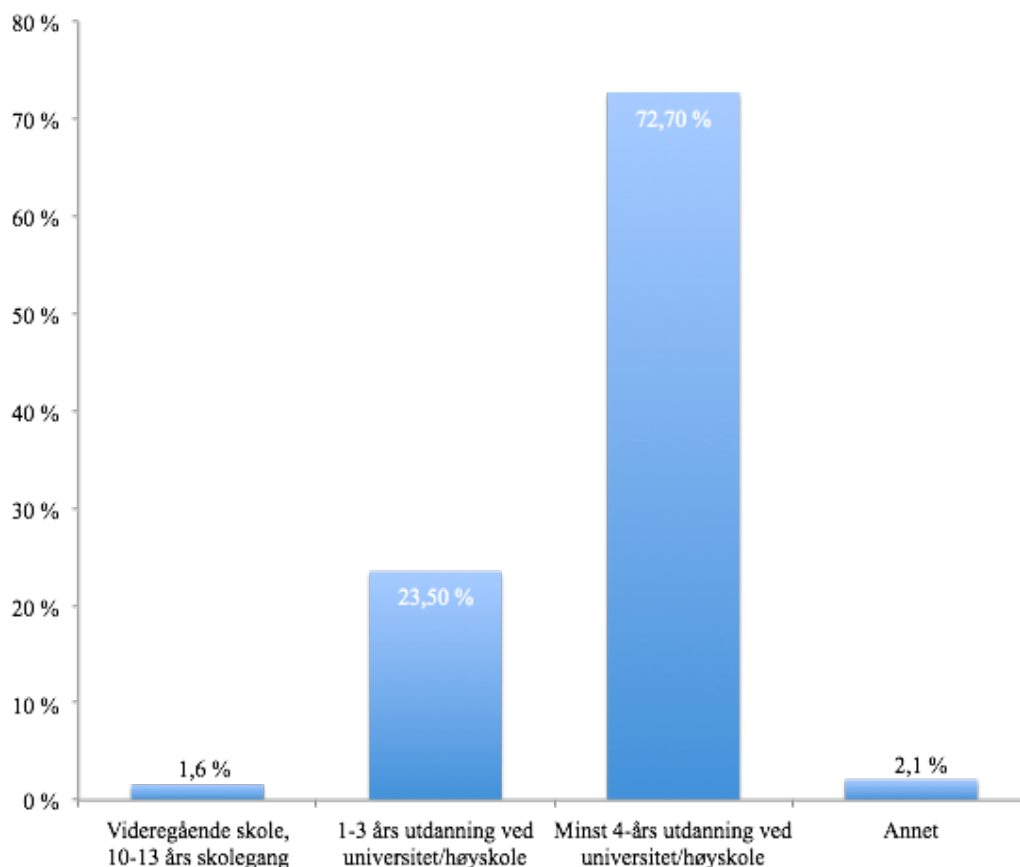
Den gjennomsnittlige ansienniteten til controllerne i norske helseforetak ligger på 7,2 år (se tabell 6). Heum (2006) skriver at gjennomsnittlig ansiennitet i Norge er 4,2 år for menn og 3,1 år for kvinner for alle typer yrkesgrupper. Dette tyder på at controllerne i norske helseforetak skifter jobb sjeldnere enn landsgjennomsnittet. Videre hevder Heum (2006) at andelen som slutter for å gå inn i en annen stilling avtar jo eldre folk blir. Det vil si at yngre folk oftere skifter arbeid enn eldre. At controllerne i norske helseforetak skifter jobb sjeldnere

enn landsgjennomsnittet kan ses i sammenheng med at aldersgjennomsnittet til controllerne vi har kartlagt er relativt høyt. Majoriteten av controllerne i norske helseforetak er mellom 41 og 50 år, og er å betrakte som godt voksne; derfor gir det mening at controllerne i norske helseforetak har høyere ansiennitet enn landsgjennomsnittet. Den relativt høye ansienniteten gjenspeiler i tillegg at controllerne trolig er fornøyd med jobben sin.

Ansiennitet	
Gjennomsnitt	7,2 år
Standardavvik	5,585
Minimum	Under 1 år
Maksimum	25 år

Tabell 6: Ansiennitet

Når det kommer til hvor mange år utdanning controllerne har viser undersøkelsen at flertallet (72,2 %) av controllerne i norske helseforetak har en utdanning på «minst 4 år ved enten universitet eller høyskole» (se figur 3). Dette funnet understøtter Berg (2015) om at det ofte stilles krav om høyere utdanning når det søkes etter controllere. Funnet tyder på at høyere utdanning vektlegges i faktisk ansettelsespraksis. Som vist i figur 3 har 23,5 % av respondentene «1-3 års utdanning fra universitet eller høyskole», mens resterende respondenter enten har «10-13 års skolegang» eller «annet». Dette viser at høyere utdanning over 4 år ikke er et absolutt krav når det skal ansettes controllere i norske helseforetak, men at flertallet av controllerne som er ansatt har høyere utdanning. Indikatoren om hvor mange år utdanning controllerne i norske helseforetak har er vektlagt i undersøkelsen for å male et bilde av controllerens bakgrunn.

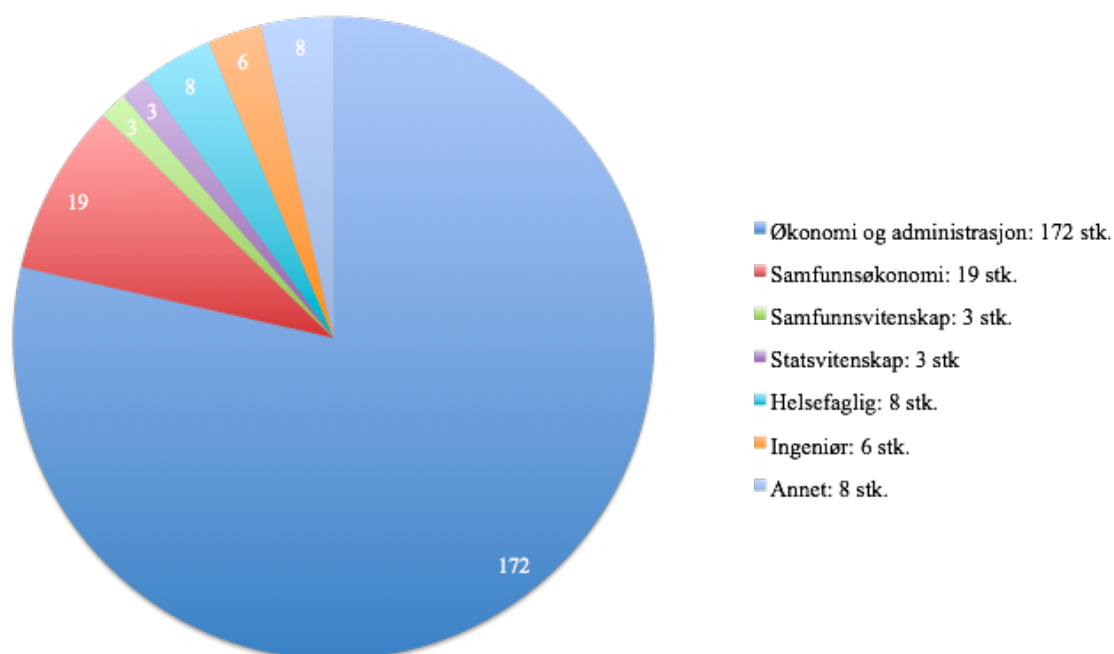


Figur 3: Høyeste fullførte utdanning

Som vist i figur 4 dominerer utdanning innenfor økonomi og administrasjon blant respondentene. Dette er i overensstemmelse med hva vi på forhånd forventet angående controllerne sin utdanningsbakgrunn. Funnet gjenspeiler Graham et al. (2012) sin påstand om at de fleste kontrollere har en form for regnskaps- eller økonomiutdanning. Undersøkelsen indikerer at økonomidirektører historisk sett har ansatt kontrollere med høyere utdanning innenfor økonomi og administrasjon. Det trenger ikke nødvendigvis å bety at denne utdanningsbakgrunnen er mest relevant, men undersøkelsen vår viser at en slik utdanning har vært vektlagt ved tidligere rekrutteringspraksis.

Undersøkelsen viser at controllernes arbeidsoppgaver i norske helseforetak utføres av høyt utdannede økonomer. Dette er motstridende med det Burns og Vaivio (2001) skriver om at økonomioppgaver i større grad er distribuert til andre arbeidsgrupper, som i norske helseforetak eksempelvis kunne vært leger eller sykepleiere. De hevder at det ikke nødvendigvis er økonomer som sitter med de økonomiske oppgavene, men at de utføres av omskolerte fagfolk fra andre arbeidsgrupper. Vi ser at de fleste controllerne som jobber i norske helseforetak er utdannet innen økonomi, uavhengig om de sitter på økonomiavdeling

eller på klinikk. Dette viser at helseforetakene prioriterer å ansette økonomer til å utføre de økonomiske oppgavene, og det tyder på at behovet for økonomisk kompetanse er avgjørende for controllerrollen i norske helseforetak.

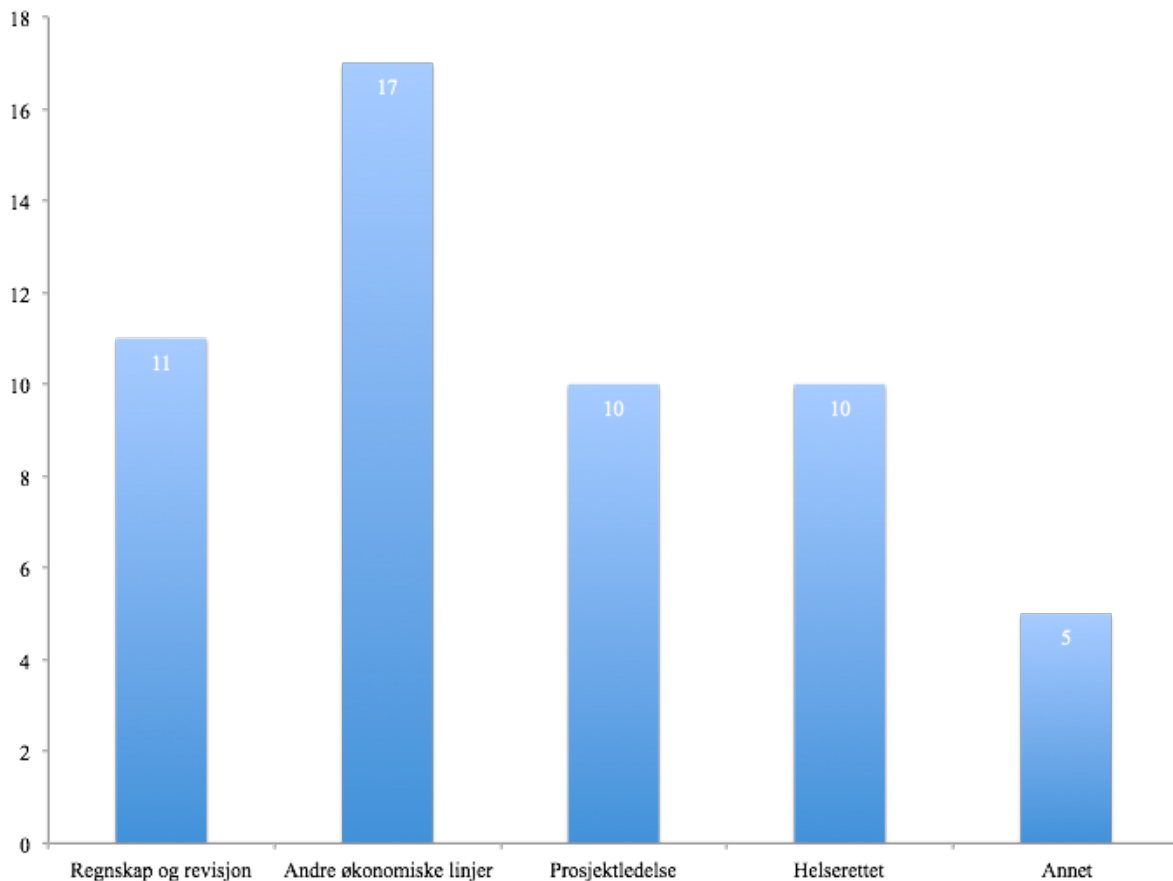


Figur 4: Utdanningsområde

Flere av controllerne hevder å ha tatt en form for etter- og videreutdanning som vist i figur 5. Total sett har 50 respondenter (26,7%) tatt etter- og videreutdanning, hvorav 25 av disse har tatt etter- og videreutdanning innenfor økonomiske fag. Videreutdanning i form av mastergrad i ledelse, regnskap og revisjon, og økonomi og administrasjon gjør størst utslag i undersøkelsen. Dette understreker funnet om at økonomisk utdanning på høyere nivå er mest utbredt blant controllerne i norske helseforetak.

Det stilles stadig høyere krav til hvilke arbeidsoppgaver og ferdigheter controllerne må beherske, og ved å ta etter- og videreutdanning sørger controllerne for å øke kompetansen sin slik at de kan møte yrkeskravene de står overfor (NTNU, 2015). Det tilbys flere studier for etter- og videreutdanning trolig på grunn av økte krav fra næringslivet; og at over en fjerdedel av controllerne har tatt etter- og videreutdanning viser at økonomidirektører og controllere tar tak i de økende kravene. Allikevel er ikke andelen som har tatt etter- og videreutdanning å anse som høy, hvilket kan tyde på at controllerne får tilstrekkelig opplæring og kompetanseutvikling internt i helseforetakene. Den relativt lave andelen av controllerne som

har tatt etter- og videreutdanning kan også være et resultat av at handelshøyskolene utdanner økonomer med tilstrekkelig kompetanse for rollen. Dette er i tråd med Berg (2015) som hevder at skolene i Norge tilbyr et godt sammensatt utvalg av fag som tilfredsstillende næringslivets krav.



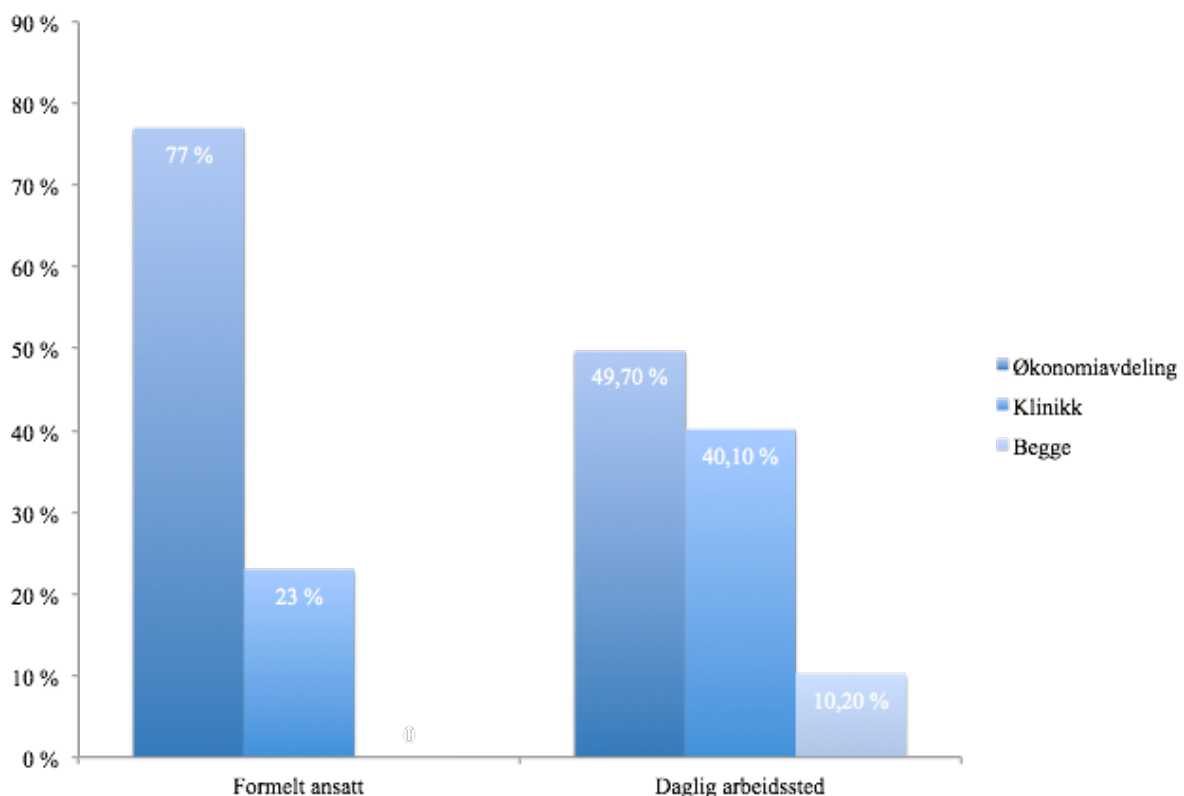
Figur 5: Etter- og videreutdanning

4.1.2 Arbeidshverdag

Ifølge litteraturen forventes det at dagens kontrollere har bred bransjekunnskap og at de er integrert i kjernevirksomheten (Olive, 1988; Tjørve og Bekkelund, 2012). At controllerne er integrert i kjernevirksomheten i helseforetakene vil si at de jobber tett på de ulike klinikkene. For å kunne si noe om hvorvidt dette stemmer ønsket vi å kartlegge hvor controllerne har sitt daglige arbeidssted. I undersøkelsen svarte 19 respondenter (10,2 %) at de jobber både i økonomiavdeling og på klinikk. Videre svarte 93 stykk (49,7 %) at de har sitt daglige arbeidssted utelukkende på økonomiavdeling, mens 75 kontrollere (40,1 %) svarte på klinikk (se figur 6). Funnet viser at det daglige arbeidsstedet til controllerne i norske helseforetak varierer. At halvparten av controllerne arbeider på klinikk kan tyde på at controllerne har

arbeidsoppgaver knyttet til den spesifikke klinikk, og at de på den måten er mer integrert i klinikkens kjernevirksomhet. Dette kan ses i sammenheng med litteraturens påståtte utvikling av controllerrollen hvor controlleren går fra å være en bean-counter som kun sitter på økonomiavdeling til å bli en forretningspartner som er mer involvert og integrert i selve virksomheten (Granlund og Lukka, 1998; Nilsson og Olve, 2013).

Videre har vi sett på hvor i organisasjonen controllerne er formelt ansatt. Undersøkelsen viser at 144 av respondentene (77 %) er formelt ansatt i økonomiavdeling, mens 43 av respondentene (23 %) er ansatt på klinikk (se figur 6). Resultatet fra undersøkelsen viser tydelig at den typiske controller i norske helseforetak oftest er formelt ansatt i økonomiavdeling. Dette betyr at controllerne fortsatt har tilknytning til økonomiavdeling, uavhengig av hvor deres daglige arbeidssted er.



Figur 6: Formelt ansatt og daglige arbeidssted

I undersøkelsen hevder controllerne at de benytter en rekke ulike kommunikasjonskanaler. I litteraturen hevdes det at den tradisjonelle controller kommuniserer mest gjennom formelle rapporter, mens den moderne controller kommuniserer mer ansikt til ansikt (Granlund og Lukka, 1998; Burns og Baldvinsdottir, 2007). For å kartlegge controllerens

kommunikasjonsformer ønsket vi at respondentene skulle ta stilling til i hvor stor grad de bruker følgende kommunikasjonskanaler i sitt arbeid: dialog ansikt til ansikt, møter, telefon, e-post og rapporter. Summere vi skalaverdiene 4 og 5 (som indikerer høy grad av bruk) brukes e-post og dialog ansikt til ansikt hyppigst (se tabell 7). Disse kommunikasjonsformene er sammenfallende med økonomistyringslitteraturen sin beskrivelse av kommunikasjonskanalene til den moderne controller (Granlund og Lukka, 1998). Til tross for dette indikerer likevel undersøkelsen at controllerne også kommuniserer en god del gjennom rapporter noe som er sammenfallende med den tradisjonelle controller. Dette tyder på at tradisjonelle kommunikasjonsformer ikke nødvendigvis har blitt erstattet av de mer moderne kommunikasjonsformene.

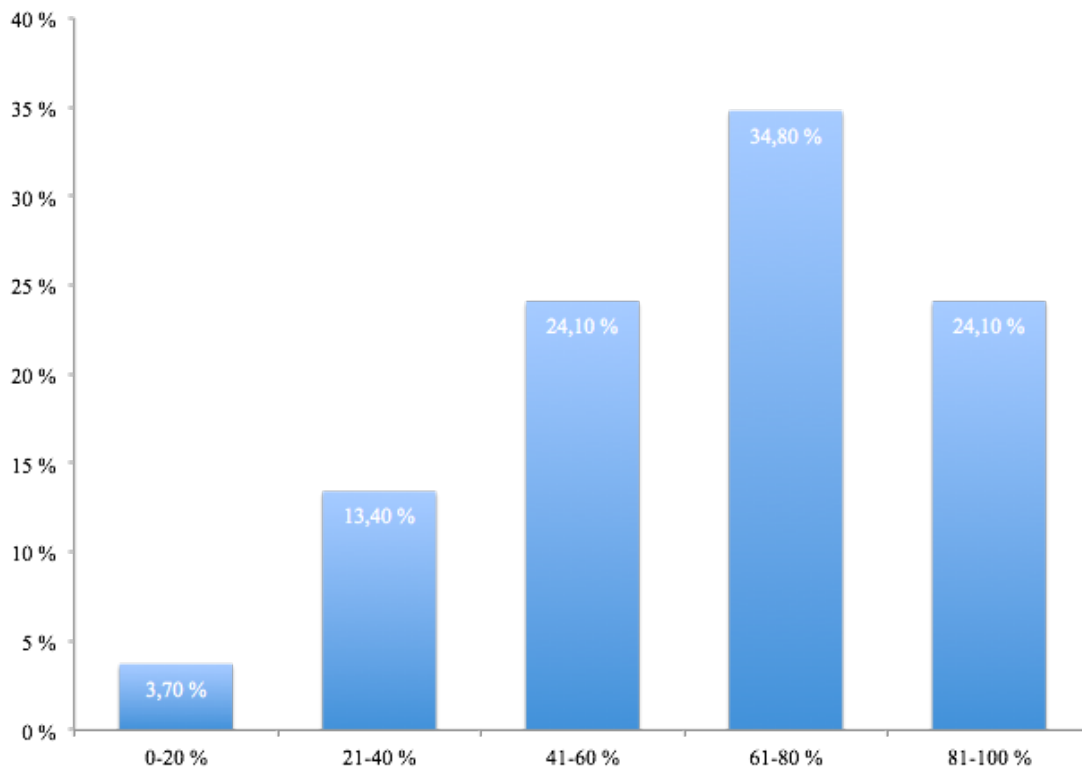
Samlet sett viser undersøkelsen at controllerne bruker både muntlige og skriftlige kommunikasjonskanaler. Det forventes at controllerne produserer skriftlige rapporter, samtidig som de må være delaktig i muntlig kommunikasjon på arbeidsplassen (Granlund og Lukka, 1998; Burns og Baldvinsdottir, 2007). Funnet tyder på at controlleren må beherske ulike kommunikasjonsformer i løpet av en arbeidsdag. Dette kan ses i sammenheng med fremveksten av en hybridisert controllerrolle hvor evner og kompetanse til å beherske flere typer kommunikasjonsformer er sentralt.

	Ansikt til ansikt	Møter	Telefon	E-post	Rapporter
Ikke i det hele tatt: 1	0	0	3	0	1
2	7	10	47	3	10
3	36	34	53	20	47
4	82	74	52	73	78
I svært stor grad: 5	62	67	32	91	50

Tabell 7: Ulike kommunikasjonsformer

Controllerne hevder at arbeidsdagen deres består av både individuelt arbeid og samarbeid. Som vist i figur 7 scorer individuelt arbeid tilsvarende 61-80 % av arbeidshverdagen høyest i undersøkelsen. Dette resultatet er i tråd med beskrivelser av den tradisjonelle controllerrollen hvor fokuset er rettet mot individuelt og rutinepreget arbeid (Granlund og Lukka, 1998). For å kunne beherske både individuelle oppgaver og samarbeidsoppgaver stilles det følgelig krav om at controllerne har evne til å både produsere arbeidsmateriale på egen hånd, og i

samarbeid med andre. Controlleren må med andre ord være selvgående i sine individuelle arbeidsoppgaver, samtidig som de må ha gode kommunikasjons- og samarbeidsevner i forbindelse med samarbeid. Undersøkelsen viser at controllerne må kunne veksle mellom arbeidsoppgaver forbundet med den tradisjonelle og den moderne controllerrollen. Dette er i tråd med beskrivelsene av den hybride controllerrollen (Graham et al., 2012; Kristiansen, 2017).

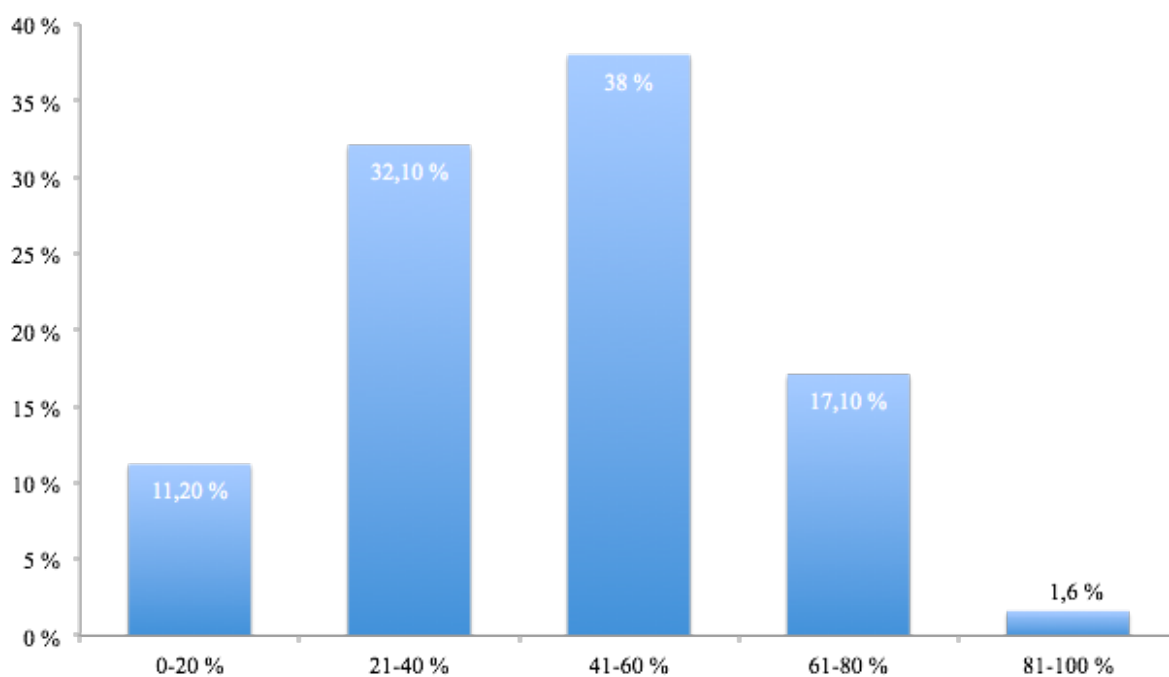


Figur 7: Andel av arbeidsdagen som jobbes individuelt

Det hevdes at rutinemessige arbeidsoppgaver i større grad har blitt automatisert ved hjelp av moderne regnskaps- og økonomistyringssystemer (Granlund og Lukka, 1998; Burns og Vaivio, 2001; Burns og Baldvinsdottir, 2005; 2007; Berg, 2015; Lindvall, 2017). Controllerne sin arbeidshverdag er ifølge litteraturen (Burns og Baldvinsdottir, 2007) i økende grad påvirket av informasjonsteknologiens fremskritt. Til tross for dette opplyser controllerne i norske helseforetak at deler av arbeidshverdagen deres fremdeles går med til rutinemessige arbeidsoppgaver (se figur 8). Selv om vi ikke vet hvor stor andel av arbeidshverdagen som tidligere gikk med til rutinemessige arbeidsoppgaver, antyder litteraturen at den tradisjonelle controlleren i stor grad arbeidet med oppgaver som betegnes som rutinemessige (Nilsson og Olve, 2013; Lindvall, 2017). Funnene indikerer at IT-verktøy

ikke nødvendigvis har erstattet rutinemessige oppgaver, men heller endret controllerens arbeidsmetoder.

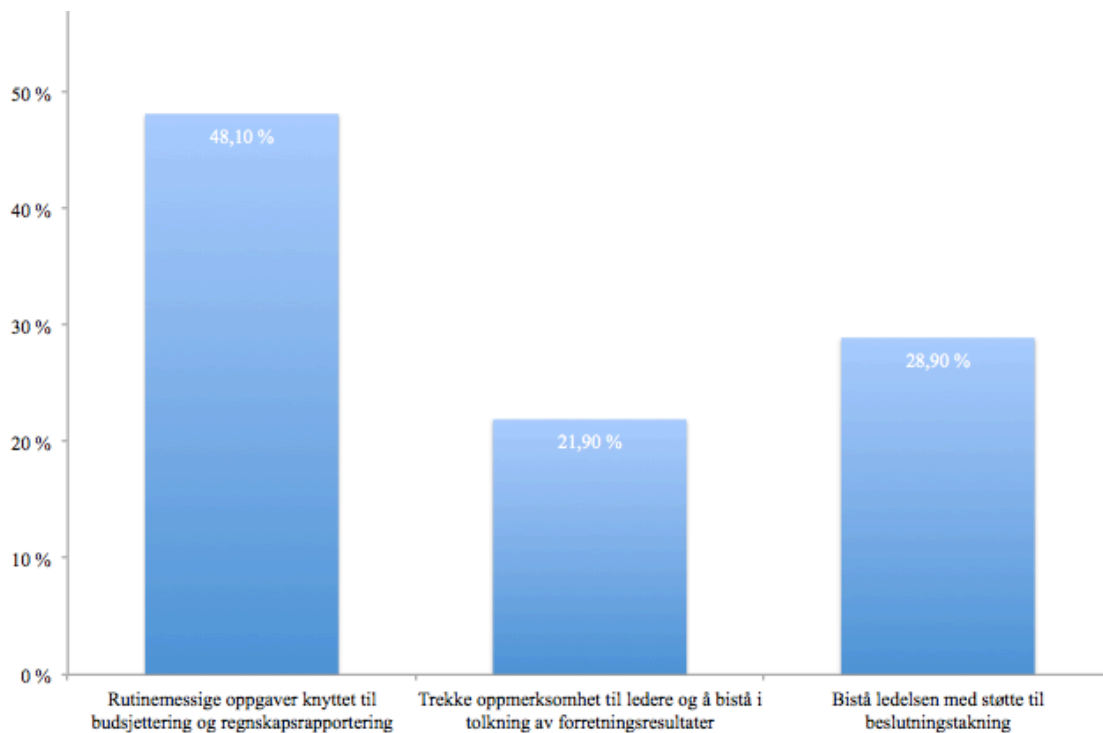
Som vist i figur 8 består arbeidshverdagen til controlleren også av ad-hoc oppgaver, hvilket er å betrakte som en motsetning til rutinemessige oppgaver. Dette tyder på at dagens controllere må ha evne til å tilpasse og å omstille seg ulike typer arbeidsmetoder og roller i løpet av en arbeidsdag. Dette kan ses i sammenheng med fremveksten av den hybridiserte controllerrollen hvor det er avgjørende å beherske flere typer arbeidsmetoder og arbeidsoppgaver (Graham et al., 2012; Kristiansen, 2017). Hva de ulike controllerne legger i rutinemessige oppgaver kan imidlertid diskuteres. Subjektive holdninger kan påvirke begrepet, og gjør det følgelig vanskelig å måle.



Figur 8: Rutinemessige oppgaver

Tradisjonelt sett har controllerens arbeidsoppgaver vært relatert til det som ofte beskrives som scorekeeping (se for eksempel: Simon et al., 1954; Burns og Baldvinsdottir, 2007; Lindvall, 2017). Undersøkelsen vår indikerer at nærmere halvparten (48,1 %) av controllerne i norske helseforetak kjenner seg mest igjen i «rutinemessige oppgaver knyttet til budsjettering og regnskapsrapportering» (se figur 9). Dette resultatet er i tråd med Newman et al. (1989) sitt funn om at den viktigste dimensjonen av controllerens rolle er tradisjonelle oppgaver knyttet til scorekeeping. Funnet var noe overraskende ettersom store deler av

litteraturen hevder at scorekeeper-funksjonen er mindre gjeldende i dag (Burns og Baldvinsdottir, 2007; Berg, 2015; Lindvall, 2017). Det hevdes at dagens controllere bruker mer tid på oppgaver knyttet til attention direction «trekke oppmerksomhet til ledere og å bistå i tolkning av forretningsresultater» og problem solving «bistå ledelsen med støtte til beslutningstaking» (se for eksempel: Burns og Baldvinsdottir, 2007; Berg, 2015; Lindvall, 2017). Til tross for at majoriteten av controllerne identifiserer seg mest med de tradisjonelle økonomiske arbeidsoppgavene knyttet til scorekeeping svarte 21,9 % av respondentene at de identifiserer seg mest med rollen som attention director, mens 28,9 % av respondentene identifiserer seg som problem solver (se figur 9). Samlet sett viser funnene fra undersøkelsen at controllerne i norske helseforetak identifiserer seg med arbeidsoppgaver relatert til både scorekeeping, attention direction og problem solving. Dette indikerer at arbeidsoppgavene til controllerne varierer.



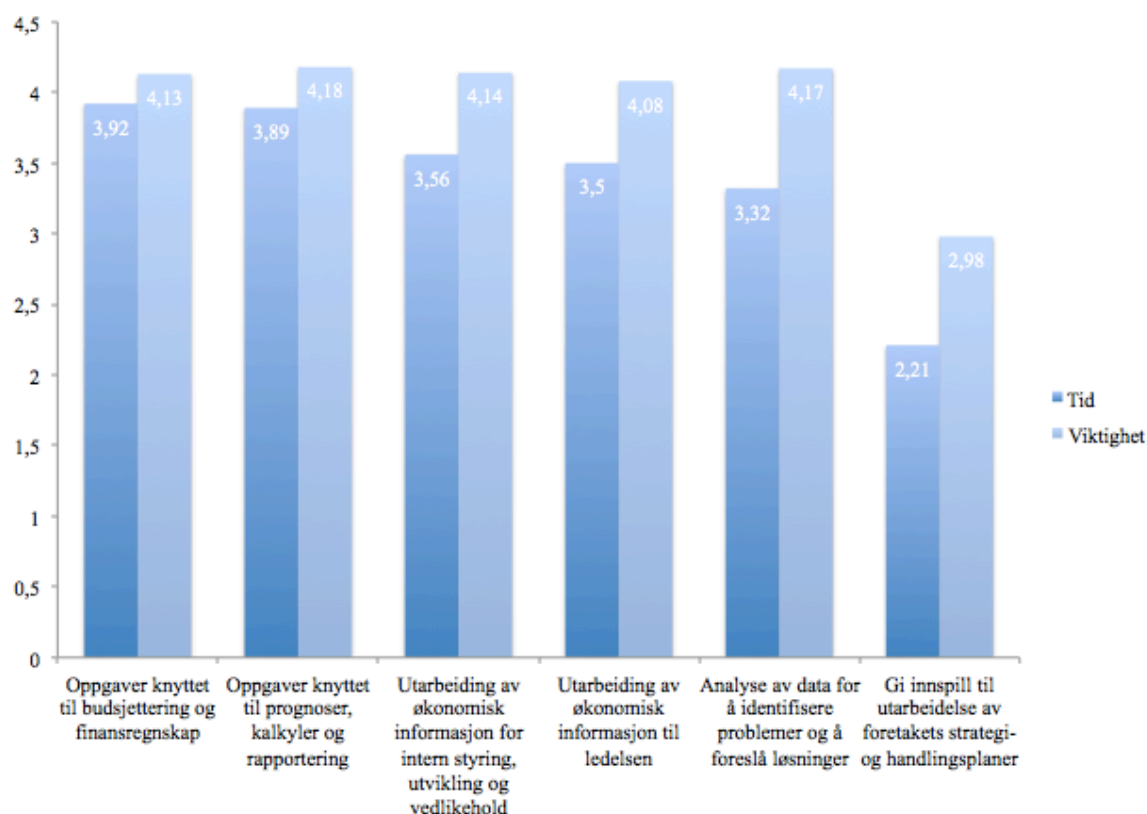
Figur 9: Scorekeeping, attention direction og problem solving

Videre har vi sett på ulike arbeidsoppgaver som er sentrale for controllerrollen. Det går et hovedskille mellom arbeidsoppgaver som kan identifiseres som tradisjonelle oppgaver og moderne oppgaver. Arbeidsoppgaver knyttet til budsjettering, finansregnskap, prognoser, kalkyler, rapportering, intern styring og økonomisk informasjon defineres som tradisjonelle økonomiske oppgaver (Burns og Baldvinsdottir, 2005; Nilsson og Olve, 2013). Oppgaver knyttet til å identifisere og å løse problemer, samt å utarbeide strategi- og handlingsplaner

anses som mer moderne oppgaver (Burns og Vaivio, 2001; Burns og Baldvinsdottir, 2005; Byrne og Pierce, 2007). Vi har sett på hvor mye tid controllerne i gjennomsnitt bruker på de tradisjonelle og de moderne arbeidsoppgavene som er operasjonalisert i teorijennomgangen (Newman et al., 1989; Graham et al., 2012), i tillegg til å se på hvor viktige de synes de ulike arbeidsoppgavene er (Newman et al., 1989). Undersøkelsen indikerer at controllerne anser samtlige arbeidsoppgaver som viktige, men at de bruker mer tid på de tradisjonelle oppgavene sammenlignet med de moderne oppgavene (se figur 10). Funnet fra undersøkelsen er i overensstemmelse med Graham et al. (2012) sin studie om at controllere bruker mest tid på oppgaver knyttet til budsjettering, prognoser og rapportering.

Videre er gapet mellom tid og viktighet av arbeidsoppgaver relatert til tradisjonelle oppgaver mindre enn gapet mellom tid og viktighet knyttet til mer moderne oppgaver (se figur 10). Dette tyder på at controllerens tid i stor grad er bundet opp i tradisjonelle økonomiske oppgaver, men at de ikke nødvendigvis synes at de moderne oppgavene er mindre viktig av den grunn. Hvorfor controllerne ikke bruker mer tid på de moderne oppgavene til tross for at de synes de er viktige er usikkert. Funnet fra undersøkelsen tyder på at controllerne har mye å gjøre, og at de ikke har tid eller kapasitet til jobbe med å gi innspill til utarbeidelse av foretakets strategi- og handlingsplaner. Det ser ut til at controllernes tid er bundet opp i tradisjonelle økonomiske arbeidsoppgaver.

At controllerne prioriterer å bruke tid på de tradisjonelle oppgavene kan være et resultat av NPM sitt tanke sett om at større fokus på økonomistyring og resultater vil lede til økt effektivitet (Hood, 1991; 1995). NPM er på den måten med å øke fokuset på de tradisjonelle økonomiske oppgavene. Som følge av dette kan det tenkes de moderne oppgavene med fokus på ikke-finansielle mål nedprioriteres.

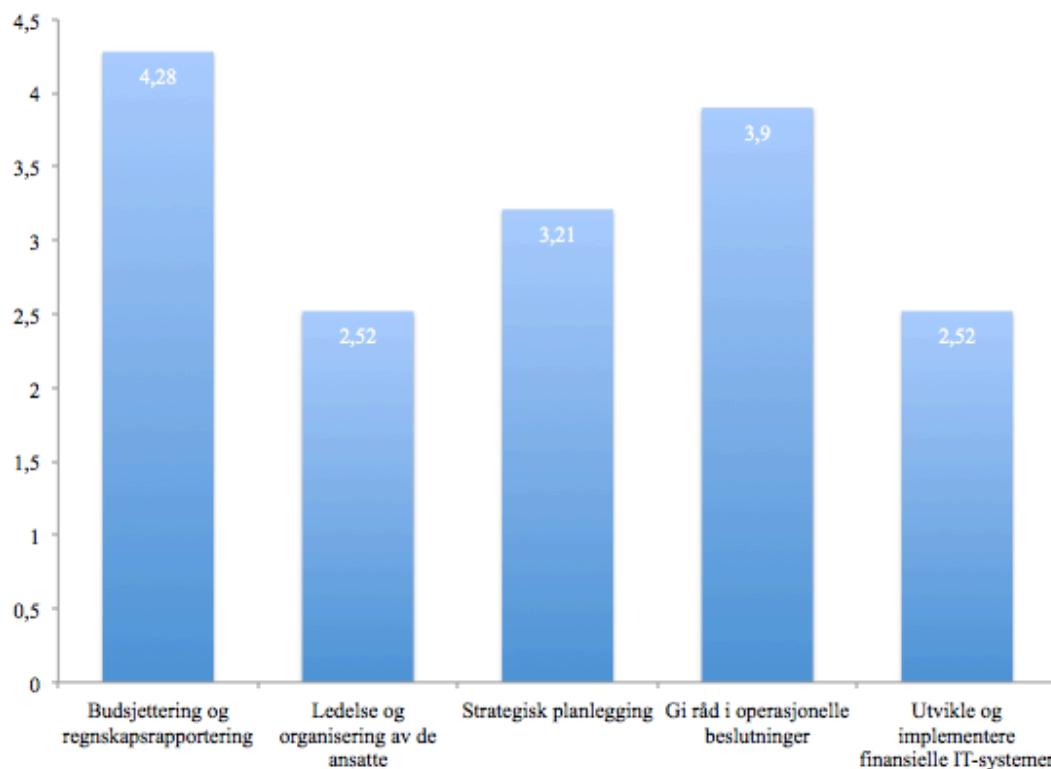


Figur 10: Tidsbruk og viktighet av ulike arbeidsoppgaver

Med utgangspunkt i CIMA (1998) sin studie har vi studert controllernes syn på fremtidige arbeidsoppgaver. Controllerne i norske helseforetak anser arbeidsoppgaver knyttet til budsjettering og regnskapsrapportering som mest sentralt for fremtiden (se figur 11). Sammenlignet med CIMA (1998) sine resultater er funnet i undersøkelsen vår noe overraskende, ettersom økonomiske arbeidsoppgaver knyttet til budsjettering og regnskapsrapportering scorer relativt lavt i CIMA (1998) sin undersøkelse. Funnet tyder på at controllerne i norske helseforetak har stor tillit til budsjettet og regnskapet som økonomistyringsverktøy for helsesektorens fremtidige styring.

Videre anser controllerne i norske helseforetak arbeidsoppgaver knyttet til ledelse og organisering av de ansatte, samt utvikling og implementering av finansielle IT-systemer som mindre relevante for fremtiden. Dette resultatet er ikke i tråd med CIMA (1998) sine resultater ettersom deres studie hevder at de viktigste arbeidsoppgavene i fremtiden vil være knyttet til dette. Funnet indikerer at controllerne i norske helseforetak har et annet syn på fremtidige arbeidsoppgaver sammenlignet med utvalget i CIMA (1998) sin undersøkelse. Samlet sett gir funnene en indikasjon på at controllerne i norske helseforetak virker lite nytenkende med tanke på arbeidsoppgaver forbundet med den nye controllerrollen.

Arbeidsoppgaver knyttet til den tradisjonelle controllerrollen scorer høyt i undersøkelse vår, mens arbeidsoppgaver knyttet til den moderne rollen scorer lavt.



Figur 11: Forventet viktighet av arbeidsoppgaver i fremtiden

Litteraturen skiller tydelig mellom ferdigheter som er sentrale for den tradisjonelle controllerrollen og den moderne controllerrollen. I undersøkelsen ble controllerne spurt om hvor viktig 11 ulike ferdigheter er for deres arbeidshverdag. Disse ferdighetene er operasjonalisert med utgangspunkt i tidligere forskning om ferdigheter forbundet med controllerrollen (Granlund og Lukka, 1998; Byrne og Pierce, 2007; Burns og Baldvinsdottir, 2007; Nilsson og Olve, 2013; Lindvall, 2017), og har som formål å danne et bilde av hvordan controllerrollen ser ut. Resultatene fra undersøkelsen viser at controllerne i norske helseforetak anser et mangfold av ferdigheter som viktig for rollen (se tabell 8). Controllerne i norske helseforetak trekker frem analytiske ferdigheter, løsningsorientert og samarbeidsevner som de viktigste ferdighetene en controller må ha.

At samtlige av de overnevnte ferdighetene er viktig for controllerrollen kan ses i sammenheng med funnet om at controlleren har mange ulike arbeidsoppgaver hvor det følgelig kreves et sett med ulike ferdigheter. Controllere må ha evne til å opptre analytisk for å kunne utføre tradisjonelle arbeidsoppgaver, samtidig som de i andre situasjoner må ha evne

til å samarbeide i forbindelse med ledelse, organisering og opplæring av ansatte. Dette gir uttrykk for en arbeidshverdag preget av kompleksitet, da controlleren må kunne håndtere og veksle mellom mange ulike arbeidsoppgaver og ferdigheter. Dynamikken mellom å skulle håndtere ulike arbeidsoppgaver og ferdigheter kan ses i sammenheng med fremveksten av den hybridiserte controllerrollen (Graham et al., 2012; Kristiansen, 2017). Implikasjonen av dette er at økonomidirektører må søke bredt med tanke på hvilke ferdigheter en controller må ha for ansettelse.

Ferdigheter	Gjennomsnitt
Analytiske ferdigheter	4,49
Løsningsorientert	4,33
Samarbeidsevner	4,33
Kommunikative evner	4,26
Personlig integritet	4,18
Nøyaktighet	4,17
Forretningsforståelse	4,14
Relasjonelle evner	4,05
IT ferdigheter	3,93
Kalkulative ferdigheter	3,89
Kreativitet	3,45

Tabell 8: Viktighet av ferdigheter

4.2 Controllerrollen

I denne delen ønsker vi å identifisere hvilken rolle controllerne i norske helseforetak har med utgangspunkt i faktoranalysene vi har gjennomført. Dette gjøres med utgangspunkt i indikatorene arbeidsoppgaver og ferdigheter. Ved hjelp av faktoranalysene forenkles datamaterialet vårt og gir oss grunnlag for å kunne kjenne igjen roller fra litteraturen. Vi har gjennomført fire ulike faktoranalyser med utgangspunkt i utvalgte deler av datamaterialet. Formålet med dette kapittelet er å gi en beskrivelse av hvilken rolle controllerne i norske helseforetak har. Underveis i kapittelet knyttes resultatene fra faktoranalysene og den

deskriptive statistikken som ble presentert i kapittel 4.1 sammen for å gi en beskrivelse av hva som kjennetegner controllerrollen i norske helseforetak.

4.2.1 Den tradisjonelle controllerrollen

Nilsson og Olve (2013) presenterer fire roller en controller kan inneha på grunnlag av deres ulike arbeidsoppgaver. De fire ulike rollene er definert som analytiker, regnskapsfører, coach og pedagog. Hvorvidt disse rollene kjennes igjen blant controllerne i norske helseforetak er undersøkt med utgangspunkt i en faktoranalyse basert på spørsmål 22 fra spørreundersøkelsen vår. I faktoranalysen kjenner vi igjen to av rollene til Nilsson og Olve (2013); analytikeren (faktor 1) og regnskapsføreren (faktor 2) (se tabell 9). Analytikeren er en typisk forretningsrådgiver som tydeliggjør strategier gjennom bruk av nøkkeltall og rapporter. Nøkkeltallene analyseres og benyttes videre som beslutningsgrunnlag for ledelsen. Regnskapsføreren fokuserer på finansiell rapportering og budsjettering, og er i tillegg kjent for å benytte historisk data i sitt arbeid (Nilsson og Olve, 2013). Funnet gir en tydelig indikasjon på at controllerne i norske helseforetak har arbeidsoppgaver som er sammenfallende med den tradisjonelle controllerrollen. Controllerne har altså ikke fullt ut lagt bak seg de tradisjonelle oppgavene og indikerer at det fremdeles er behov for kontrollere som behersker de tradisjonelle oppgavene. Dette underbygger tidligere funn om at controllerne i norske helseforetak i stor grad kjenner seg igjen i scorekeeping-funksjonen som omhandler rutinemessige oppgaver knyttet til budsjettering og regnskapsrapportering (Simon et al., 1954; Lindvall, 2017).

Nilsson og Olve (2013) sin beskrivelse av rollene coach og pedagog er i tråd med litteraturens definisjon av den moderne controllerrollen. Disse to rollene kjennes ikke igjen i den første faktoranalysen vi har gjennomført, og indikerer følgelig at arbeidsoppgaver forbundet med coachen og pedagogen ikke gjør utslag blant controllerne i norske helseforetak. Dette understreker at det er de tradisjonelle arbeidsoppgavene som er mest sentrale for controllerrollen. I den deskriptive statistikken presentert i kapittel 4.1 scorer likevel ferdigheter forbundet med den moderne controllerrollen relativt høyt. Det er spesielt relasjonelle og kommunikative ferdigheter som trekkes frem som sentrale for controllerrollen. Dette betyr at selv om controllerne ikke anser seg selv som coach eller pedagog, så vektlegger de ferdigheter forbundet med den moderne controllerrollen som sentralt. Funnet understøtter tidligere resultater om at controllerne har mange av de samme arbeidsoppgavene som den tradisjonelle controller, men dersom vi ser dette i sammenheng

med resultatene fra den deskriptive statistikken om ferdigheter, har rollen også moderne trekk. De tradisjonelle arbeidsoppgavene kan derfor tolkes å bli gjort i mer moderne rammer. Dette tyder på en kompleks controllerrolle som kan ses i sammenheng med fremveksten av den hybridiserte controllerrollen.

Aktivitet	Faktor	
	Faktor 1: Analytikeren	Faktor 2: Regnskapsføreren
Jeg fokuserer mest på tall og historisk data		0,859
Jeg overvåker avvik i budsjettet		0,649
Jeg tydeliggjør strategier gjennom bruk av nøkkeltall og rapporter	0,785	
Jeg analyserer nøkkeltall og bedømmer deres utvikling	0,818	
Jeg utvikler beslutningsgrunnlag for min leder	0,835	

Tabell 9: Faktoranalyse - analytikeren og regnskapsføreren

4.2.2 Den hybride controllerrollen

Hvilke ferdigheter som forventes av en controller diskuteres i litteraturen med utgangspunkt i den tradisjonelle og den moderne controllerrollen (se for eksempel: Granlund og Lukka, 1998; Byrne og Pierce, 2007). For å kartlegge hvilken rolle controllerne i norske helseforetak har, og hva som ytterligere kjennetegner controllerrollen har vi gjennomført en faktoranalyse som bygger på controllerne sin vurdering av hvilke ferdigheter de hevder er viktige i arbeidsdagen deres. Faktoranalysen som er gjennomført danner to faktorer bestående av henholdsvis fem og fire variabler (se tabell 10). Variablene kommunikative evner, samarbeidsevner, løsningsorientert, relasjonelle evner og personlig integritet er sammenfallende med ferdigheter som forbindes med den moderne controllerrollen, og danner den første faktoren som betegnes «den moderne controller» (Granlund og Lukka, 1998; Byrne og Pierce, 2007; Nilsson og Olve, 2013). Analytiske ferdigheter, IT-ferdigheter, kalkulative ferdigheter og nøyaktighet danner en klynge som er sammenfallende med beskrivelser av den tradisjonelle controllerrollen, og danner den andre faktoren som betegnes «den tradisjonelle controller» (Granlund og Lukka, 1998; Nilsson og Olve, 2013). Faktoranalysen danner med andre ord en todeling av controllerrollen og identifiserer ferdigheter som knyttes til både den tradisjonelle controllerrollen og den moderne controllerrollen.

I den deskriptive statistikken presentert tidligere hevder controllerne selv at ferdigheter forbundet både med den tradisjonelle og den moderne controllerrollen er viktig. Resultatene fra faktoranalysen sett i sammenheng med den deskriptive statistikken viser at controllerrollen må kunne håndtere mange ulike ferdigheter og beherske dynamikken mellom disse ulike ferdighetene. Som tidligere presentert må controlleren ha evne til å opptre analytisk for å kunne utføre tradisjonelle økonomiske arbeidsoppgaver, samtidig som de i andre situasjoner må ha evne til å samarbeide i forbindelse med ledelse, organisering og opplæring av ansatte. At controlleren må ha ulike ferdigheter ut i fra hvilke situasjoner de befinner seg i gjør at rollen er å betrakte som dynamisk.

Aktivitet	Faktor	
	Faktor 1: Den moderne controller	Faktor 2: Den tradisjonelle controller
Analytiske ferdigheter		0,723
IT-ferdigheter		0,765
Kommunikative evner	0,773	
Samarbeidsevner	0,808	
Kalkulative ferdigheter		0,522
Nøyaktighet		0,350
Løsningsorientert	0,570	
Relasjonelle evner	0,827	
Personlig integritet	0,587	

Tabell 10: Faktoranalyse - ferdighetskrav

Vi har i tillegg gjennomført en faktoranalyse som bygger på en kartlegging basert på påstander om controllerrollen for å male et bilde av hvilken rolle controllerne i norske helseforetak har. Faktoranalysen vi har gjennomført er basert på datamateriale fra spørsmål 14 fra spørreundersøkelsen. Faktoranalysen danner to faktorer bestående av henholdsvis fire og tre variabler som vist i tabell 11. Faktor 1 viser at controllerne i norske helseforetak har arbeidsoppgaver som kan relateres til den moderne controllerrollen, og betegnes som «den moderne controller». Videre dannes det en klynge av påstander om at controllerne har god kunnskap om sin virksomhet og at de er integrert i driften til avdelingene. I tillegg inngår det å opptre som en støttefunksjon for enhetsledere og å rette sine arbeidsoppgaver mot fremtidig data i denne klyngen. Funnet er sammenfallende med Byrne og Pierce (2007) og Burns og Vaivio (2001) sine argumenter om at kontrollere som er forretningspartnere er involvert og

integrert i kjernevirksomheten. Faktoranalysen viser at controllerne i norske helseforetak kjenner seg igjen i den moderne controllerrollen.

Faktor 2 i faktoranalysen er derimot sammenfallende med arbeidsoppgaver knyttet til den tradisjonelle controllerrollen og betegnes som «den tradisjonelle controller». Her dannes det en klynge med arbeidsoppgaver knyttet til finansiell informasjon som budsjetter, prognoser, rapportering og finansregnskap. Dette er sammenfallende med det Nilsson og Olve (2013) betrakter som tradisjonelle økonomiske oppgaver. I tillegg inngår rutinepregede arbeidsoppgaver i denne klyngen. Funnet fra faktoranalysen viser at controllerne i norske helseforetak kjenner seg igjen i den tradisjonelle controllerrollen.

Aktivitet	Faktor	
	Faktor 1: Den moderne controller	Faktor 2: Den tradisjonelle controller
Jeg jobber med finansiell informasjon (budsjetter, prognoser, rapporter, rapportering, finansregnskap)		0,754
Jeg prioriterer finansielle oppgaver fremfor ikke-finansielle oppgaver		0,805
Mine arbeidsoppgaver er rutinepreget		0,668
Mine arbeidsoppgaver er rettet mot fremtidig data	0,598	
Jeg har god kunnskap om min virksomhet	0,645	
Controllerrollen er integrert i driften til avdelingene	0,789	
Jeg opptrer som en støttefunksjon for enhetsledere	0,586	

Tabell 11: Faktoranalyse - arbeidsoppgaver

Både karakteristika forbundet med den tradisjonelle og den moderne controllerrollen gjør utslag i undersøkelsen med tanke på indikatorene arbeidsoppgaver og ferdigheter. Dersom vi ser todelingen av controllerrollen som identifiseres i faktoranalysene i sammenheng med den deskriptive statistikken presentert i kapittel 4.1 understøttes fremveksten av en hybridisert controllerrolle. I den deskriptive statistikken fant vi også en todeling av controllerrollen, som følge av at halvparten av controllerne kjente seg igjen i arbeidsoppgaver forbundet med scorekeeping, mens resten kjente seg igjen i arbeidsoppgaver som omhandler attention direction og problem solving. Faktoranalysen knyttet til ferdighetskrav viser at et mangfold sett av ferdigheter er viktig for controllerrollen, mens på bakgrunn av den deskriptive statistikken kan det tenkes at det er avgjørende for controlleren å veksle mellom disse ferdighetene. Faktoranalysene og den deskriptive statistikken sett under ett viser derfor at

controllerne i norske helseforetak har en kompleks rolle, samt at de har arbeidsoppgaver og ferdigheter forbundet med den tradisjonelle og den moderne controllerrollen som beskrives i litteraturen. Oppsummerende understøtter derfor den deskriptive statistikkens faktoranalysene om at det foregår en dynamisk forflytning mellom ulike roller.

Avslutningsvis gjennomførte vi en faktoranalyse basert på spørsmål 15 fra spørreundersøkelsen. Denne faktoranalysen gir en bredere beskrivelse av controllerrollen siden fire ulike roller dannes. Faktoranalysen har som formål å si noe om indikatoren arbeidsoppgaver for å tydeliggjøre hvilke roller controllerne i norske helseforetak har. I tabell 12 vises resultatene fra faktoranalysen. Det identifiseres fire faktorer som henholdsvis har blitt navngitt «IT-ansvarlig» (faktor 1), «rapportør» (faktor 2) «forretningspartner» (faktor 3) og «personalsjef» (faktor 4). Faktor 1 «IT-ansvarlig» viser at det dannes en klynge som omhandler arbeidsoppgaver som utvikling, implementering og vedlikehold av finansielle IT-systemer. I forbindelse med disse arbeidsoppgavene er det naturlig å tenke at teknisk kompetanse er avgjørende. At controllerne i norske helseforetak benytter IT-systemer i sine arbeidsoppgaver gir en indikasjon på at rollen er modernisert (Granlund og Lukka, 1998; Burns og Baldvinsdottir, 2007; Lindvall, 2017).

Faktor 2 «rapportør» viser at det dannes en klynge med arbeidsoppgaver som er sammenfallende med Nilsson og Olve (2013) sin beskrivelse av regnskapsføreren. Rollen som vi har navngitt «rapportør» utarbeider og følger opp helseforetakets regnskap, budsjetter og prognoser. I tillegg til å presentere og å kommunisere økonomisk informasjon. At faktoranalysen identifiserer en rolle som kjenner seg igjen i arbeidsoppgaver knyttet til de tradisjonelle økonomiske oppgavene viser at det fortsatt er behov for kontrollere med denne type kompetanse. På den andre siden danner faktor 3 «forretningspartner» en klynge med arbeidsoppgaver som omhandler prosjektledelse, investeringsanalyse og strategisk planlegging. Dette er arbeidsoppgaver som gjenspeiler en mer moderne controllerrolle.

Faktor 4 «personalsjef» danner en klynge med arbeidsoppgaver som omhandler å ta ansvar for opplæring av ansatte, bemanningsplanlegging og turnusplanlegging. Disse arbeidsoppgavene viser en rolle som krever pedagogiske og kommunikative evner, da arbeidsoppgavene omhandler å arbeide tett med andre mennesker. Dette er i overensstemmelse med tidligere presenterte funn i den deskriptive statistikkens om at relasjonelle og kommunikative evner er sentralt for controllerrollen.

Aktivitet	Faktor			
	Faktor 1: IT-ansvarlig	Faktor2: Rapportør	Faktor 3: Forretnings- partner	Faktor 4: Personalsjef
Opplæring av ansatte				0,754
Prosjektledelse			0,603	
Bemanningsplanlegging og turnusplanlegging				0,764
Utvikling av finansielle IT systemer	0,855			
Implementering av finansielle IT systemer	0,909			
Vedlikehold av finansielle IT systemer	0,850			
Utarbeidelse og oppfølging av regnskap, budsjett og prognoser		0,862		
Presentasjon og kommunikasjon av økonomisk informasjon		0,826		
Investeringsanalyse			0,724	
Strategisk planlegging			0,742	

Tabell 12: Faktoranalyse - fire nye roller

Oppsummerende viser de fire presenterte faktoranalysene at både arbeidsoppgaver og ferdigheter forbundet med de ulike controllerrollene fra litteraturen identifiseres. Den deskriptive statistikken presentert i kapittel 4.1 viser personlig karakteristika knyttet til dimensjonene bakgrunn, arbeidsoppgaver og ferdigheter. Samlet sett viser faktoranalysene at controllerne i norske helseforetak kjenner seg igjen i ulike roller, mens den deskriptive statistikken understøtter at det foregår en forflytning mellom ulike roller, og at en controller ikke nødvendigvis kan plasseres i bestemte begreper eller bokser. Dette viser at controllerrollen i norske helseforetak er kompleks og dynamisk. Den er kompleks som følge av at controlleren har mange ulike arbeidsoppgaver som skal håndteres hvor ulike ferdigheter er sentrale. Den er dynamisk som følge av at controlleren til en hver tid med utgangspunkt i hvilken situasjon de befinner seg i må bytte mellom ulike ferdigheter for å løse arbeidsoppgavene på en best mulig måte.

5. Diskusjon og konklusjon

I dette avsluttende kapittelet skal vi sammenfatte resultatene fra undersøkelsen og besvare problemstillingen «Hva kjennetegner controllerrollen i norske helseforetak, sett fra controllerens perspektiv?». Kapittelet er delt inn to deler hvor vi først vil gi en beskrivelse av den typiske controller i norske helseforetak knyttet til dimensjonene bakgrunn, arbeidsoppgaver og ferdigheter basert på den deskriptive statistikken. Her males det et bilde av den typiske controller. I del to diskuteres ulike roller en controller kan ha knyttet til dimensjonene arbeidsoppgaver og ferdigheter med bakgrunn i faktoranalysene som er gjennomført. Kapittelets to deler har som formål å forklare hva som kjennetegner controllerrollen, samt å si noe om hvilken rolle controllerne i norske helseforetak har. Undersøkelsens funn antyder i likhet med litteraturen at controllerne i norske helseforetak forflytter seg mellom flere ulike roller. Hvorvidt dette danner grunnlag for en hybridisert controllerrolle vil bli diskutert. Avslutningsvis presenteres og diskuteres avhandlingens implikasjoner og det gis forslag til videre forskning.

5.1 Konklusjon

5.1.1 Den typiske controller i norske helseforetak

I denne avhandlingen har vi kartlagt en rekke personlige karakteristika for den typiske controller i norske helseforetak. Undersøkelsen viser at controllerne fordeler seg over et vidt aldersspenn med variert ansiennitetstid. Funnet viser at den typiske controller i norske helseforetak er mellom 41 og 50 år, og har vært ansatt i sin stilling som controller i overkant av syv år. Dette viser at den typiske controller i norske helseforetak har vært i arbeidslivet en god stund, samt at de skifter jobb sjeldnere enn landsgjennomsnittet (Heum, 2006).

Undersøkelsen viser at den typiske controller i norske helseforetak har høyere utdanning på minst fire år innenfor utdanningsområdet økonomi og administrasjon. Dette tyder på at høyere utdanning historisk sett har blitt vektlagt i faktisk ansettelsespraksis, og understøtter Berg (2015) om at det stilles krav om høyere utdanning når det søkes etter controllere. Til tross for at 85 % av controllerne i norske helseforetak har en utdanning innenfor økonomi har vi ikke grunnlag for å si at det er denne utdanningen som er mest relevant for rollen som controller. Det kan likevel tenkes at utdanning innenfor økonomi danner det beste utgangspunktet for rollen med tanke på hvilke arbeidsoppgaver en controller må kunne beherske og utføre. På den andre siden kan det tenkes at andre utdanningsområder er vel så

relevant for rollen, men slik undersøkelsen vår viser har dette historisk sett ikke blitt vektlagt ved rekruttering. Funnet står i motsetning til Burns og Vaivio (2001) sine argumenter om at økonomioppgaver distribueres til andre arbeidsgrupper enn økonomer (eksempelvis til leger og sykepleiere). Slik det fremkommer av undersøkelsen vår er det tydelig at helseforetakene prioriterer økonomer til å utføre de økonomiske oppgavene, samt at økonomisk kompetanse er avgjørende for å jobbe som controller i norske helseforetak.

Flertallet av controllerne i norske helseforetak er formelt ansatt på økonomiavdeling, men undersøkelsen viser en todeling av hvor controllerne har sitt daglige arbeidssted. Den ene delen av controllerne sitter på klinikk og kan tolkes som en desentralisert funksjon, mens den andre delen sitter på økonomiavdeling og kan tolkes som en sentralisert funksjon. Det er vanskelig å snakke om et årsak-virknings forhold til hvorfor noen sitter på klinikk og andre på økonomiavdeling. Det ville vært interessant å sett nærmere på om hvor controllerne har sitt daglige arbeidssted har betydning for hvilken rolle de har. Til tross for at dette ikke har blitt gjort i denne studien som følge av tidsbegrensninger, tyder resultatene fra undersøkelsen på at det finnes ulike løsninger i helseforetakene. Praksisen er følgelig å betrakte som fragmentert. Det er antageligvis lokale betraktninger som gjør at helseforetakene velger å enten desentralisere eller sentralisere økonomifunksjonen på henholdsvis klinikk eller økonomiavdeling. Hood (1991) argumenterer for at en oppdeling av offentlige virksomheter vil føre til en mer effektiv drift, da hver enhet blir ansvarlig for sine egne resultater og resultatmål. Basert på undersøkelsen har vi ikke underlag for å si at controllerne oppnår en mer effektiv drift hvis de arbeider fra klinikk eller ikke. Funnet om at helseforetakene har økonomifunksjoner ut på både klinikk og i økonomiavdelinger kan tolkes som at det foregår bevegelser i ulike retninger, og det er tydelig at praksisen ikke er entydig i samtlige helseforetak.

Controllerens hovedoppgave er å opptre som en støttefunksjon og å sørge for at økonomien til virksomheten er under kontroll (Burns og Baldvinsdottir, 2007; Bergstrand, 2009; Nilsson og Olve, 2013; Lindvall, 2017). For å kunne være en støttefunksjon i offentlig sektor kreves det kunnskap om både virksomheten og bransjen for å kunne utnytte dens potensiale (Olive, 1988, O'Mahoney og Doran, 2009). Den typiske controller i norske helseforetak hevder selv å ha forretningsforståelse og god kunnskap om virksomheten. Dette er trolig et resultat av at controllerne er involvert og integrert i kjernevirksomheten; hvilket mest sannsynlig henger sammen med at nærmere halvparten av controllerne har sitt daglige arbeidssted på klinikk, og

at virksomhetens økonomiansvar i noen grad er desentralisert. Det kan tenkes at controllerne som sitter på klinikk i større grad er involvert og integrert i kjernevirksomheten til klinikken. Funnet er i overensstemmelse med Burns og Vaivio (2001) sitt argument om at dagens controllere i større grad har flyttet ut i kjernevirksomheten, og at de på den måten har fått mer kunnskap om selve driften. En controller som er involvert og integrert i virksomheten er sammenfallende med Nilsson og Olve (2013) sin beskrivelse av den nye controllerrollen. Dette tyder på at controllerne i norske helseforetak forflytter seg mot en mer modernisert rolle.

Controllerne kommuniserer med sine ledere og kollegaer gjennom en rekke ulike kommunikasjonskanaler. Undersøkelsen viser at den typiske controller i norske helseforetak i svært stor grad bruker e-post, møter og dialog ansikt til ansikt som kommunikasjonsformer. Undersøkelsen viser også at kommunikasjon via telefon og rapporter brukes, men i noe mindre grad. Funnet indikerer at controllerne benytter og må beherske ulike kommunikasjonsformer i løpet av en arbeidsdag. Funnet viser i tillegg at controllerne må kunne veksle mellom kommunikasjonsformer forbundet med både den tradisjonelle og den moderne controllerrollen som er beskrevet i litteraturen (Granlund og Lukka, 1998; Burns og Baldvinsdottir, 2007). Dette kan videre ses i sammenheng med fremveksten av en hybridisert controllerrolle hvor kommunikasjonskanaler forbundet med begge rollene er sentrale.

I likhet med litteraturens beskrivelser av den nye controllerrollen anser den typiske controller i norske helseforetak at gode relasjonelle og kommunikative evner er sentralt for deres rolle (Granlund og Lukka, 1998; Byrne og Pierce, 2007; Burns og Baldvinsdottir, 2007; Nilsson og Olve, 2013). Som presentert i resultatkapittelet viser undersøkelsen at controllerne hovedsakelig fokuserer på tradisjonelle økonomiske oppgaver, men likevel scorer evner forbundet med den moderne controllerrollen høyt. Dette tyder på at de tradisjonelle arbeidsoppgavene fortsatt er viktig i dagens praksis, men at innspill av moderne ferdigheter som relasjonelle og kommunikative evner er avgjørende for rollen. Dette indikerer at selv de tradisjonelle controllerne må ha moderne evner for å kunne tilfredsstille kravene til rollen i norske helseforetak.

Denne studien viser videre at den typiske controller i norske helseforetak hevder at et mangfoldig sett av ferdigheter er viktig for ens rolle. Gode analytiske ferdigheter, samarbeidsevner, kommunikative evner og evnen til å se løsninger scorer høyest i

undersøkelsen. Det er naturlig å tenke at forskjellige arbeidsoppgaver krever ulike kompetanser og ferdigheter. Ved for eksempel regnskapsrapportering og analyse kreves det økonomiske og analytiske ferdigheter, mens i forbindelse med samarbeid og opplæring av ansatte forventes det mer mellommenneskelige evner (Nilsson og Olve, 2013). Undersøkelsens funn om at controllerne anser samtlige ferdigheter som viktige kan tyde på at controllerne må kunne omstille og tilpasse sine ferdigheter ut i fra hvilke arbeidsoppgaver de jobber med. Hvilke ferdigheter som er avgjørende for controllerrollen må følgelig ses i lys av konteksten controlleren befinner seg i.

Undersøkelsen viser at controllernes arbeidsdag er preget av en rekke ulike oppgaver, av ulik karakter. Det er allikevel noen fellestrekk som beskriver typiske karakteristika. Den typiske controller i norske helseforetak hevder hovedsakelig å jobbe med utarbeidelse og oppfølging av finansiell informasjon knyttet til budsjetter, finansregnskap, prognoser og rapportering. Nærmere halvparten av dagens controllere i norske helseforetak sier at de kjenner seg mest igjen i rutinemessige oppgaver knyttet til budsjettering og regnskapsrapportering. Dette er sammenfallende med Simon et al. (1954) sin scorekeeper-funksjon og med litteraturens beskrivelse av den tradisjonelle controllerrollen (Nilsson og Olve, 2013; Lindvall, 2017). Gjennomgående i undersøkelsen finner vi at fokuset til den typiske controller er sentrert mot de økonomiske dimensjonene til helseforetakene, og at det legges vekt på å måle finansielle resultater. Controllerens arbeidsoppgaver i norske helseforetak er i stor grad sentrert mot det finansielle aspektet; dette kan være et resultat av helsesektorens økte økonomifokus inspirert av NPM (Hood, 1991; 1995; Nyland og Pettersen, 2010). Til tross for at flere studier hevder at rollen i dag har beveget seg bort fra en tradisjonell rolle til en mer moderne rolle (Burns og Baldvinsdottir, 2007; Nilsson og Olve, 2013; Lindvall, 2017), identifiseres controllere som vektlegger tradisjonelle økonomiske arbeidsoppgaver helseforetakene. Implikasjonen av dette er at den tradisjonelle controllerrollen fortsatt eksisterer i dagens helsesektor, og at den ikke er erstattet av en mer moderne rolle.

Selv om undersøkelsen viser at controllerne i norske helseforetak bruker mest tid på de tradisjonelle økonomiske oppgavene, består allikevel controllernes arbeidsoppgaver også av strategisk planlegging og å gi råd i operasjonelle beslutninger knyttet til både finansiell og ikke-finansiell informasjon. Dette er arbeidsoppgaver som er forbundet med den moderne controllerrollen (Burns og Vaivio, 2001; Burns og Baldvinsdottir, 2005; Byrne og Pierce,

2007). Dette tyder på at selv om de tradisjonelle oppgavene dominerer i norsk helseforetak finnes det innspill av mer moderne oppgaver.

Undersøkelsen vår viser at tiden controllerne bruker på ulike arbeidsoppgaver ikke samsvarer med deres syn på arbeidsoppgavenes viktighet. Selv om controllerne i norske helseforetak hevder å bruke mest tid på de tradisjonelle økonomiske oppgavene, anser de ikke nødvendigvis disse oppgavene som viktigere enn oppgaver forbundet med den moderne controllerrollen. Implikasjonen av dette er at norske helseforetak har behov for controllerer som bruker mer tid på arbeidsoppgaver forbundet med den moderne controller. Vi har på grunnlag av undersøkelsens resultater ikke dekning til å si at controllerne bruker mindre tid på de moderne oppgavene fordi de har for mye å gjøre, men funnet impliserer at controllernes tid er bundet opp i tradisjonelle økonomiske oppgaver. Undersøkelsens resultater indikerer likevel at moderne oppgaver som å identifisere og å løse problemer, samt å utarbeide strategi- og handlingsplaner er like viktig for controllerrollen som de tradisjonelle oppgaver. På bakgrunn av dette kan det tenkes å være behov for å se på hvordan controllerne bruker sin tid for å optimalisere tidsbruken til controllerne, slik at de kan bidra til virksomheten på en best mulig måte. Funnene i undersøkelsen er å anse som viktig informasjon for de som skal organisere helseforetakene, og for de som leder økonomifunksjonen.

Basert på den deskriptive statistikken viser undersøkelsen at den typiske controller i norske helseforetak hevder å ha et mangfoldig sett av ferdigheter, samt at arbeidsoppgavene deres strekker seg fra tradisjonelle oppgaver til moderne oppgaver. Til tross for at undersøkelsen indikerer at controllerne bruker mest tid på de tradisjonelle oppgavene ser vi at ferdigheter forbundet med den moderne controllerrollen anses som sentralt for rollen. Det kan tenkes at controllerens store utfordring er å omstille seg mellom de ulike ferdighetene og arbeidsoppgavene som kreves i løpet av en arbeidsdag. Dette tyder på en kompleks controllerrolle som kan ses i sammenheng med fremveksten av den hybridiserte controllerrollen. Implikasjonen av dette er at økonomidirektører må søke bredt ved rekruttering med tanke på både hvilke ferdigheter en controller må ha og hvilke arbeidsoppgaver de må kunne utføre.

5.1.2 Den hybride controllerrollen

Ut i fra faktoranalysene som er gjennomført identifiseres flere ulike roller en controller kan ha. På bakgrunn av utvalgte spørsmål knyttet til dimensjonene ferdigheter og arbeidsoppgaver dannes en todeling av controllerrollen. Controllerne i norske helseforetak har ferdigheter og arbeidsoppgaver som er sammenfallende med både den tradisjonelle og den moderne controllerrollen. De har tradisjonelle arbeidsoppgaver som omfatter budsjettering, årsregnskap, finansielle rapporter, samt utarbeidelse og analysering av beslutningsgrunnlag for ledelsen basert på nøkkeltall. Arbeidsoppgavene deres består også av moderne oppgaver som å gi råd i operasjonelle beslutninger og å bistå med strategiske planlegging. Når det kommer til hvilke ferdigheter controllerne hevder er viktig for rollen identifiseres ferdigheter forbundet med både den tradisjonelle og den moderne controllerrollen. Controllerne i norske helseforetak kjenner seg igjen i ferdigheter knyttet til å være analytisk, kalkulatív, nøyaktig og teknisk anlagt. Disse ferdighetene er sammenfallende med beskrivelser av den tradisjonelle controllerrollen. Controllerne i norske helseforetak hevder i tillegg at kommunikative evner, samarbeidsevner, relasjonelle evner, personlig integritet og evnen til å se løsninger er viktig for rollen, dette er sammenfallende med ferdigheter som forbindes med den moderne controllerrollen. Funnene viser at controllerne i norske helseforetak både har arbeidsoppgaver og ferdigheter som er sammenfallende med det litteraturen omtaler som den tradisjonelle og den moderne controllerrollen.

Det identifiseres også en firedeling av controllerrollen, og dette er ytterligere med på å understøtte at controllerrollen er fragmentert. Basert på den ene faktoranalysen dannes det fire ulike roller, og disse rollene er navngitt IT-ansvarlig, rapportør, forretningspartner og personalsjef. Rollen som rapportør har sterke fellestrekk med arbeidsoppgaver knyttet til den tradisjonelle controllerrollen. Rollen som forretningspartner ligner derimot mest på det som i litteraturen omtales som den moderne controller. Likeså finner vi en rolle som personalsjef som drar kjennskap til Nilsson og Olve (2013) sin definisjon av pedagogen. Funnene viser at controllerne i norske helseforetak har arbeidsoppgaver som er sammenfallende med den tradisjonelle og den moderne controllerrollen, men at også andre type roller identifiseres.

Oppsummerende viser faktoranalysene og den deskriptive statistikken sett under ett at controllerne i norske helseforetak har en kompleks rolle, samt at de har arbeidsoppgaver og ferdigheter forbundet med både den tradisjonelle og den moderne controllerrollen som

beskrives i litteraturen. At controlleren sin rolle varierer mellom å være tradisjonell og moderne kan ses i sammenheng med at det ikke finnes bestemte måter å styre økonomien på i enhver situasjon (Otley, 1980; Chenhall, 2003). Basert på undersøkelsen funn må du som controller ha evnen til å kunne omstille og tilpasse deg ulike arbeidsoppgaver ut i fra hvilken situasjon du befinner deg i. Det blir derfor avgjørende for controlleren å kunne trekke frem den riktige kompetansen ut i fra hvilken situasjon de befinner seg i. Undersøkelsens funn om at controllerrollen forflytter seg mellom flere ulike roller kan videre ses i sammenheng med at trender i konteksten til controllerne danner nye prosesser og mekanismer som gjør at nye strukturer, normer, regler og rutiner blir etablert (Burns og Scapens, 2000). Som et resultat av dette kreves det en endringsvilje og evne til å tilpasse seg ulike situasjoner som controller. Som et eksempel kan innføring av tankesett fra NPM ses på som en trend i offentlig sektor som har resultert i nye ideer for hvordan rollen bør være.

Oppsummerende stemmer praksisen i norske helseforetak til dels overens med litteraturens påståtte utvikling av controllerrollen (Granlund og Lukka, 1998; Burns og Baldvinsdottir, 2007; Nilsson og Olve, 2013; Lindvall, 2017), men utviklingen er ikke like rask som mange forskere påstår. Avhandlingen viser at de tradisjonelle økonomiske arbeidsoppgavene knyttet til rapportering og kontroll ikke har blitt erstattet, men at de heller suppleres med mer fremtidsrettede arbeidsoppgaver. Undersøkelsen viser en hybrid variant av den tradisjonelle og den moderne controllerrollen, og indikerer at det foregår en dynamisk forflytning mellom ulike roller. Det er derfor vanskelig å definere én type controllerrolle i norske helseforetak. Implikasjonen av dette er at det i fremtiden blir viktig med kontrollere som har evnen til å omstille og tilpasse seg forflytningen mellom ulike roller. Det trengs kontrollere som er tilpasningsdyktige og som mestrer ulike roller i ulike situasjoner.

5.2 Implikasjoner

I denne studien har vi tatt utgangspunkt i et egenutviklet spørreskjema som er besvart av tilnærmet samtlige kontrollere i norske helseforetak. Undersøkelsen viser en responsrate på 87 %, noe som gjør at utvalget er representativt. Den høye responsraten gjør det mulig å foreta generaliserende slutninger angående hva som kjennetegner controllerrollen i norske helseforetak. Studien gir i det følgende både empiriske og praktiske implikasjoner overfor controllerrollen i norske helseforetak.

At vi har gjennomført en landsdekkende kartleggingsundersøkelse om controllerrollen i norske helseforetak er i seg selv et stort empirisk bidrag i denne avhandlingen. Undersøkelsen gir et overblikk over controllerens bakgrunn, arbeidsoppgaver og ferdigheter, og bidrar på den måten med kunnskap om hvilken rolle controllerne i norske helseforetak har i dag. Slik vi ser det er det ikke gjennomført tilsvarende studier i norske helseforetak, og studien bidrar dermed med å gi kunnskap om rollen i en ny kontekst. Undersøkelsen er på den måten et bidrag til økonomistyringslitteraturen om hvordan dagens controllerrolle i norske helseforetak ser ut.

Undersøkelsen viser hvilken bakgrunn den typiske controller har, hvilke arbeidsoppgaver en controller typisk gjør i løpet av en arbeidsdag og hvilke ferdigheter som er avgjørende for rollen. Disse funnene er interessante for de som jobber som kontrollere i norske helseforetak, fordi det danner et grunnlag for å sammenligne seg selv med kjennetegnene til den typiske controller. På denne måten bidrar kartleggingen til tilrettelegging for videre utvikling og læring. Studien gir videre indikasjoner på hvilken rolle controllerne forventes å ha i norske helseforetak. Ledelsen bør ha et bevisst forhold til hva rollen innebærer for å kunne utnytte dens kompetanse. Funnene viser videre hva ledere i norske helseforetak bør se etter ved rekruttering av kontrollere. Implikasjonene av funnene er at helsesektoren trenger personer som er ressurssterke på mange områder.

Basert på resultatene fra undersøkelsen fremstår controllerne i norske helseforetak som «altmuligmenn» som i løpet av en arbeidsdag jobber med svært ulike arbeidsoppgaver. Bedrifter trenger alt fra rapportører til forretningspartnere, analytikere, coacher, personalsjefer og IT-ansvarlige; en controller klarer ikke i løpet av en arbeidsdag å beherske alle disse type arbeidsrollene. Implikasjonene av dette er at det trolig vil være behov for kontrollere som er mer spesialiserte fremfor «altmuligmenn», da dagens kontrollere ikke har kapasitet til å prioritere alle typer arbeidsoppgaver. Ved å ha spesialiserte funksjoner vil controllernes arbeidsoppgaver kunne effektiviseres.

5.3 Videre forskning

Det finnes uten tvil muligheter for videre forskning om controllerens rolle og det er flere ting som kunne vært interessant å studere nærmere. Undersøkelsen vår danner et godt utgangspunkt for andre som ønsker å studere controllerrollen. Det hadde for eksempel vært

interessant å gjennomføre en tilsvarende kartlegging om noen år for å undersøke hvorvidt controllerrollen på kort sikt er under utvikling. Dette kunne vært gjennomført som en longitudinell studie gjennom følgeforskning. Ved å gjennomføre et kvantitativt forskningsprosjekt med lik tematikk som undersøkelsen vår vil det vært mulig å sammenligne resultater.

Videre ville det vært interessant å gjennomføre en dyptgående undersøkelse ved bruk av en kvalitativt tilnæringsmetode, som individuelle eller komparative casestudier. Ved å for eksempel gjennomføre dybdeintervjuer, gruppeintervjuer eller observasjon vil det være mulig å tilegne seg dybdekunnskaper om hva som kjennetegner controllerrollen utover det vi har kartlagt. Det vil også være mulig å si noe om hvordan rollen har utviklet seg ved å intervjuer controllere som har vært ansatt ved helseforetakene over lengre tid. Vår data indikerer noen områder det er særlig interessant å vite mer om, som for eksempel controllerne sine relasjoner til linjeledere, detaljene i arbeidsoppgavene deres og dynamikken i forflytningen mellom ulike roller. Controllerne i helseforetakene opplyser at de har mange arbeidsoppgaver og at de må beherske mange ferdigheter. På bakgrunn av dette ville det vært interessant å sett nærmere hvordan controllerne håndterer de ulike kravene fra ulike hold i bevegelsen mellom ulike situasjoner. Dette kunne for eksempel vært gjort gjennom observasjon eller intensive studier av arbeidsdagen til et utvalg av controllere. Ved å gjennomføre en slik studie i tillegg til vår kartlegging dannes et godt grunnlag for å få en dypere forståelse av controllerens rolle og hva som driver endringsprosessen mot en hybridisert controllerrolle.

Vi har kartlagt controllerens rolle slik den oppfattes fra controllerens perspektiv. Det kunne derfor vært interessant å sammenligne våre resultater med en studie hvor controllerrollen blir studert fra et annet perspektiv. En mulighet er å foreta en lignende studie som Byrne og Pierce (2007) hvor de har undersøkt ledelsens oppfatninger av controlleren sin rolle. Slik data kan også sammenstilles med resultatene i denne undersøkelsen for å få en bedre forståelse av controllerens rolle. Det ville også vært interessant å gjennomføre en lignende studie i en annen kontekst, eksempelvis i kommuner. Spørreundersøkelsen kan enkelt benyttes til andre kontekster med kun noen justeringer. Det hadde også vært interessant å gjennomføre komparative undersøkelser i andre land for å studere om det er forskjeller i controllerrollene i de landene som henholdsvis har et sterkt fokus på NPM (UK, Danmark, Australia) og de med mindre sterkt fokus på NPM.

På grunn av forskningsprosjektet tidsperspektiv har fokuset vårt ikke vært sentrert mot å sammenligne controllerne ved de ulike helseforetakene. Likevel ser vi at dataen åpner opp for at de ulike helseforetakene kan sammenligne controllerrollen knyttet til dimensjonene bakgrunner, arbeidsoppgaver og ferdigheter. Det kunne vært interessant å sette helseforetakene opp mot hverandre for å undersøke om det er en sammenheng mellom helseforetakenes resultater og controllerens karakteristika. På den måten kunne de ulike helseforetakene dannet seg bilder av forbedringspotensialer knyttet til rollen. Et annet forslag er å skille mellom de store og de små helseforetakene for å se om controllerens arbeidsoppgaver og ferdigheter varierer med tanke på de ulike helseforetakenes størrelse.

Litteraturliste

- Berg, T. (2015) Controlleren - En rolle i endring?, *Praktisk økonomi & finans*, 31(2), s. 170-181.
- Bergstrand, J. (2009) *Accounting for management control*. Lund: Studentlitteratur.
- Bjørnenak, T. (2010) Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2 - eller fra ABC til Beyond Budgeting på 20 år, *Magma*, 13(4), s. 49-54.
- Bruland, M. N. og Bryne, C. (2012) *Controllerens rolle og budsjett som styringsverktøy: en studie av controllerens rolle, og hvordan en bedrift bruker og nyttiggjør seg av ulike styringsverktøy sett fra et produsent- og brukersperspektiv*. Masteroppgave. Norges Handelshøyskole.
- Bryman, A. (2008) *Social research methods*. 3. utg. Oxford: Oxford University Press.
- Burns, J. (2000) The dynamics of accounting change Inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(5), s. 566-596. doi: 10.1108/09513570010353710.
- Burns, J. og Baldvinsdottir, G. (2005) An institutional perspective of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis, *European Accounting Review*, 14(4), s. 725-757. doi: 10.1080/09638180500194171.
- Burns, J. og Baldvinsdottir, G. (2007) The changing role of management accountants, i Trevor, H., Northcott, D. og Scapens, R. (red.) *Issues in Management Accounting*. Harlow: Pearson Education Limited, s. 117-135.
- Burns, J. og Scapens, R. W. (2000) Conceptualizing management accounting change: an institutional framework, *Management Accounting Research*, 11(1), s. 3-25. doi: 10.1006/mare.1999.0119.
- Byrne, S. og Pierce, B. (2007) Towards a More Comprehensive Understanding of the Roles of Management Accountants, *European Accounting Review*, 16(3), s. 469-498. doi: 10.1080/09638180701507114.
- Caglio, A. (2003) Enterprise Resource Planning systems and accountants: towards hybridization?, *European Accounting Review*, 12(1), s. 123-153. doi: 10.1080/0963818031000087853.
- 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. doi: 10.1016/S0361-3682(01)00027-7.
- CIMA. (1998) The changing role of the management accountant and its implications for qualification development, *Management Accounting Review*, 76(8), s. 68-69.
- Diamond, S. S. (2000) Reference Guide on Survey Research, i *Reference Manual On Scientific Evidence: Second Edition*. Washington, D.C.: Federal Judicial Center, s. 229-276.
- Eikemo, T. A. og Clausen, T. H. (2012) *Kvantitativ analyse med SPSS: en praktisk innføring i kvantitative analyseteknikker*. 2. utg. Trondheim: Tapir Akademisk Forlag.
- Friedman, A. L. og Lyne, S. R. (1997) Activity-based techniques and the death of the beancounter,

- European Accounting Review*, 6(1), s. 19-44. doi: 10.1080/096381897336854.
- Friman, M. A. (2016) *Controllernas nya roll: en studie av den norske kontrollernes forändrade roll*. Masteroppgave. NTNU Handelshøyskolen i Trondheim.
- Graham, A., Davey-Evans, S. og Toon, I. (2012) The developing role of the financial controller: evidence from the UK, *Journal of Applied Accounting Research*, 13(1), s. 71-88. doi: 10.1108/09675421211231934.
- Granlund, M. og Lukka, K. (1997) From Bean-Counters to Change Agents: The Finnish Management Accounting Culture in Transition, *The Finnish Journal of Business Economics*, 46(3), s. 213-255.
- Granlund, M. og Lukka, K. (1998) Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context, *Management Accounting Research*, 9(2), s. 185-211. doi: 10.1006/mare.1998.0076
- Gripsrud, G., Silkoset, R. og Olsson, U. H. (2004) *Metode og dataanalyse: med fokus på beslutninger i bedrifter*. Kristiansand: Høyskoleforlaget.
- Heum, P. (2006) *Arbeidsliv i omstilling*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Hood, C. (1991) A public management for all seasons?, *Public Administration*, 69(1), s. 3-19. doi: 10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x.
- Hood, C. (1995) The "new public management" in the 1980s: Variations on a theme, *Accounting, Organizations and Society*, 20(2), s. 93-109. doi: 10.1016/0361-3682(93)E0001-W.
- Hopwood, A. G. (1990) Accounting and Organisation Change, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 3(1). doi: 10.1108/09513579010145073.
- Jacobsen, D. I. (2015) *Hvordan gjennomføre undersøkelser?: innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. 3. utg. Oslo: Cappelen Damm akademisk.
- Johannessen, A. (2009) *Introduksjon til SPSS*. 4. utg. Oslo: Abstrakt forlag.
- Johannessen, A., Christoffersen, L. og Tufte, P. A. (2011) *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. 3. utg. Oslo: Abstrakt forlag.
- Johnson, H. T. og 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. doi: 10.1080/09638180701265903.
- Kester, R. (1928) The importance of the controller, *Accounting Review*, 3(3), s. 237-251.
- Kristiansen, P. (2017) *Controllerens rolle i offentlig sektor: En casestudie av Økonomitjenesten i Trondheim kommune*. Masteroppgave. NTNU Handelshøyskolen i Trondheim.
- Lindvall, J. (2017) *Controllernes nya roll: om verksamhetsstyrning i informationsrik miljø*. 2. utg. Lund: Studentlitteratur.

- Nilsson, F. og Olve, N.-G. (2013) *Controllerhandboken*. 10. utg. Stockholm: Liber.
- NTNU (2015) *Politikk for eksternt finansiert etter- og videreutdanning ved NTNU 2016-2020*. Tilgjengelig fra: <https://www.ntnu.no/evu-politikk> (Hentet: 11. februar 2018).
- Newman, M., Smart, C. og Vertinsky, I. (1989) Occupational role dimensions: The profession of management accounting, *The British Accounting Review*, 21(2), s. 127-140. doi: 10.1016/0890-8389(89)90192-3.
- Nyeng, F. (2004) *Vitenskapsteori for økonomer*. Oslo: Abstrakt forlag.
- Nyland, K. og Pettersen, I. J. (2010) Økonomistyring i staten; likhet eller mangfold?, *Magma*, 13(4), s. 27-35.
- Olufsen, R. og Castberg, Y. T. (1998) Utvikling av økonomifunksjonen fra transaksjonsorientering til forretningspartner, *Magma*, 1(3).
- Olve, N.-G. (1988) *Controllerns roll: konturer av en affärsekonom*. Sveriges mekanförb.
- O'Mahony, A. og Doran, J. (2009) The Changing Role of Management Accountants; Evidence from the Implementation of ERP systems in Large Organisations, *International Journal of Business and Management*, 3(8). doi: 10.5539/ijbm.v3n8p109.
- Opstad, L. (2006) *Økonomistyring i offentlig sektor*. Oslo: Gyldendal akademisk.
- Otley, D. T. (1980) The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis, *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), s. 413-428. doi: 10.1016/0361-3682(80)90040-9.
- Rasmussen, B. (2011) Med frihet til å lede?; styring og ledelse i kommunal omsorg, *Magma*, 14(1), s. 65-72.
- Regjeringen (2014) *De regionale helseforetakene*. Tilgjengelig fra: <https://www.regjeringen.no/no/tema/helse-og-omsorg/sykehus/innsikt/nokkeltall-og-fakta---ny/de-regionale-helseforetakene/id528110/> (Hentet: 7. februar 2018).
- Riksrevisjonen (2009) *Økonomistyringen i helseforetakene er ikke tilfredsstillende*. Tilgjengelig fra: <https://www.riksrevisjonen.no/presserom/Pressemeldinger/Sider/helseforetakene.aspx> (Hentet: 15. april 2018).
- Ringdal, K. (2013) *Enhet og mangfold: samfunnsvitenskapelig forskning og kvantitativ metode*. 3. utg. Bergen: Fagbokforlaget.
- Russell, K., Siegel, G. og Kulesza, C. (1999) Counting more, counting less, *Strategic Finance*, 81(3), s. 38-44.
- Scott, W. R. (2004) Institutional Theory, i Ritzer, G. (red.) *Encyclopedia of Social Theory*. Thousand Oaks: SAGE Publications.
- Siegel, G., Sorensen, J. og Richtermeyer, S. (2003) Part 1: Are you a business partner?, *Strategic Finance*, 85(3), s. 38-43.
- Simon, H. A., Guetzkow, H., Kozmetsky, G. og Tyndall, G. (1954) *Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department*. New York: Controllershship Foundation.

- Siverbo, S. (2017) Management Control and Public Sector. *ØS420 Perspektiver på økonomistyring*. Tilgjengelig fra: <https://itslearning.com/no/> (Hentet: 9. februar 2018).
- SSB (2018) *Yrke oppslag*. Tilgjengelig fra: http://www.ssb.no/a/yrke/yrke_oppslag.html (Hentet: 27. januar 2018).
- Swanberg, A. og Erikson, I. C. (2017) Siviløkonomutdanning i en digital tid, *Magma*, 20(5), s. 91-94.
- Tjørve, C. og Bekkelund, E. (2012) *Controllerens rolle og bruk av styringsverktøy: en studie av hvordan controllerens rolle i organisasjonen og bruk av forskjellige styringsverktøy bidrar til å skape verdi*. Masteroppgave. Norges Handelshøyskole.
- Vaivio, J. og Kokko, T. (2006) Counting big: Re-examining the concept of the bean counter controller, *The Finnish Journal of Business Economics*, 10(1), s.49-74.
- Van Der Stede, W. A., Young, S. M. og Chen, C. X. (2005) Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: The case of survey studies, *Accounting, Organizations and Society*, 30(7), s. 655-684. doi: 10.1016/j.aos.2005.01.003.
- Wennes, G. og Nyeng, F. (2006) *Tall, tolkning og tvil bak metodevalg i økonomi, ledelse og markedsføring*. Oslo: Cappelen Damm Akademisk.
- Yazdifar, H. og 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. doi: 10.1108/18325910510635353.
- Young, S. M. (1996) Survey research in management accounting: a critical assessment, i Richardson, A. J. (red.) *Research methods in accounting: Issues and debates*. Vancouver: Canada Research Foundation.

Vedlegg

Vedlegg 1: Spørreundersøkelsen



Kjære controller!

Vi er to studenter ved NTNU Handelshøyskolen i Trondheim. Dette semesteret skriver vi en masteroppgave innenfor hovedprofilen økonomistyring, og temaet for oppgaven er controllerens rolle i norske helseforetak. Vi ønsker å gjennomføre en landsdekkende kartleggingsundersøkelse av controllerens rolle knyttet til controllerens bakgrunn, arbeidsoppgaver, arbeidshverdag, ferdigheter og egenskaper.

Helseforetaket du er tilknyttet har stilt seg positiv til deltakelse i dette forskningsprosjektet, og du er valgt ut som respondent av din økonomisjef. For å få til en landsdekkende kartlegging er vi avhengig av å få inn flest mulig svar. Undersøkelsen består av 22 spørsmål og vil ta rundt 10 min. Alle svar vil bli anonymisert i oppgaven, slik at ingen data kan spores tilbake til den enkelte person. Studien er meldt til personvernombudet for forskning, Norsk samfunnsvitenskapelig datatjeneste AS.

Det er helt frivillig å delta i studien, og prosjektet skal etter planene avsluttes 24.05.2018. Dersom det skulle være ønskelig med et sammendrag av hovedfunnene i studien, vil det være mulig å sende inn din e-postadresse på siste spørsmål.

Har du ytterligere spørsmål om studien, vennligst ta kontakt med oss via e-post eller telefon. Håper dere har lyst til å hjelpe oss med å kartlegge controllerens rolle i norske helseforetak. På forhånd takk!

Med vennlig hilsen,

Camilla Risan Nilsen
Student, NTNU Handelshøyskolen
+4792495524
camillrn@stud.ntnu.no

Mariel Sagbakk
Student, NTNU Handelshøyskolen
+4798449285
mariel.sagbakk@ntnu.no

1) Din alder:

- 20-30
- 31-40
- 41-50
- 51-60
- 61-70
- Eldre

2) Hvilken yrkestittel har du?

3) Hvor lenge har du jobbet i din nåværende stilling?

4) Hvilken utdanningsbakgrunn har du?

- Høyeste fullførte utdanning tilsvarende videregående skole, 10-13 års skolegang
- Høyeste fullførte utdanning tilsvarende 1-3 års utdanning fra universitet eller høyskole
- Høyeste fullførte utdanning tilsvarende minst 4-års utdanning fra universitet eller høyskole
- Annet, spesifiser:

5) Innen hvilket område har du utdanning?

- Økonomi og administrasjon
- Samfunnsøkonomi
- Samfunnsvitenskap
- Statsvitenskap
- Helsefaglig
- Annet, spesifiser:

6) Har du etter- eller videreutdanning?

- Nei
- Ja, spesifiser:

7) Hvilket regionalt helseforetak er du tilknyttet?

- Helse Nord
- Helse Midt-Norge
- Helse Vest
- Helse Sør-Øst

Denne informasjonen vises kun i forhåndsvisningen. Følgende kriterier må være oppfylt for at spørsmålet skal vises for respondenten: Hvis 7. «Hvilket regionalt helseforetak er du tilknyttet?» *er lik* Helse Vest

8) Hvilket helseforetak er du tilknyttet?

Helse Vest

- Helse Bergen
- Helse Fonna
- Helse Førde
- Helse Stavanger

Denne informasjonen vises kun i forhåndsvisningen. Følgende kriterier må være oppfylt for at spørsmålet skal vises for respondenten: Hvis 7. «Hvilket regionalt helseforetak er du tilknyttet?» *er lik* Helse Midt-Norge

Helse Midt-Norge

- Helse Møre og Romsdal
- Helse Nord-Trøndelag
- St. Olavs Hospital

Denne informasjonen vises kun i forhåndsvisningen. Følgende kriterier må være oppfylt for at spørsmålet skal vises for respondenten: Hvis 7. «Hvilket regionalt helseforetak er du tilknyttet?» *er lik* Helse Nord

Helse Nord

- Finnmarkssykehuset
- Helgelandssykehuset
- Nordlandssykehuset
- Universitetssykehuset Nord-Norge

Denne informasjonen vises kun i forhåndsvisningen. Følgende kriterier må være oppfylt for at spørsmålet skal vises for respondenten: Hvis 7. «Hvilket regionalt helseforetak er du tilknyttet?» *er lik* Helse Sør-Øst

Helse Sør-Øst

- Akershus universitetssykehus
- Oslo universitetssykehus
- Sunnaas sykehus
- Sykehuset i Innlandet
- Sykehuset i Telemark
- Sykehuset i Vestfold
- Sykehuset i Østfold
- Sørlandet sykehus
- Vestre Viken

9) Hvor er du formelt ansatt?

- Økonomiavdeling
- Klinikk

10) Hvor er ditt daglige arbeidssted?

- Økonomiavdeling
 Klinikk

11) Hvor mye tid bruker du på følgende arbeidsoppgaver?

	(Ingen tid)	1	2	3	4	(Svært mye tid)
						5
Oppgaver knyttet til budsjettering og finansregnskap	<input type="radio"/>		<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Oppgaver knyttet til prognoser, kalkyler og rapportering	<input type="radio"/>		<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Utarbeiding av økonomisk informasjon for intern styring, utvikling og vedlikehold	<input type="radio"/>		<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Utarbeiding av økonomisk informasjon til ledelsen	<input type="radio"/>		<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Analyse av data for å identifisere problemer og foreslå løsninger	<input type="radio"/>		<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Gi innspill til utarbeidelse av foretakets strategi- og handlingsplan	<input type="radio"/>		<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

12) Hvor viktig er følgende arbeidsoppgaver for deg som controller?

	(Ikke viktig)	1	2	3	4	(Svært viktig)
						5
Oppgaver knyttet til budsjettering og finansregnskap	<input type="radio"/>		<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Oppgaver knyttet til prognoser, kalkyler og rapportering	<input type="radio"/>		<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Utarbeiding av økonomisk informasjon for intern styring, utvikling og vedlikehold	<input type="radio"/>		<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Utarbeiding av økonomisk informasjon til ledelsen	<input type="radio"/>		<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Analyse av data for å identifisere problemer og foreslå løsninger	<input type="radio"/>		<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Gi innspill til utarbeidelse av foretakets strategi- og handlingsplan	<input type="radio"/>		<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

13) Hvilke av disse tre arbeidsoppgavene kjenner du deg mest igjen i?

- Rutinemessige oppgaver knyttet til budsjettering og regnskapsrapportering
 Trekke oppmerksomhet til ledere og bistå i tolkning av forretningsresultater
 Bistå ledelsen med støtte til beslutningstaking

14) Vennligst ta stilling til følgende:

	Helt uenig	Ganske uenig	Verken enig eller uenig	Ganske enig	Helt enig
Jeg jobber med finansiell informasjon (budsjetter, prognoser, rapportering, finansregnskap)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg prioriterer finansielle oppgaver fremfor ikke-finansielle oppgaver	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mine arbeidsoppgaver er rutinepreget	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mine arbeidsoppgaver er rettet mot fremtidig data	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg har god kunnskap om min virksomhet	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Controllerrollen er integrert i driften til avdelingene	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg opptrer som en støttefunksjon for enhetsledere	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

15) I hvor stor grad jobber du med disse arbeidsoppgavene?

	(Ikke i det hele tatt) 1	2	3	4	(I svært stor grad) 5
Opplæring av ansatte	<input type="radio"/>	<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"/>	<input type="radio"/>
Bemanningsplanlegging og turnusplanlegging	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Utvikling av finansielle IT systemer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Implementering av finansielle IT systemer	<input type="radio"/>	<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"/>	<input type="radio"/>
Utarbeidelse og oppfølging av regnskap, budsjett og prognoser	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Presentasjon og kommunikasjon av økonomisk informasjon	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Investeringsanalyse	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Strategisk planlegging	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

16) I hvor stor grad forventer du at disse arbeidsoppgavene vil være viktig i din rolle i fremtiden?

	(Ikke i det hele tatt) 1	2	3	4	(I svært stor grad) 5
Budsjettering og regnskapsrapportering	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ledelse og organisering av de ansatte	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Strategisk planlegging	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Gi råd i operasjonelle beslutninger	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Utvikle og implementere finansielle IT systemer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

17) Angi hvor stor andel av arbeidshverdagen din som går med på rutinemessige oppgaver?

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

18) Angi hvor stor andel av arbeidshverdagen din som går med på å jobbe individuelt?

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

19) Hvor viktig er følgende ferdigheter for deg i din arbeidshverdag?

	(Ingen betydning) 1	2	3	4	(Avgjørende betydning) 5
Analytiske ferdigheter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
IT ferdigheter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kommunikative evner	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Samarbeidsevner	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kalkulative ferdigheter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Nøyaktighet	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Løsningsorientert	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Relasjonelle evner	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Forretningsforståelse	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Personlig integritet	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kreativitet	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

20) Vennligst ta stilling til følgende:

	Helt uenig	Ganske uenig	Verken enig eller uenig	Ganske enig	Helt enig
Kommunikasjonsferdigheter er viktigere enn analytiske ferdigheter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mellommenneskelige evner er viktigere enn kalkulative ferdigheter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
IT systemer har ført til en endring av mine arbeidsoppgaver	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
IT systemer har redusert tiden jeg bruker på rapportering	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mye av min tid går med til utvikling og vedlikehold av IT systemer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

21) I hvilken grad bruker du disse kommunikasjonsformene i ditt arbeid?

	(Ikke i det hele tatt)	1	2	3	4	5 (I svært stor grad)
Dialog ansikt til ansikt	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Møter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Telefon	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
E-post	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Rapporter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

22) Vennligst ta stilling til følgende:

	Helt uenig	Ganske uenig	Verken enig eller uenig	Ganske enig	Helt enig
Jeg fokuserer mest på tall og historisk data	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg overvåker avvik i budsjettet	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg motiverer medarbeidere til bedre ytelse	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg har ansvar for at forandring skjer og iverksetter tiltak	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg tydeliggjør strategier gjennom bruk av nøkkeltall og rapporter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg driver med opplæring av andre ansatte	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg analyserer nøkkeltall og bedømmer deres utvikling	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg utvikler beslutningsgrunnlag for min leder	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

23) Ønsker du et sammendrag av studien, skriv inn din e-postadresse under:

Vedlegg 2: Informasjonsskriv

Hei!

Vi er to studenter ved NTNU Handelshøyskolen i Trondheim. Dette semesteret skriver vi en masteroppgave innenfor hovedprofilen økonomistyring, der tema for oppgaven er controllerens rolle i norske helseforetak. Vi ønsker å gjennomføre en landsdekkende kartleggingsundersøkelse av controllerens rolle i norske helseforetak knyttet til controllerens bakgrunn, arbeidsoppgaver, arbeidshverdag, ferdigheter og egenskaper. Det vil bli sendt ut en spørreundersøkelse bestående av 22 spørsmål på e-post, og estimert tidsbruk er 10 minutter.

Vi ønsker å komme i kontakt med økonomidirektøren ved ditt helseforetak som kan sette oss i kontakt med kontrollere (økonomiske rådgivere). Det hadde vært til stor hjelp dersom du kunne tenke deg å sette oss i kontakt med dine kontrollere gjennom e-postadresser. Er dette noe du kan være behjelpelig med?

Informasjonen vil bli behandlet konfidensielt, og resultatene vil bli presentert slik at ingen enkeltpersoner kan gjenkjennes. De som velger å delta kan få tilsendt resultatene av studien dersom det skulle være ønskelig.

Dersom du har ytterligere spørsmål til undersøkelsen, kan du ta kontakt med oss eller veilederne våre. Vi håper dette er noe som er av interesse, og at du har lyst til å hjelpe oss med å kartlegge controllerens rolle i norske helseforetak. På forhånd takk.

Med vennlig hilsen,

Camilla Risan Nilsen
Masterstudent, NTNU Handelshøyskolen
+ 47 92495524
camillrn@stud.ntnu.no

Per Christian Ahlgren
Ansatt, NTNU Handelshøyskolen
+47 73412401
per.c.ahlgren@ntnu.no

Mariel Sagbakk
Masterstudent, NTNU Handelshøyskolen
+ 47 98449285
mariel.sagbakk@ntnu.no

Kari Nyland
Ansatt, NTNU Handelshøyskolen
+47 73559980
kari.nyland@ntnu.no

Vedlegg 3: NSD



Per Christian Ahlgren

7491 TRONDHEIM

Vår dato: 26.01.2018

Vår ref: 58458 / 3 / STM

Deres dato:

Deres ref:

Forenklet vurdering fra NSD Personvernombudet for forskning

Vi viser til melding om behandling av personopplysninger, mottatt 17.01.2018. Meldingen gjelder prosjektet:

58458	Controllerrollen i norske helseforetak
Behandlingsansvarlig	NTNU, ved institusjonens øverste leder
Daglig ansvarlig	Per Christian Ahlgren
Student	Mariel Sagbakk

Vurdering

Etter gjennomgang av opplysningene i meldeskjemaet med vedlegg, vurderer vi at prosjektet er omfattet av personopplysningsloven § 31. Personopplysningene som blir samlet inn er ikke sensitive, prosjektet er samtykkebasert og har lav personvernulempe. Prosjektet har derfor fått en forenklet vurdering. Du kan gå i gang med prosjektet. Du har selvstendig ansvar for å følge vilkårene under og sette deg inn i veiledningen i dette brevet.

Vilkår for vår vurdering

Vår anbefaling forutsetter at du gjennomfører prosjektet i tråd med:

- opplysningene gitt i meldeskjemaet
- krav til informert samtykke
- at du ikke innhenter sensitive opplysninger
- veiledning i dette brevet
- NTNU sine retningslinjer for datasikkerhet

Veiledning

Krav til informert samtykke

Utvalget skal få skriftlig og/eller muntlig informasjon om prosjektet og samtykke til deltakelse. Informasjon må minst omfatte:

- at NTNU er behandlingsansvarlig institusjon for prosjektet
 - daglig ansvarlig (eventuelt student og veileder) sine kontaktopplysninger
 - prosjektets formål og hva opplysningene skal brukes til
 - hvilke opplysninger som skal innhentes og hvordan opplysningene innhentes
- På nettsidene våre finner du mer informasjon og en veiledende mal for informasjonsskriv.

Forskningsetiske retningslinjer

Sett deg inn i forskningsetiske retningslinjer.

Meld fra hvis du gjør vesentlige endringer i prosjektet

Dersom prosjektet endrer seg, kan det være nødvendig å sende inn endringsmelding. På våre nettsider finner du svar på hvilke endringer du må melde, samt endringsskjema.

Opplysninger om prosjektet blir lagt ut på våre nettsider og i Meldingsarkivet

Vi har lagt ut opplysninger om prosjektet på nettsidene våre. Alle våre institusjoner har også tilgang til egne prosjekter i Meldingsarkivet.

Vi tar kontakt om status for behandling av personopplysninger ved prosjektslutt

Ved prosjektslutt 24.05.2018 vil vi ta kontakt for å avklare status for behandlingen av personopplysninger.

Gjelder dette ditt prosjekt?

Dersom du skal bruke databehandler

Dersom du skal bruke databehandler (ekstern transkriberingsassistent/spørreskjemaleverandør) må du inngå en databehandleravtale med vedkommende. For råd om hva databehandleravtalen bør inneholde, se Datatilsynets veileder.

Hvis utvalget har taushetsplikt

Vi minner om at noen grupper (f.eks. opplærings- og helsepersonell/forvaltningsansatte) har taushetsplikt. De kan derfor ikke gi deg identifiserende opplysninger om andre, med mindre de får samtykke fra den det gjelder.

Dersom du forsker på egen arbeidsplass

Vi minner om at når du forsker på egen arbeidsplass må du være bevisst din dobbeltrolle som både forsker og ansatt. Ved rekruttering er det spesielt viktig at forespørsel rettes på en slik måte at frivilligheten ved deltakelse ivaretas.

Se våre nettsider eller ta kontakt med oss dersom du har spørsmål. Vi ønsker lykke til med prosjektet!

Vennlig hilsen

Marianne Høgetveit Myhren

Siri Tenden Myklebust

Vedlegg 4: KMO og Bartletts sfæretest

Kaiser-Meyer-Olkin og Bartletts sfæretest		
	KMO	Bartletts sfæretest
Analytiker og regnskapsfører	0,691	0,00
Ferdighetskrav	0,795	0,00
Arbeidsoppgaver	0,612	0,00
Fire nye roller	0,669	0,00

Vedlegg 5: Egenverdier og kumulativ forklart varians

Spørsmål 14 - Arbeidsoppgaver

Totalt forklart varians									
	Initiale egenverdier			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% av varians	Kumulativ %	Total	% av varians	Kumulativ %	Total	% av varians	Kumulativ %
1	2,054	29,337	29,337	2,054	29,337	29,337	1,925	27,494	27,494
2	1,574	22,488	51,826	1,574	22,488	51,826	1,703	24,332	51,826
3	0,908	12,967	64,792						
4	0,839	11,986	76,779						
5	0,675	9,650	86,429						
6	0,508	7,264	93,693						
7	0,441	6,307	100,000						

Spørsmål 15 - fire nye roller

	Initiale egenverdier			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% av varians	Kumulativ %	Total	% av varians	Kumulativ %	Total	% av varians	Kumulativ %
1	2,662	26,618	26,618	2,662	26,618	26,618	2,378	23,783	23,783
2	2,015	20,153	46,771	2,016	20,153	46,771	1,654	16,540	40,323
3	1,202	12,017	58,788	1,202	12,017	58,788	1,541	15,414	55,737
4	1,016	10,162	68,950	1,016	10,162	68,950	1,321	13,213	68,950
5	0,871	8,713	77,663						
6	0,649	6,493	84,155						
7	0,611	6,115	90,270						
8	0,399	3,986	94,257						
9	0,343	3,431	97,688						
10	0,231	2,312	100,000						

Spørsmål 19 - Ferdighetskrav

Totalt forklart varians									
	Initiale egenverdier			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% av varians	Kumulativ %	Total	% av varians	Kumulativ %	Total	% av varians	Kumulativ %
1	3,293	36,591	36,591	3,293	36,591	36,591	2,816	31,292	31,292
2	1,309	14,543	51,134	1,309	14,543	51,134	1,786	19,842	51,134
3	1,059	11,767	62,901						
4	0,739	8,212	71,113						
5	0,690	7,669	78,782						
6	0,588	6,534	85,316						
7	0,554	6,151	91,467						
8	0,400	4,444	95,912						
9	0,368	4,088	100,000						

Spørsmål 22 - Analytiker og regnskapsfører

Totalt forklart varians									
	Initiale egenverdier			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% av varians	Kumulativ %	Total	% av varians	Kumulativ %	Total	% av varians	Kumulativ %
1	2,241	44,822	44,822	2,241	44,822	44,822	2,189	43,776	43,776
2	1,131	22,622	67,444	1,131	22,622	67,444	1,183	23,668	67,444
3	0,745	14,902	82,346						
4	0,460	9,195	91,541						
5	0,423	8,459	100,00						