



**EKONOMI
HÖGSKOLAN**
Lunds universitet

*Magisteruppsats i Företagsekonomi
VT 2008*

Controllern i svensk praktik

—

en kvantitativ studie av en profession i förändring

Handledare:

Olof Arwidi

Peter Jönsson

Författare:

Agneta Olsson

Alexander Paulsson

Sammanfattning

- Uppsatsens titel:** *Controllern i svensk praktik – En kvantitativ studie av en profession i förändring*
- Seminariedatum:** 13 juni 2008, kl 11:00
- Ämne/kurs:** Magisteruppsats, FEKP01, 10 poäng (15 ECTS)
- Författare:** Agneta Olsson; Alexander Paulsson
- Handledare:** Olof Arwidi; Peter W Jönsson
- Nyckelord:** Controller; roll; arbetsområde; arbetsuppgifter; styrmedel; färdigheter; förändringsdrivare; kvantitativ
- Syfte:** Att kartlägga samt analysera förändringar inom ekonomistyrningsområdet avseende controllerns roll, arbetsområde och styrmedel i svensk praktik
- Metod:** En webb-baserad enkät skickades ut till 1000 controller i Sverige. Enkäten var utformad som en replikat från studien av Scapens *et al* (2002). Kvantitativa och statistiska metoder användes vid bearbetning av materialet
- Teoretiska perspektiv:** Vi utgår ifrån att externa strukturella processer, s.k. förändringsdrivare, utvecklade av Lukka och Granlund (1998), som genom ekonomiska, normativa och tvingande tryck, samt efterliknelseprocesser, skapar homogeniserande praktiker i controllerns arbete.
- Slutsats:** Några signifikanta skillnader mellan service- och industrisektorn i Sverige avseende controllerrollen, arbetsområdet och styrmedel kunde inte verifieras. Controllern i Sverige idag arbetar till stor del med de traditionella arbetsuppgifterna med ett visst inslag av strategiska arbetsuppgifter. I ett internationellt perspektiv kunde inga stora skillnader mellan Sverige och Storbritannien konstateras. Indikationer på en förhållandevis långsam förändring avseende controller rollen, arbetsområdet och styrmedel kunde noteras, till stor del oavsett nations- och sektortillhörighet samt organisationsegenskaper.

Abstract

- Title:** *The Controller in Swedish Practice – A Quantitative Study of a Profession in Transformation*
- Seminar date:** 13th of June 2008, 11:00 A.M.
- Course:** Degree Project in Business Administration, Master Thesis in Accounting, 10 Swedish Credits (15 ECTS)
- Authors:** Agneta Olsson; Alexander Paulsson
- Advisors:** Olof Arwidi; Peter W Jönsson
- Key words:** Controller; Management Accountants; Role; Working Area; Tasks; Tools and Techniques; Skills; Change Drivers and Quantitative
- Purpose:** The purpose is to survey and analyse the change within management control considering the role, the working area and the means of control used by Management Accountants (*Controllers*) in Swedish practice
- Methodology:** A web-based questionnaire survey was administrated to 1000 Management Accountants (*Controllers*) in Sweden. The survey is a replication of a previous study made by Scapens *et al* (2002). Quantitative and statistical methods were used for the analysis of the collected data.
- Theoretical Perspectives:** We assume that external structural processes i.e. change drivers, developed by Lukka and Granlund (1998), through which economic, normative, coercive pressures and mimetic processes, create homogenising practices in the work of Management Accountants (*Controllers*).
- Conclusions:** Some significant differences between service- and industrial sector in Sweden considering the role, the working area and the means of control used by Management Accountants (*Controllers*) could not be verified. Today in Sweden, Management Accountants (*Controllers*) are working, to the large extent, with traditional tasks. However certain elements of strategic tasks can be found. No large differences from an international perspective could be verified between Sweden and the United Kingdom. The indication of a relative slow change of the role, the working area and the means of control used by Management Accountants (*Controllers*) could be noted, irrespective of nationality, sector and organisational characteristics.

Förord

Vi vill rikta ett särskilt tack till våra handledare Olof Arwidi och Peter Jönsson för deras engagemang och initierande stöd samt de givande och värdefulla diskussioner vi haft under handledningstillfällena. Tack vare handledarnas omsorg har vi kunnat fullfölja vår undersökning.

Därefter vill vi tacka Civilekonomernas representanter som möjliggjorde denna undersökning; Alexander Beck som har varit vår kontaktperson under hela undersökningen, Diana Corman som har möjliggjort utskicket av enkäten till Civilekonomernas medlemmar samt Nina Forssblad för hennes värdefulla kommentarer.

Tack riktas till alla som har berikat vår undersökning och inte minst våra familjer som har varit ett stort stöd för oss under hela undersökningstiden.

Lund, juni 2008

Agneta Olsson

Alexander Paulsson

Innehållsförteckning

1	INLEDNING	8
1.1	BAKGRUND	9
1.2	PROBLEMDISKUSSION OCH POSITIONERING	10
1.3	PROBLEMFÖRMULERING	11
1.4	SYFTE	12
1.5	MÅLGRUPP	13
1.6	AVGRÄNSNINGAR	13
1.7	DISPOSITION	14
2	CONTROLLERN OCH TIDIGARE STUDIER	16
2.1	VAD ÄR EN PROFESSION?	16
2.2	VAD ÄR EN CONTROLLER?	17
2.2.1	<i>Definition</i>	18
2.2.2	<i>Historisk överblick</i>	18
2.2.3	<i>Vad gör controllern?</i>	19
2.3	TIDIGARE FORSKNING	21
2.3.1	<i>Om hur och varför controllerrollen bör förändras – normativ forskning</i>	21
2.3.2	<i>Om hur och varför controllerrollen faktiskt förändras – empirisk forskning</i>	24
3	TEORETISK REFERENS RAM	26
3.1	FÖRÄNDRINGSDRIVARE	26
3.2	FÖRÄNDRINGSDRIVARE PÅ MAKRONIVÅ	27
3.2.1	<i>Ekonomiskt tryck</i>	28
3.2.2	<i>Tvingande tryck</i>	28
3.2.3	<i>Normativa tryck</i>	29
3.2.4	<i>Efterliknelseprocesser</i>	30
3.3	FÖRÄNDRING PÅ MELLANNIVÅN	32
3.4	FÖRÄNDRING PÅ MIKRONIVÅ	33
3.5	SAMMANFATTNING AV DEN TEORETISKA REFERENS RAMEN	34
4	UNDERSÖKNINGSDESIGN OCH TILLVÄGAGÅNGSSÄTT	36
4.1	OM DEN VETENSKAPLIGA FORSKNINGSPROCESSENS ARBETSGÅNG	36
4.2	KUNSKAPSTEORETISKA UTGÅNGSPUNKTER	36
4.3	PLANERING AV UNDERSÖKNINGEN	37
4.3.1	<i>Precisering av syftet</i>	38
4.3.2	<i>Population, respondenter och urval</i>	38
4.3.3	<i>Webbsurvey – enkäten som metod</i>	39
4.4	GENOMFÖRANDE AV UNDERSÖKNINGEN	40
4.4.1	<i>Kontakt med respondenter</i>	40
4.4.2	<i>Justering och bortfall i populationen</i>	40
4.4.3	<i>Svarsfrekvens</i>	41
4.5	BEARBETNING OCH ANALYS AV DET INSAMLADE MATERIALET	42
4.6	OM EVENTUELLA BRISTER MED VÅRT TILLVÄGAGÅNGSSÄTT	43
4.6.1	<i>Tidsaspekten</i>	44
4.6.2	<i>Reliabilitet</i>	44
4.6.3	<i>Validitet</i>	45
4.6.4	<i>Generaliserbarhet</i>	45
4.7	NÅGRA AVSLUTANDE NOTERINGAR OM SPRÅK, LITTERATUR OCH DEFINITIONER	46
5	EMPIRI OCH ANALYS – BESKRIVNING, TOLKNING SAMT JÄMFÖRELSE	47
5.1	NÅGRA INLEDANDE REFLEKTIONER	47
5.2	BESKRIVNING AV INSAMLAD DATA	47
5.3	EN BILD AV CONTROLLERN IDAG	50
5.3.1	<i>Viktiga omständigheter för controllerns förändrade roll</i>	50
5.3.2	<i>Controllerns roller och ansvarsområden</i>	52

5.3.2.1	Controllerns syn på viktiga färdigheter.....	52
5.3.2.2	Controllerns fysiska placering i organisationen.....	53
5.3.3	Controllerns styrmedel och arbetsuppgifter.....	54
5.3.3.1	Controllerns syn på viktiga tekniker och verktyg	54
5.3.3.2	Controllerns syn på upplevda problem i samband med yrkesutövandet.....	56
5.3.3.3	Controllerns syn på viktiga arbetsuppgifter	57
5.3.4	Sammanfattande bild av controllern idag.....	59
5.4	FÖRÄNDRINGAR PÅ MAKRONIVÅN.....	59
5.4.1	Viktiga omständigheter för controllerns förändrade roll.....	60
5.4.2	Controllerns roller och ansvarsområden.....	61
5.4.3	Controllerns styrmedel och arbetsuppgifter.....	65
5.4.3.1	Controllerns syn på viktiga tekniker och verktyg	65
5.4.3.2	Controllerns syn på viktiga arbetsuppgifter	66
5.4.4	Sammanfattning av makronivån.....	69
5.5	FÖRÄNDRINGAR PÅ MELLANNIVÅN.....	70
5.5.1	Viktiga omständigheter för controllerns förändrade roll.....	71
5.5.2	Controllerns roller och ansvarsområden.....	72
5.5.2.1	Controllerns syn på viktiga färdigheter.....	72
5.5.2.2	Controllerns fysiska placering i organisationen.....	73
5.5.3	Controllerns styrmedel och arbetsuppgifter.....	74
5.5.3.1	Controllerns syn på viktiga tekniker och verktyg	75
5.5.3.2	Controllerns syn på viktiga arbetsuppgifter	76
5.5.3.3	Controllerns syn på upplevda problem i samband med sitt yrkesutövande	77
5.5.4	Sammanfattning av mellannivå.....	78
5.6	FÖRÄNDRINGAR PÅ MIKRONIVÅN.....	79
6	RESULTATDISKUSSION OCH SLUTSATSER.....	80
6.1	KUNSKAPSBIDRAG.....	80
6.2	RESULTATDISKUSSION.....	81
6.2.1	En bild av controllern idag	81
6.2.2	Makronivån – Sverige och Storbritannien	82
6.2.3	Mellannivån – service- och industrisektorn	84
6.2.4	Om förändringen – traditionella och strategiska arbetsområden.....	85
6.2.5	Sammanfattning av resultatdiskussionen	87
6.2.6	Slutord.....	88
6.3	NÅGRA AVSLUTANDE REFLEKTIONER KRING VÅR STUDIE	89
6.4	FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING	89
7	REFERENSFÖRTECKNING.....	91
7.1	SKRIFTLIGA REFERENSER.....	91
7.2	MUNTLIGA REFERENSER	95
8	APPENDIX	96
8.1	BILAGA 1, FÖLJEBREVET.....	96
8.2	BILAGA 2, ENKÄTEN	97
8.3	BILAGA 3, PÅMINNELSEBREVET TILL RESPONDENTERNA	112
8.4	BILAGA 4, TABELLER 1-7 FRÅN SCAPENS ET AL (2002) STUDIE	113
8.5	BILAGA 5, FRAMTIDA FÄRDIGHETER (SKILLS) PÅ MELLANNIVÅN	117
8.6	BILAGA 6, FRAMTIDA ARBETSUPPGIFTER (TASKS) PÅ MELLANNIVÅN	118

Figur-, tabell- och diagramförteckning

FIGUR 1 <i>DISPOSITION</i>	14
FIGUR 2 <i>CONTROLLERNS ARBETSUPPGIFTER</i>	20
FIGUR 3 <i>FÖRÄNDRINGSDRIVARNIVÅER</i>	27
FIGUR 4 <i>FÖRÄNDRINGSDRIVARE PÅ MAKRONIVÅN</i>	32
FIGUR 5 <i>MODELL ÖVER FÖRÄNDRINGSDRIVARE PÅ OLIKA NIVÅER, MED HOMOGENISERANDE TRYCK OCH DIFFERENTIERADE KRAFTER</i>	35
TABELL 1 <i>FÖRÄNDRING AV CONTROLLERFUNKTIONEN</i>	23
TABELL 2 <i>BAKGRUNDSVARIABLER</i>	48
TABELL 3 <i>CONTROLLERNS SYN PÅ DE VIKTIGASTE FÖRÄNDRINGSDRIVARNA, TOPP-FEM LISTA</i>	51
TABELL 4 <i>CONTROLLERNS SYN PÅ VIKTIGA FÄRDIGHETER, TOPP-FEM LISTA</i>	52
TABELL 5 <i>CONTROLLERNS FYSISKA PLACERING INOM ORGANISATIONEN</i>	53
TABELL 6 <i>CONTROLLERNS SYN PÅ VIKTIGA VERKTYG, TOPP-FEM LISTA</i>	54
TABELL 7 <i>CONTROLLERNS SYN PÅ UPPLEVDA PROBLEM, TOPP-FEM LISTA</i>	56
TABELL 8 <i>CONTROLLERNS SYN PÅ VIKTIGA ARBETSUPPGIFTER, TOPP-FEM LISTA</i>	57
TABELL 9 <i>CONTROLLERNS SYN PÅ VIKTIGA FÖRÄNDRINGSDRIVARE</i>	60
TABELL 10 <i>CONTROLLERNS SYN PÅ VIKTIGA FÄRDIGHETER</i>	62
TABELL 11 <i>CONTROLLERNS SYN PÅ FÄRDIGHETER SOM SANNOLIKT KOMMER ATT BLI VIKTIGA INOM FEM ÅR</i>	64
TABELL 12 <i>CONTROLLERNS SYN PÅ VIKTIGA TEKNIKER OCH VERKTYG</i>	65
TABELL 13 <i>CONTROLLERNS SYN PÅ VIKTIGA ARBETSUPPGIFTER</i>	67
TABELL 14 <i>CONTROLLERNS SYN PÅ ARBETSUPPGIFTER SOM KOMMER ATT BLI VIKTIGA INOM FEM ÅR</i>	68
TABELL 15 <i>CONTROLLERNS SYN PÅ VIKTIGA FÖRÄNDRINGSDRIVARE</i>	71
TABELL 16 <i>CONTROLLERNS SYN PÅ VIKTIGA FÄRDIGHETER</i>	72
TABELL 17 <i>CONTROLLERNS SYN PÅ VIKTIGA TEKNIKER OCH VERKTYG</i>	75
TABELL 18 <i>CONTROLLERNS SYN PÅ VIKTIGA ARBETSUPPGIFTER</i>	77
TABELL 19 <i>CONTROLLERNS SYN PÅ UPPLEVDA PROBLEM I SAMBAND MED SITT YRKESUTÖVANDE</i>	78
DIAGRAM 1 <i>CONTROLLERNS FYSISKA PLACERING INOM ORGANISATIONEN</i>	74

1 Inledning

I inledningen redogör vi för bakgrunden till vårt intresse för ämnet, det vill säga controllerns förändrade roll, samt presentera syftet med undersökningen. Vi kommer även här att diskutera problemområdet och utifrån detta precisera en problemställning och därtill följande avgränsningar samt målgrupp. Utöver detta kommer även en disposition med syfte att underlätta för läsaren att följa de olika stegen i undersökningen och förstå hur dessa hänger samman.

Controllern som yrkesroll har funnits i mer än 100 år, och enbart i Sverige i cirka 40 år (Samuelsson, 2004). Intresset för controllerrollen har emellertid gått i vågor (Frenckner, 1980) och många forskare har studerat begreppet och innebörden av controller och dennes roll inom organisationen. Det har på senare tid konstaterats i olika studier att controllerrollen befinner sig i förändring (Lukka – Granlund, 1998; Malmi, 2001; Burns – Baldvinsdóttir, 2007 m.fl.). Några av dessa studier pekar på att controllerrollen förändras, men det handlar om en långsam förändringsprocess, trots de snabba och omfattande förändringar som har skett i omvärlden under de senaste två decennierna (Scapens *et al*, 2002). Detta är vad vår undersökning handlar: *förändring av controllerrollen i svensk praktik.*

Controllern återfinns på olika organisatoriska nivåer (Mattsson, 1987) och hans eller hennes ”huvuduppgift är att stödja ledningen i dess styrning av företaget” (Samuelsson, 2003 s.17). Det dynamiska näringslivet som företagen är verksamma i, idag, med allt vad det innebär, medför mer frekventa förändringar och därmed högre krav på att ekonomistyrningen och därmed styrverktygen, snabbt och effektivt skall kunna anpassa sig till de nya villkoren (Samuelsson, 2003). Omständigheter som bidragit till den stora förändringen av näringsklimatet är bl.a. *globalisering och kundfokus, teknologiska förändringar, förändrade organisationsstrukturer, mode och andra faktorer, databasteknologi, decentralisering av ekonomiskt kunnande samt prognostisering* (Scapens *et al*, 2002).

När ekonomistyrningen förändras för att möta nya krav innebär det att nya ansvarsförhållanden, nya formella styrsystem och även nya organisatoriska lösningar måste tas fram och anpassas till den rådande situationen. Kunderna idag ställs i fokus mer än någonsin och engageras tidigt i processerna. Allt detta gör att den gamla bilden av marknaden och controllern blir mindre adekvat idag. Relationer som successivt vuxit fram mellan de

olika aktörerna, både innanför och utanför företaget, har lett till nätverksbildande och mångfalden av nya styrmetoder vilket medför nya krav på controllerns fortlöpande förändring. Utifrån dessa utmaningar och krav antas ofta att controllerns arbetsområde och styrverktyg, i ett vidare perspektiv, kan bli en viktig konkurrensfaktor i framtiden. (Lord, 2007; Moore – Birkinshaw, 1998; Scapens, 2002; Samuelsson, 2003; Child, 2005) Eftersom kopplingen mellan ekonomistyrning och controllerrollen hänger intimt samman (Frenckner – Olve, 2004) innebär det att om omvärlden förändras, förändras inte enbart förutsättningarna för styrningen utan även villkoren för controllern (Samuelsson, 2003; Scapens *et al*, 2002; Burns – Baldvinsdóttir, 2007).

1.1 Bakgrund

Istället för att ägna sig åt traditionell redovisning skall controllern idag vara närmare verksamheten och vara mer affärsinriktad (Lord, 2007). Inom ekonomistyrningsområdet tar sig förändringarna flera uttryck. För att hantera en ökad komplexitet behövs till exempel ökat intresse för strategi, ny syn på ansvarsfördelning och nya måttal samt ett bredare och djupare anslag än vad traditionell styrning präglats av (Lindvall, 2007). Institute of Management Accountants (IMA) och International Federation of Accountants (IFAC) redovisar i sina rapporter från år 1999 respektive år 2001 att det finns indikationer som tyder på att controllerprofession just genomgår en förändring. Citatet nedan illustrerar denna förändring.

”Growing number of management accountants spend the bulk of their time as internal consultants or business analysts [...] They spend less time preparing standardized reports and more time analyzing and interpreting information. Many have moved from the isolation of accounting departments to be physically positioned in the operating departments with which they work....”

Källa: *Institute of Management Accountants (IMA) (1999, s.3)*

Den traditionella controllern som räknar på organisationens prestationer, koordinerar verksamheten genom olika styrmetoder såsom kostnadsallokering, internprissättning, budgetuppföljning etc., tycks således inte efterfrågas i samma utsträckning som tidigare. Idag efterfrågas istället den mer affärsinriktade controllern som kan översätta siffror till strategisk handling. Han eller hon ska vara en strateg med analytisk förmåga, kan kommunicera med

människor, arbeta i team och vara en samarbetspartner som kan vara behjälplig vid viktiga strategiska beslut (Burns – Baldvinsdóttir, 2007; Scapens *et al*, 2002). Debatten som pågår om controllerns roll är i någon mening således en form av varning för hela professionen. Vill controllern vara kvar på sin position räcker det inte att enbart kunna hantera redovisningsuppgifterna. De vanliga redovisningsrapporterna måste fortfarande utföras, men användningssyftet förändras. Som controller är det därmed viktigt att vidareutveckla sin kompetens, vara mer närvarande i verksamheten, att vara en samarbetspartner och arbeta med strategi och förändring samt vara mer kommunikativ än tidigare (Lord, 2007; Scapens *et al*, 2002).

Avseende rollfördelning inom organisationer menar Bromwich och Bhimani (1994) att controllern kan hamna i konflikt inom organisationen. Vid dagens dynamiska förändringar har nämligen controllern helt enkelt inte råd att vara inåtvänd eftersom hans eller hennes tjänster kan gå förlorade till andra medlemmar inom organisationen som inte har någon ekonomisk bakgrund (Bromwich – Bhimani, 1994). Anledningen till detta är att ny informationsteknologi gör en hel del av redovisningsuppgifterna betydligt mer lätthanterliga för personer utan formell kameral utbildning. Nya tekniker resulterar dessutom inte sällan i rationaliseringar och effektiviseringar. När företag effektiviserar genom att outsourca de mer rutinmässiga arbetsuppgifterna kan det även göra att ett nytt tänkande kring ekonomiorganisationen sprider sig. I slutet av 1980-talet talade man om att automatisera produktionen, idag är det administrationens tur. Detta kan i sin tur leda till att de traditionella ekonomistyrnings- och redovisningsuppgifterna förändras och/eller försvinner från ekonomiorganisationen (Child, 2005; Moore – Birkinshaw, 1998; Burns – Baldvinsdóttir, 2007).

1.2 Problemdiskussion och positionering

Utifrån diskussionen ovan råder det ingen tvekan om att controllerprofessionen står inför nya utmaningar (Frenckner – Olve, 2004). Under de senaste åren har det skrivits och debatterats om controllerns förändrade roll, arbetsområde samt styrverktyg och allt pekar på, även om utvecklingen inte varit den snabbaste, att förändringsprocessen har accelererat även i Sverige (Glader, 2007) bl.a. på grund av de accelererande omvärldsförändringarna såsom *globalisering och kundfokus samt teknologiska förändringar etc.* Likaså medförde 2000-talets *redovisningsskandaler* att företag idag tvingas anpassa sig på olika sätt, antingen frivilligt eller genom tvång. (Lord, 2007; Scapens *et al*, 2002)

Vad har då undersökts, eller inte undersökts, om controllern tidigare? På 1950-talet skrevs en del om controllerrollen i USA (Mattsson, 1987; Källström, 1990). Antagligen var det emellertid Kaplan och Johnsons (1987) publicering av "Relevance Lost: ..." som gjorde att många forskare på nytt åter fick upp ögonen för ämnesområdet, samt därmed ägnat mycket energi och diskussioner åt redovisningspraxis, verksamhetsstyrning samt ekonomens roll i företaget (Scapens *et al*, 2002). De mest omfattande studierna har gjorts i USA samt Storbritannien och den allmänna trenden har varit anglosaxisk, vilket har gjort att skillnaden mellan teori och praktik har upplevts som stor i Europa (Jfr: Mattsson, 1987; Frenckner, 1980; Källström, 1990).

Hur ser då svensk praxis ut? I Sverige har inte forskningen kommit lika långt, eller djupt, avseende controllerns styrmedel, arbetsområden och roller som i de anglosaxiska länderna. Detta gör att det saknas en aktuell och en breddare kartläggning av controllerprofessionen i Sverige. De mest kända undersökningar som gjorts här har varit både kvantitativa och kvalitativa och är daterade på 1980- och 1990-talen, t ex Frenckner (1980), Källström (1990), Mattsson (1987) samt Olve (1988; 1999). Under den andra delen av 1990-talet, när intresset för controllerfunktionen återigen blommade upp, var det i norden framförallt finska undersökningar, t ex Granlund och Lukka (1998), som hamnade i rampljuset även i Sverige. Det har skrivits en del uppsatser inom ämnet och en av de senaste större undersökningar, baserad på 501 telefonintervjuer med controllerna (inom privat och offentlig verksamhet), som kan nämnas här är en konferensuppsats av Erfors och Igelström (2006).

1.3 Problemformulering

Controllern har studerats på många olika sätt och den anglosaxiska controllern, enligt presentation av tidigare studier ovan, verkar vara väldokumenterad. Den svenska controllerns situation har däremot inte belysts i en större omfattning och bredare undersökningar ur ett svensk perspektiv verkar vara undantag. För universitet, högskolor, liksom för andra intressenter som fackförbund, är det av stor vikt att få veta hur yrkesutövarna ser på sin roll och den framtida utvecklingen av denna. Det finns således ett behov av en bredare undersökning av de svenska förhållandena eftersom den svenska praxisen inte är dokumenterad i samma utsträckning såsom den anglosaxiska, vilket i allra högsta grad motiverar denna studie. Det finns även intresse att se om det finns nationella skillnader i detta sammanhang. Sammantaget kan man säga att förväntningarna och förändringskraven idag är

stora på kontrollern. Scapens *et al* (2002) ställer sig dock den tankeväckande frågan om controllerfunktionen idag faktiskt förändras i samma takt som företagen och dess komplexa miljö.

Utifrån diskussionerna ovan har vi kommit fram till följande frågeställning:

- Hur har kontrollerns arbetsroll, arbetsområde och styrmedel förändrats i Sverige de senaste fem åren?

I syfte att besvara denna beskrivande frågeställning kommer vi att utgå ifrån kontrollernas egen uppfattning. Vi återkommer emellertid mer ingående till detta längre fram när vi redogör för vår undersökningsdesign samt tillvägagångssätt. För att besvara uppsatsens huvudfråga har vi följande följdfrågor:

- Finns det synliga indikationer på en pågående förändring? Hur ser dessa ut i så fall?
- Vad beror eventuella förändringar på och hur påverkar detta kontrollern?

Problemet är tänkt att förstås utifrån ett antal förändringsdrivare, d v s processer som pådriver förändring, som vi lyfter fram senare i den teoretiska referensramen. En intressant fråga som vi emellertid inte kommer att beröra i vår undersökning är om det finns någon förändring av kontrollerns arbetsroll, arbetsområde samt styrverktyg ända ner på individnivå, eftersom vi undersöker detta på aggregerad nivå.

1.4 Syfte

Huvudsyftet med vår studie är *att kartlägga och analysera förändringar inom ekonomistyrningsområdet avseende kontrollerns roll, arbetsområde och styrmedel i svensk praktik*

Vi har för avsikt att med vår studie bidra till den pågående diskussionen kring controllerprofessionens framtida roll genom att:

- undersöka och analysera om det finns några samband mellan kontrollerns roll, arbetsområden och färdigheter utifrån dennes organisatoriska kontext i Sverige.

- analysera förutsättningar för förändring av controllerns arbetsområden utifrån ett strukturellt förklaringsperspektiv med s.k. förändringsdrivare
- analysera och kartlägga om, hur och varför det förekommer skillnader mellan servicesektorn och industrisektorn avseende controllerns roll och arbetsområdet
- genom att göra en replikat av en brittisk surveyundersökning av Scapens *et al* (2002), där controllerns (eng. *management accountants*) praktiker undersöktes, placerar vi vår undersökning i ett internationellt sammanhang samt belyser de tänkbara skillnader eller likheter som finns mellan Sverige och Storbritannien

1.5 Målgrupp

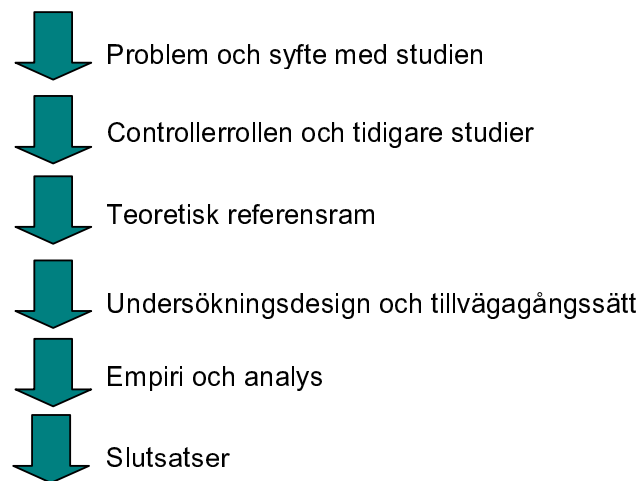
Vår studie riktar sig dels till dem som har intresse för ekonomistyrningsområdet i allmänhet, dels till dem som intresserar sig för personer som i praktiken arbetar med ekonomistyrning, d v s controllern. Den tänkta målgruppen är således såväl yrkesverksamma controller, forskare inom området som andra intressenter, samt givetvis andra magisterstudenter i företagsekonomi. Vi inriktar oss främst på controllern i privat verksamhet, men inkluderar även de i offentlig verksamhet eftersom dessa mer och mer liknar varandra (Karlsson, 1999). Vår förhoppning är att denna studie kommer att inspirera inte enbart universitetsvärlden men även arbetsverksamma ekonomer, till diskussioner kring den pågående akademiska forskningen avseende controllerprofessionens framtida roll.

1.6 Avgränsningar

Oftast är *tiden* en avgörande begränsning för undersökningar av detta slag. Hade man haft all tid i världen hade man sannolikt också hunnit undersöka allt, men nu måste vi anpassa oss efter de begränsningar som finns utöver våra egna. Vi har valt att avgränsa oss rent *rumsligt* när det gäller materialinsamling till svenska förhållanden. Sverige är emellertid ingen isolerad miljö, utan internationella paralleller kommer ofrånkomligen göras hela tiden, särskilt eftersom vår studie är ett replikat av en tidigare brittisk studie. I den meningen är förutsättningarna i många avseenden också givna av vår förlaga, d v s studien av Scapens *et al* (2002). Vår undersökning begränsar sig till 1000 controller som främst arbetar inom den privata sektorn.

1.7 Disposition

Vi följer den gängse dispositionen för ett vetenskapligt arbete. Vi börjar således med, vilket förhoppningsvis redan har framgått, en bakgrund och en problemdiskussion där vi försöker positionera oss och hitta ”kunskapsluckor” i den existerande forskningen. Utifrån detta så följer sedan problemformuleringen och syftet, vilka vi ämnar besvara i slutsatserna.



Figur 1 *Disposition*

Därefter redogör vi för professionaliseringen som har skett, eller inte har skett, av controllern i Sverige samt internationellt. Detta följs sedan av en djupare beskrivning av controllerns utveckling och vad en controller gör samt vilka roller, d v s ansvarsområden, han eller hon verkar eller har befogenhet inom. Utifrån detta och vår problemformulering diskuteras sedan grundligt hur den tidigare forskningen dels normativt sett på controllerns utveckling, dels hur den empiriskt har undersökts. Vi har emellertid inte för avsikt att täcka upp allt som skrivits om controllern, vilket knappast är möjligt eller ens önskvärt för den delen, utan främst täcka det som för oss är relevant, d v s om roller, styrmedel och arbetsuppgifter.

I den teoretiska referensramen som sedan följer redogör vi för de antaganden eller utgångspunkter avseende verkligheten så som vi ser den. På så vis kan man säga att den teoretiska referensramen är ett par ”glasögon” som vi har på oss under hela arbetets gång, vilket därmed bland annat styrt oss när vi planerade och bearbetade samt analyserade undersökningsmaterialet.

Som framgår av figur 1, ovan, följer sedan kapitlet där vi redogör för vår undersökningsdesign samt vårt tillvägagångssätt, avseende t ex urval av respondenter, populationsbortfall, analys och bearbetande av det insamlade materialet. Det insamlade materialet, eller datan om man så vill, bearbetas av oss i den meningen att enkäterna kodas och svaren räknas för att sedan presenteras som tabeller i kapitlet, benämnt, empiri och analys och därefter analyseras i samma kapitel utifrån den teoretiska referensramen, samt sätter våra resultat i relation till förlagan, d v s studien av Scapens et al (2002).

Avslutningsvis kommer resultatdiskussion och slutsatserna där vi besvarar de inledningsvis ställda frågorna. Våra förslag till fortsatt forskning redogör vi för efter slutsatserna och för den som är intresserad finns givetvis, allra sist, även en komplett referensförteckning samt appendix där vi placerar bilagor som inte är av den vikt att de får ta utrymme i själva uppsatsen.

2 Controllern och tidigare studier

I det här kapitlet ges en fördjupad beskrivning av dels vad som karaktäriserar en profession, dels vad som karaktäriserar en controller. Vi gör därefter en grundlig genomgång av tidigare genomförda studier, inklusive den studie som har legat till grund för vår undersökning.

2.1 Vad är en profession?

”Man kan bli dömd endast av en domare – JURIST
Man kan bli opererad endast av en kirurg – LÄKARE
Titeln ekonom kan vem som helst ha i det här landet”

Källa: *Hellström-Ramberg (2007 s.12)*

En profession är ett makrobegrepp av en roll eller befattning. Inträdesbiljetten till medlemskapet i professionen (gruppen) är oftast en gedigen utbildning, vilket citatet ovan också indirekt illustrerar. Professionen karaktäriseras av att den företräder sina medlemmar samt stödjer deras vidareutbildning, teoriutveckling, etikdiskussioner m.m. Den ges legitimitet och auktoritet att agera på egen hand i ett eller fler problemområden. Ett exempel på det kan vara kravställande på auktoriteter avseende utbildningsnivå av nya ekonomer samt satsningar på ekonomisk forskning. Av yttersta vikt är att gruppen upprätthåller vis nivå av yrkesetik, disciplin och kvalitet samt motverkar sina medlemmars oprofessionella beteenden i syftet att förhindra att hela professionens ställning skadas. (Källström, 1990; Morgan *et al*, 1985).

Är då controllerna en profession i denna mening? Civilekonom har länge funnits som titel, men enligt Civilekonomerna har det som exempel krävts antingen ekonomie kandidat- eller magisterexamen i företags- eller nationalekonomi för att få kalla sig civilekonom. Dessa examina infördes i samband med 1993-års utbildningsreform. Men att en civilekonomtitel har uppfattats lite ”flödande” kan bero på att det inte enbart handlar om ett yrke utan många yrken, t ex organisationskonsulter, redovisare m.fl. Idag finns emellertid en ny yrkesexamen på 240 högskolepoäng inom företagsekonomi/nationalekonomi med just civilekonom som

examen¹ (Beck, 2007). Annars är det revisorn som inom ekonomiområdet har utvecklats till en riktig profession², enligt definitionen ovan. Avseende controllern har dock ingen universitetsutbildning eller examen utformats, men däremot finns det ”så kallade diplomutbildningar vilka erbjuder utbildningsprogram på postgymnasial eller högskolenivå, samt Kvalificerad yrkesutbildning (KY) med inriktning mot ekonomi, bland annat redovisning och ekonomistyrning” (Hellström – Ramberg, 2007 s.25) och för redan verksamma controller, som vill höja sin kompetens, t ex vid Ekonomihögskolan i Lund Executive Foundation Lund (EFL)³ och IREV⁴ Ekonomi och revisionsutbildningar m.fl.

Om man ser internationellt finns en del intresseorganisationer för personer som arbetar med ekonomistyrning i bred bemärkelse. I Storbritannien finns t ex Certified Institute of Management Accountants (CIMA). Likaså finns i USA organisationer som företräder controllerna. På transnationell nivå finns även International Federation of Accountants (IFAC) som företräder allt från revisorer till ekonomistyrare. IFAC har som främsta mål att kontrollera att den egna professionen lever upp till sina egna etiska standarder, samt även allmänhetens intresse, när det gäller externa finansiella rapporter (Loft *et al*, 2006). I Sverige saknas en motsvarighet till Certified Institute of Management Accountants (CIMA), men däremot finns det olika fackförbund, som till vis del är indelade efter professioner och på så vis företräder sina medlemmar. I den meningen kan t ex fackförbundet Civilekonomerna eller Nordiska Civilekonomförbundet⁵ ses som professionsorganisationer. Sedan slutet av 1980-talet kan man dessutom se i arbetsplatsannonser att företag efterfrågar just controllerna, som en existerande yrkeskategori eller profession (Mattson, 1987). Vi skulle därmed säga att controllern går mot en professionalisering, även om det antagligen är alldeles för tidigt att jämföra med formellt organiserade professioner såsom advokater, revisorer och läkare.

2.2 Vad är en controller?

Vi ska här beskriva var begreppet controller kommer ifrån samt beskriva hur yrkeskategorin utvecklades från dess begynnning, under slutet av 1800-talet, till våra dagar.

¹ Telefonintervju med Alexander Beck, utredningschef hos Civilekonomerna, den 4 juni 2008.

² Se t ex: 3 § Revisorslagen (SFS 2001:883)

³ Se EFL:s hemsida: <http://www.efl.se/>

⁴ Se Irev:s hemsida: <http://www.irev.se/templates/Page.aspx?id=958>

⁵ Civilekonomförbundet grundades år 1947 och är en sammanslutning för Nordiska Civilekonom-organisationer för Sverige, Norge, Danmark och Finland med syftet att bl. a att främja samarbetet för medlemsorganisationernas gemensamma intressen, enligt medlemsinformation ”Allmänna ekonomiska och sociala villkor, löner samt gästmedlemskap år 2006”.

2.2.1 Definition

Vad betyder egentligen controller? Att det har något att göra med att kontrollera är ingen avancerad gissning och slår man upp begreppet controller i *The Oxford Dictionary of English*, 2nd edition revised (2005) finner man följande definition:

Controller – a person in charge of an organization's finances

Källa: *The Oxford Dictionary of English*, 2nd edition revised (2005)

Sedan hänvisas man till att slå upp ordet *comptroller*, vilket där definieras som "variant of controller, by erroneous association with French *compte* 'calculation'.." I någon mening var således den inledande gissningen inte helt fel, d v s att kontrollera, men antagligen är det engelska begreppet *management accountant* en precisare definition eller översättning på en svensk controller. Anledningen till detta är att en svensk controller traditionellt sett sysslar med ekonomistyrning i olika avseenden (Mattson 1987).

Management accounting – The provision of financial data and advice to a company for use in the organization and development of its business.

Källa: *The Oxford Dictionary of English*, 2nd edition revised (2005)

Citatet ovan illustrerar likheterna mellan en engelsk *management accountant* och en svensk controller. Den svenska controllern, eller egentligen den nordiska i detta sammanhang, är dessutom vanligtvis lägre ner i företagets hierarki än vad t ex en anglosaxisk controller är, då han eller hon inte sällan innehar en, som det första citatet angav, en "senior management" (Statt, 1999) position, som t ex Chief Financial Officer (CFO) (Byrne – Bernard, 2007).

2.2.2 Historisk överblick

Den första controllern hittar vi hos de amerikanska järnvägsföretagen redan på 1880-talet. Controllerns första arbetsuppgifter var rutinmässiga redovisningsärenden samt kontroll av företagets tillgångar, enligt Mattsson (1987). Frenckner (1980) nämner att omkring år 1930 noteras det en "drastisk förändring" i USA och med anledning av denna bildas Controllerns

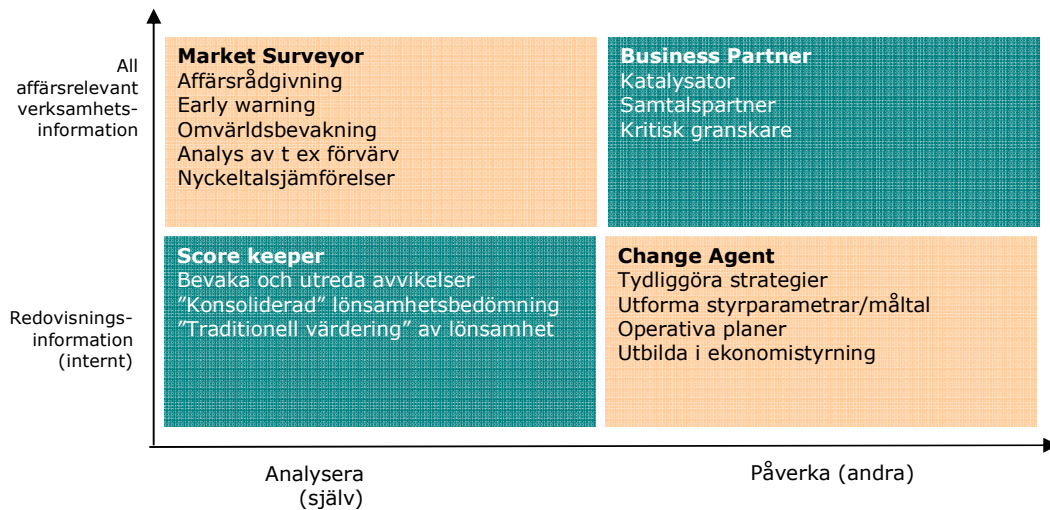
Institute of America (CIA), den första professionsorganisationen för controllerna. För att definiera controllerrollen mer tydligt gav CIA år 1950 ut en controllerhandbok. Senare bytte CIA namnet till Financial Executives Institute (FEI) och omdefinierade controllerrollen vilken sedan dess används i de flesta böcker om controllern (Källström, 1990). Den ursprungliga controllerrollen har utvecklats från rutinmässiga redovisningsärenden till att omfatta analys och tolkning av ekonomisk information och controllern har därmed blivit engagerad i företagsledning på ett annat sätt än tidigare (Mattsson, 1987).

I Europa och i Sverige började controllern uppmärksammas på 1970-talet. En av anledningar till den sena introduktionen av controllern kan vara att de europeiska och svenska företagen genomgick stora organisationsförändringar, såsom divisionalisering och decentralisering, lite senare än de amerikanska företagen. De nya organisationsstrukturerna hade behov av olika typer av controllerna. Genom 1980- och 1990-talet växte controllernas ansvarsområde ytterligare och den nya *Accounting Controllern* samt *Business Controllern* växte fram för att betona nya controllerfunktioner (Olve, 1990). Under 1990-talet har det upprepade gånger talats om ett behov av förändring av controllerrollen, från *companys watchdog* till mer kundmedveten *change agent* i organisationen, som Lukka och Granlund (1997) uttrycker det. Liknande slutsatser har även presenterats av Olve (1990), Mattsson (1987), Lindvall (2001), Källström (1990), Lukka och Granlund (1998b) samt Scapens *et al* (2002).

2.2.3 Vad gör controllern?

Vad gör en controller, vad sysslar han eller hon med i företaget? I litteraturen finns beskrivningar på controllernas olika arbetsområden men de flesta stämmer i vid bemärkelse i en svensk kontext in på det som Mattsson (1987) skrev redan på 1980-talet. Den svenska controllern har som sin huvudinriktning ekonomistyrning, men utöver detta kan han eller hon kan även ha ansvaret för andra arbetsuppgifter och funktioner (Mattsson, 1987). Vad är då ekonomistyrning, kan man fråga sig? I vid bemärkelse är det en medveten styrning av beslutsfattanden och beteendet inom organisationen genom ekonomiska medel (Ax *et al*, 2002). Avgränsningar mellan ekonomistyrningens olika discipliner är inte självklara p.g.a. de inte är reglerade såsom externredovisning är (Ax *et al*, 2002). Den svenska controllern skall således medverka till en medveten styrning inom organisationen och bidra till bättre lönsamhet och starkare finansiell ställning, d v s fokus ligger på finansiella mål (Mattsson, 1987).

För cirka tjugo år sedan fanns det i de flesta företag en central ekonomi- eller finansfunktion som ofta var isolerad från den övriga verksamheten. Controllern framställdes som en expert inom sitt område och ändå som en passiv roll som endast kunde föra ytliga diskussioner med verksamhetschefer, kring månadsboksutslutssiffor, som förutsatte att siffrorna skulle tala för sig själva (Burns – Baldvinsdóttir, 2007).



Figur 2 Controllerns arbetsuppgifter

(Källa: Omarbetad från Olve, 1988)

Controllerns traditionella arbetsuppgifter är typiska *scorekeeping* arbetsuppgifter såsom sammanställande, planering, kontroll och analys av redovisningsdata eller, som Burns och Baldvinsdóttir (2007) definierar dessa, "a supplier of objective accounting figures", d v s den traditionella controllerns fokus ligger framför allt på de finansiella målen såsom intäkter, kostnader och vinst. Budgetering, variansanalys, produkt- och investeringskalkylering är några fler exempel på de traditionella arbetsuppgifterna som utförs dagligen. Den traditionella controllern sammanställer eller producerar redovisningsrapporter som fungerar som beslutsunderlag för verksamhetschefer, alltså den nedersta vänstra rutan i figuren ovan. Dessutom framställs den traditionella controllern som en självständig och objektiv "assessor" i organisationen avseende finansiell kontroll av vad andra presterade men engagerar sig inte avseende det individuella prestationsutfallet. Den traditionella controllern är ansvarig för kontroll och utvärdering av olika ansvarsenheters, ofta, finansiella resultatmål till vilka finansiella belöningar inte sällan är kopplade (Burns – Baldvinsdóttir, 2007). En traditionell

controller behöver således vara skicklig på siffror och egentligen inte särskilt pedagogiskt, eftersom fokus ligger på det finansiella samt kontrolltrogenhet (Burns – Baldvinsdóttir, 2007; Hansen – Mouritsen, 2007).

Utvecklingen har ända sedan 1980-talet pekat på att controllern kommer att närma sig en position där han eller hon påverkar andra inom organisationen, d v s den högra delen av figuren ovan. Det mesta tyder dock på att många av controllerna både i Sverige och i Storbritannien fortfarande sysselsätter sig med analyserande arbetsuppgifter (Erfors – Igelström 2006; Scapens *et al* 2002). Kunskap inom redovisning anses således fortfarande lika viktigt, om inte viktigare än någonsin p.g.a. alla redovisningsskandaler (Burns – Baldvinsdóttir, 2007). Dagens definition av controlling eller ekonomistyrning innebär dessutom inte bara finansiella mått, utan även ickefinansiella mått, såsom kundnöjdhet, lärande, planering, kontroll, utvärdering och anpassning av en organisations strävande mot finansiella mål (Ax *et al*, 2002).

2.3 Tidigare forskning

Sedan publikationen av ”Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting” (Kaplan, Norton, 1987) har det flitigt diskuterats i forskarvärlden huruvida verksamhetsstyrning och redovisningspraxis förändrats i samma takt som företagen och dess komplexa affärsmiljö eller inte. Det har även gjorts en del undersökningar som tyvärr visat motstridiga resultat avseende detta (Scapens *et al*, 2002). Scapens *et al* (2002) har således försökt undersöka detta närmare och de kom fram till att *managements accountants'* roll har ändrats från en övervakningsfunktion till en mer affärsorienterad och supportorienterad inriktning. Studiens resultat förstärker därmed i allmänhet en uppfattning om att den traditionella synen på controllerbefattningen, som dels en prestationskontrollerande funktion med kostnadsfokus på olika affärsområden, dels en producerande funktion avseende redovisningsinformation, existerar. Vi ska inte gå igenom all forskning om hur controllerrollen har förändrats, kommer att förändras eller bör förändras, utan främst inrikta oss på den, utifrån vår frågeställning, för oss relevanta forskningen inom området.

2.3.1 Om hur och varför controllerrollen *bör* förändras – normativ forskning

Ser man till flertalet av studierna inom området är dessa normativa, i den meningen att de ofta undersöker hur kontrollern *bör* vara utifrån olika antaganden om omvärlden och framtiden, t ex Lord (2007), Järvenpää (2001) och Hyvönnen (2008). Även studien av Scapens *et al* (2002) är i vissa avseenden normativ, även om de baserar sina normativa utlåtanden på en egen empirisk enkätundersökning. Sammantaget visar dock forskningen att en viss förändring kommer att äga rum och att kontrollern då antagligen kommer att ställas inför nya utmaningar och krav om hon eller han inte är väl förberedd. Den nya förändrade rollen innebär sannolikt att kontrollern arbetar tillsammans med ledningen för att integrera företagets finansiella och operativa mål med företagets strategi. För att kunna vara en medhjälpare vid strategiska och operationella beslut *bör* då kontrollern besitta en breddare kunskap om företaget, dess processer och organisatoriska funktioner. Dessutom *bör* kontrollern ha en god samarbetsförmåga för att leva upp till dessa krav, vilket i sin tur kräver en god analytisk- och tolkningsförmåga. Även Järvenpää (2001) menar att kontrollern *bör* besitta kompetenser inom socio-kulturella, innovativa och emotionell-moraliska sfärer. Järvenpää (2001) menar i likhet med Lord (2007) samt Burns och Baldvinsdóttir (2007) att kontrollern *bör* ha förståelse för organisationens unika ställning samt kunna kommunicera på ett enkelt sätt. Interpersonell kommunikationsförmåga samt brett affärskunnande poängteras även av Scapens *et al* (2002) som en viktig ingrediens i den nya förändrade positionen för kontrollern.

Om man ser till det som den tidigare forskningen pekat på i framtiden, alltså med andra ord där vi befinner oss just nu utifrån deras perspektiv, kommer många av kontrollerns arbetsuppgifter antingen att datoriseras, centraliseras, eller tas över av en mindre grupp specialister (Scapens *et al*, 2002). Detta kommer att frigöra tid för de övriga kontrollerna att kunna ta över mer viktiga affärsrelaterade frågor istället för ”tillverkning” av redovisningsinformation. Den typen av frågor kräver att kontrollern är engagerad i ledningsgruppen istället för ekonomigruppen. Det finns dessutom indikationer på spänningar mellan verksamhetscheferna och kontrollerna då ny information eftersträvas samtidigt som större vikt läggs vid tolkning av denna information, vilket inte är utan vidare konsekvenser för controllerrollen i organisationen. (Burns – Baldvinsdóttir, 2007). Kontrollerna framställs av dessa verksamhetschefer som ett problem för den operationella verksamheten, p.g.a. deras strikt finansiella fokus och kontrolltrogenhet (Hansen – Mouritsen, 2007). *Hur* kontrollern *bör* förändras är således relativt kartlagt och faktiskt förvånansvärt samstämmigt. Nedan återfinns en sammanfattning över vad Wilson (1995) och Lord (2007) anser vara viktiga egenskaper hos en controller idag, vilket i stort sett de flesta andra studierna också skulle instämma med.

Tabell 1 Förändring av controllerfunktionen

Traditional management accounting	Strategic management accounting
Historical	Forward-looking
Introspective	Outward-looking
Narrow scope	Broad scope
Internal performance	Performance relative to competitors
Single period	Multiple periods
Manufacturing focus	Competitive focus
Existing activities	Possibilities
Reactive	Proactive
Programmed (often)	Un-programmed
Overlooks linkages	Exploits linkages
Based on existing systems	Unconstrained by existing systems
Built on conventions	Ignores conventions
Financial measures	Financial and non-financial measures
Exact figures	Approximations

Källa: Wilson (1995) samt Lord (2007)

Varför bör då controllern förändra sig? Teknologiska förändringar samt framväxt av ny informationsteknik har förändrat företagens villkor avsevärt och därmed ställs även nya krav på controllern. Dematerialisering av informationsflöden inom organisationer kräver snabbare rapportering (Burns – Baldvinsdóttir, 2007). Företag kommer ha svårt att överleva genom att fortsätta att investera i framplockning av eleganta ekonomiska rapporter eftersom detta oftast inte har något primärt värde (Glader, 2007). Kan ett företag däremot snabbt omvandla siffror i handling och ligga steget före konkurrenterna kan det vara avgörande för framtida verksamhetsutveckling (Lord, 2007, Burns – Baldvisdottir, 2007, Kim – Mauborgne, 2005). En annan viktig faktor är etablering av olika typer av partnerskap, företagsnätverk samt virtuella organisationer vilket förändrar samt formar redovisning utifrån de nya villkoren. Nya plattare organisationer, som utmärker sig av samarbete, flexibilitet, gemensam informationsutnyttjande och ibland även outsourcing, av tjänsterna som inte har något primärt värde, har blivit verklighet. (Burns – Baldvinsdóttir, 2007; Child, 2005, Moore – Birkinshaw, 1998) Tillsammans med ökad marknadsfokus har informationsteknologi förändrat den ekonomiska kartan (Mattsson, 1987) där närvaron av osäkerheten sannolikt blir en central fråga för framtida utveckling av controllerfunktionen.

2.3.2 Om hur och varför controllerrollen *faktiskt* förändras – empirisk forskning

Controllerrollen i svensk praxis är inte så väl omskriven och definierad såsom i länder där det finns professionsorganisationer som företräder controllerns intressen (Olve, 1988). I Sverige är det främst Erfors och Igelström (2006) som empiriskt studerat hur controllerns arbete förändrats. Genom telefonintervjuer med 501 individer kunde de jämföra controllerna inom privat och offentlig verksamhet och fann att det inte var några större skillnader avseende arbetsuppgifter hos de olika grupperna. I Finland är det främst Järvenpää (2001) som genom en longitudinell fallstudie studerat förändring hos controller, även om den empiriska kartläggningen faktiskt är relativt tunn och tyngden snarare hamnar på det normativa, d v s hur controllern *bör* förändras. I samma land har även Malmi, Seppälä och Rantanen (2001) studerat ämnesområdet, men de har främst inriktat sig på ekonomistyrningens praktik i allmänhet, inte på just controllerns (*management accountants*) praktik. På så vis är den inte direkt jämförbar med det vi vill undersöka. Om vi vänder oss till den anglosaxiska världen så är studien av Byrne och Pierce (2007) värd att uppmärksamma. Genom djupintervjuer med 36 chefer i tillverkningsindustrin, både verksamhets- och ekonomichefer, försöker de fånga controllerns roll inom respektive organisation. Slutsatsen är att det inte sällan finns rollkonflikter mellan cheferna och controllerna, då det inte alltid är klart vem som ska göra vad. Samtidigt påpekar de emellertid att detta inte behöver vara något negativt, då konflikterna som de identifierat istället lett till ökad dialog och i förlängningen troligen till bättre kontroll och styrning (Byrne – Pierce, 2007). Vi ska nu istället rikta fokus på studien av Scapens *et al* (2002) som är den studie vi ligger närmast, vilket kanske är självklart då vi genomför en replikatstudie av den. Utan att återigen beskriva syfte, undersökningsdesign och tillvägagångssätt samt teori i Scapens *et al* (2002) undersökning, vilket vi gör på andra ställen, går vi nu direkt in på att redogöra för dess resultat.

I studien av Scapens *et al* (2002) svarade hela 73 procent av de tillfrågade controllerna att den viktigaste *förändringsdrivaren* som påverkar deras arbetsroll och arbetsområdet var utveckling av informationsteknologi (se appendix, bilaga 4, tabell 1). På andra plats kom organisatoriska förändringar med 53 procent av de tillfrågades röster. Organisatoriska förändringar följdes av ny programvara med 42 procent. Kundfokus med 39 procent och globalisering med 23 procent var viktiga, till Scapens *et al* (2002) förvåning, men inte lika viktiga för surveyrespondenter som för de företag som även undersöktes med hjälp av fallstudier. Slutsatsen man drar i studien är att en möjlig orsak kan vara att fallstudieföretagen tillhörde en grupp av större organisationer som i allmänhet hade sin verksamhet på den

internationella marknaden. Endast 16 procent av surveyrespondenter (vilket ger 12:e placering av 14 möjliga) svarade att nya styrverktyg är viktiga i deras arbete. Den relativt begränsade påverkan som nya styrverktygen har på controllerfunktionens förändring kan vara en besvikelse för dess förespråkare. Intressant är att respondenterna inte anser att *förändringsdrivare* såsom företagsförvärv/samgåenden (20 procent) har utmärkande betydelse som *förändringsdrivare* för controllerbefattningen, vilket skulle kunna betyda att förvärvade företagen varken har några egna redovisningssystem eller några egna controllerna enligt Scapens *et al* (2002).

I tabell nr 2 (se, appendix, bilaga 4) presenteras Scapens *et al* (2002) resultat avseende Controllernas indikation av vikten av alla i enkäten uppräknade *arbetsuppgifter* för perioden 1995 – 2001. Undersökningsresultatet bekräftar att de uppgifter som controllerna företagit i slutet av 1990-talet kan betraktas vara av en traditionell karaktär som exempel en självständig bevakning av prestationer med fokus på finansiell- och kostnadskontroll. Vidare bekräftas det att controllerns arbetsuppgifter blivit antingen datoriserade eller övertagna av små specialistgrupper och i vissa fall även outsourcade.

Tabell nr 3 (se, appendix, bilaga 4) är emellertid en presentation av Scapens *et al* (2002) resultat för perioden 2000 – 2005 och här användes andra kriterier där s controllernas fick välja endast fem *arbetsuppgifter* och gradera dessa, vilket omöjliggör jämförelse av dessa tabeller. Även här har de traditionella uppgifterna hamnat högt i tabellen.

Varför har då controllerrollen förändrats? I studien av Scapens *et al* (2002) identifieras några viktiga omständigheter som har bidragit till förändringarna avseende controllerns roll, styrmedel och arbetsuppgifter. Scapens *et al* (2002) beskriver hur *globalisering och kundfokus, teknologiska förändringar, förändrade organisationsstrukturer, mode och andra faktorer, databasteknologi, decentralisering av ekonomiskt kunnande samt prognostisering* får controllerfunktionen att förändras. Scapens *et al* (2002) kallar dessa processer för *förändringsdrivare (change drivers)*. Även Lukka och Granlund (1998) diskuterar varför controllerfunktionen förändrats under 1990- och 2000-talet, och de identifierar snarlika *förändringsdrivare* som Scapens *et al* (2002), nämligen *ekonomiskt tryck, normativt tryck, tvingande tryck* samt *efterliknelse processer*. Vi återkommer emellertid mer ingående till detta i vår teoretiska referensram.

3 Teoretisk referensram

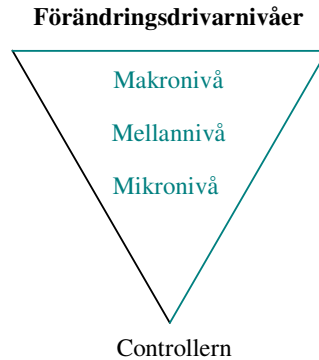
I detta kapitel redovisar vi de antaganden och modeller vi kommer att använda för att analysera vårt insamlade material. Den teoretiska referensramen består i huvudsak av möjliga förändringsdrivare på en makronivå, som har sitt ursprung i omvärldsförändringar, en mellannivå, som istället ser till likheter och skillnader inom olika sektorer, samt utifrån en mikronivå, som ser till varje controllers unika situation.

Inom forskarvärlden har det sedan början av 1990-talet talats om en förändring av controllerrollen som en utveckling från ”böröräknare” till ”affärscontroller” (eng. “from bean-counter to business controller”) (Lukka – Granlund, 1997). Vad som ligger bakom denna förändring finns det emellertid lite olika svar på, men generellt gäller att globalisering, ökad konkurrens, ökat kund- och processfokus samt medarbetarengagemang, anses vara starka pådrivare (Burns – Baldvinsdóttir, 2007). Vi ska här försöka identifiera vad som skapar förändring och på vilka sätt controllerna måste anpassa sig efter dessa nya villkor.

3.1 Förändringsdrivare

Vad är det som skapar förändring inom ekonomistyrning, vilka faktorer eller processer är det som driver utvecklingen för vad en controller ska göra eller vilken kompetens han eller hon ska besitta? I huvudsak kan svaret på dessa övergripande frågor delas in i två nivåer enligt Lukka och Granlund, (1998), dels förändringsdrivare på en makronivå, dels förändringsdrivare på en mikronivå. *Makronivån* innebär koncept, idéer, tekniker och datorsystem, som till exempel ABC-kalkylering, kostnadsdrivaranalys och särskild mjukvara (Lukka – Granlund, 1998). *Mikronivån* innebär å andra sidan mer beteendemässiga aspekter på ekonomistyrning, det vill säga allt från hur individer reagerar på olika ekonomistyrningssystem, som budget- och bonusprogram, samt vilka dagliga arbetsuppgifter controllerna faktiskt är sysselsatta med (Lukka – Granlund, 1998). *Mikronivån* är i den meningen mer sociologiskt inriktad och därmed också mycket mer komplex och variationsrik, inte sällan beroende på arbetsplats, lokal kultur och nationella traditioner (Jfr: Holmblad Brunsson, 2006/2007).

Samtidigt skulle vi säga att det kan finnas ytterligare en nivå mellan *makro-* och *mikronivån*, en *mellannivå*, där sektor och däri bransch påverkar ekonomistyrningen och således även controllerns styrmedel, arbetsområden och roller. Vi ska inom de olika nivåerna försöka visa på möjliga drivkrafter för homogenisering respektive differentiering. Vi börjar emellertid med att redogöra förändringsdrivarna på *makronivån*, sedan *mellannivån* och därefter *mikronivån*. Figuren nedan illustrerar de olika nivåerna.



Figur 3 Förändringsdrivarnivåer

3.2 Förändringsdrivare på makronivå

Lukka och Granlund (1998) menar att ekonomistyrningen blir mer och mer lik i olika länder och kulturer över tiden, i synnerhet under de senaste 20 åren. Anledningen till denna globalisering av ekonomistyrningen beror enligt författarna på olika förändringsdrivare på *makronivån*, vilka de delar in i fyra områden: *ekonomiskt tryck*, *tvingande tryck*, *normativa tryck* samt *efterliknelse processer*.⁶ Dessa förändringsdrivare är därmed starka drivkrafter för en homogenisering avseende controllerns styrmedel, arbetsområden och roller. Vi följer här deras uppdelning av förändringsdrivare vilka även till största delen tangerar de faktorer, i ett bredare affärsperspektiv, som lyfts fram av Scapens *et al* (2002): *globalisering och kundfokus; teknologisk förändring; förändrade organisationsstrukturer* samt *mode och andra*

⁶ I Lukka och Granlunds (1998) framställning har dessa begrepp följande engelska beteckningar: "economic pressure", "coercive pressure", "normative pressure" samt "mimetic processes".

faktorer.⁷ Dessa externa faktorer påverkar i sin tur, enligt Scapens *et al* (2002), även organisationer internt, bland annat genom *databas teknologi; decentralisering av redovisnings- och ekonomikunskap* samt *prognostisering*. Synsätten hos Scapens *et al* (2002) samt Lukka och Granlund (1998) överensstämmer således till största delen, varför vi utgår ifrån Lukka och Granlund (1998) samtidigt som vi försöker inkludera aspekter från Scapens *et al* (2002).

3.2.1 Ekonomiskt tryck

Ekonomiskt tryck innebär enligt Lukka och Granlund (1998) att företag reagerar på makroekonomiska fluktuationer genom att förändra ekonomistyrningen för att säkerställa en viss nivå av stabilitet inom organisationen. Dessa fluktuationer är idag mer eller mindre globala då de finansiella systemen till en hög grad är integrerade över nationsgränser. Utöver dessa fluktuationer har även konkurrensen ökat för många företag då marknaderna blivit mer globala (Scholte, 2005). Företag tenderar att reagera på ungefär liknande sätt inför dessa utmaningar, till exempel genom att införa särskild mjukvara, förändring av strategi eller ekonomistyrningssystem. Dessa reaktioner beror till stor del på de globala konsultfirmorna som gärna säljer färdigpacketerade enhetslösningar till olika företag, vilket å andra sidan kan tyckas paradoxalt med tanke på att olika företag har olika förutsättningar och därmed konkurrensfördelar (Porter, 1996). Denna utveckling bidrar emellertid till en homogenisering av ekonomistyrningssystem samtidigt som controllerns roller blir mer och mer likartade världen över (Lukka – Granlund, 1998).

Den globala homogeniseringsprocessen, i form av ekonomiska påtryckningar på företag, med efterföljande standardlösningar, är dock inte helt kompatibla om man ser till mikronivån. Lukka (2007) finner till exempel, genom en case-studie, att formella enhetslösningar sällan är enhetliga i praktiken, utan att det ofta finns hinder eller motstånd mot sådana förändringar (genom informella institutionella strukturer) vilket gör att lokala avvikelser nästan alltid förekommer. Det gäller således att vara uppmärksam på sambandet mellan mikro- och makronivåerna, formella och informella förändringar, eftersom dessa *de facto* kan gå i helt motsatt riktning (Lukka, 2007).

3.2.2 Tvingande tryck

⁷ Egen övers.

Tvingande tryck innebär att företag och organisationer måste anpassa sig efter rådande transnationella regelverk och institutioner (Lukka – Granlund, 1998). Här spelar till exempel Europeiska unionen (EU), North American Free Trade Agreement (NAFTA) och Asian Pacific Economic Cooperation (APEC), samt Världshandelsorganisationen och Världsbanken, betydande roll. Dessa internationella aktörer påverkar dock väldigt sällan enskilda företag direkt, utan snarare genom att de sätter ramar och anger regelverk – som till exempel redovisningsstandarder och handelsavtal (Scholte, 2005; Woods, 2002). Harmonisering av redovisningsprinciper till internationella standarder är i många länder överordnade tidigare nationella standarder eller praxis och de nya standarderna står därmed oftast utan något inflytande från demokratiska församlingar (Nobes – Parker, 2006; Porter, 2005). Nationell lagstiftning och nationella regelverk, bland annat alltså inom externredovisning, har länge varit grund för olikheter även inom ekonomistyrning och ekonomistyrarens uppgifter, men utvecklingen går nu mot en homogenisering även inom detta område (Lukka – Granlund, 1998).

Utöver dessa tvingande tryck är även enskilda företags omgivning anledning till ett förändringstryck. Det gäller framför allt relationer där företaget är beroende av leverantörer, underentreprenörer och andra viktiga externa aktörer eller verksamheter. Här kan till exempel kvalitetskontroll och redovisning av detta vara orsak till att ekonomistyrningssystemet och controllerns roll förändras (Lukka – Granlund, 1998). Inom multinationella företag är dessutom detta än mer förekommande då inte sällan ett och samma ekonomistyrningssystem införs i hela organisationen, inklusive utländska dotterbolag (Lukka – Granlund, 1998). I integrerade nätverk (av företag) är också gränserna för ekonomistyrningssystemen mer flytande (Thrane – Sunddoft Hald, 2006), vilket gör att kontrollern blir mer affärs- och kundorienterad, och inriktar sig således inte enbart sig på den egna interna verksamheten.

3.2.3 Normativa tryck

Utöver tvingande tryck, som är mer formella, finns även informella tryck eller förändringsdrivare i ekonomistyrarnas värld. Lukka och Granlund (1998) kallar detta för normativa tryck, och syftar då på vilka värderingar, normer och roller som människor anpassar sig efter utifrån olika sociala miljöer. När det gäller ekonomistyrning är detta påtagligt om man ser till professionaliseringen och de kunskapskrav, till exempel rörande ickefinansiella prestationsmått och kostnadsanalys, som ställs på personer som ska arbeta med ekonomistyrning (Lukka – Granlund, 1998). Oavsett organisation och nationalitet tycks det

finnas gemensamma värderingar och normer dessa personer emellan. Lukka och Granlund (1998) menar (utifrån DiMaggio och Powell (1983)) att detta främst beror på universitetsutbildning och bildandet av professionella nätverk. Universitetsutbildning förmedlar till exempel genom läroböcker och kursmaterial vissa informella normer om hur ekonomistyrning bör fungera. Idag är dessutom många läroböcker spridda över hela världen och studenter samt blivande controllerna får således, oavsett organisation och var denna befinner sig, en gemensam grundsyn. I detta sammanhang kan det vara intressant att påpeka att det även finns ett tryck, både från industrin samt forskarvärlden, på att universitetsutbildningar borde förändras så att morgondagens controllerna är redo för framtidens utmaningar, det vill säga mer kunskap inom strategi och styrning (eng. *management*) än enbart kameral kunskap (eng. *bean counter*) (Allott, 2000; Malmi – Seppälä – Rantanen, 2001; Feeney – Pierce, 2007).

Nationella traditioner och lokala organisationskulturer gör att olikheter alltid kommer att finnas på mikronivån, men ser man till makronivån tenderar likheterna att överväga, bland annat beroende, som tidigare nämnts, på professionella nätverk. Professionella nätverk existerar primärt på nationell basis, men dem mellan förekommer i sin tur nätverk. Värderingar och normer sprids och upprätthålls således även globalt genom dessa organisationer (Lukka – Granlund, 1998). I Sverige finns inga stora professionsorganisationer för controllerna eller personer som arbetar med ekonomistyrning, men däremot kan fackförbunden i vissa avseenden anses likställda med intresseföreningar, vilket vi diskuterar mer ingående i avsnittet undersökningsdesign och tillvägagångssätt. Därmed finns även aktörer som syftar till att stärka eller profilera professionen gentemot andra yrkeskategorier i en svensk kontext, även om det säkerligen finns skillnader mot rena professionsorganisationer för controllerna i andra länder.

3.2.4 Efterliknelseprocesser

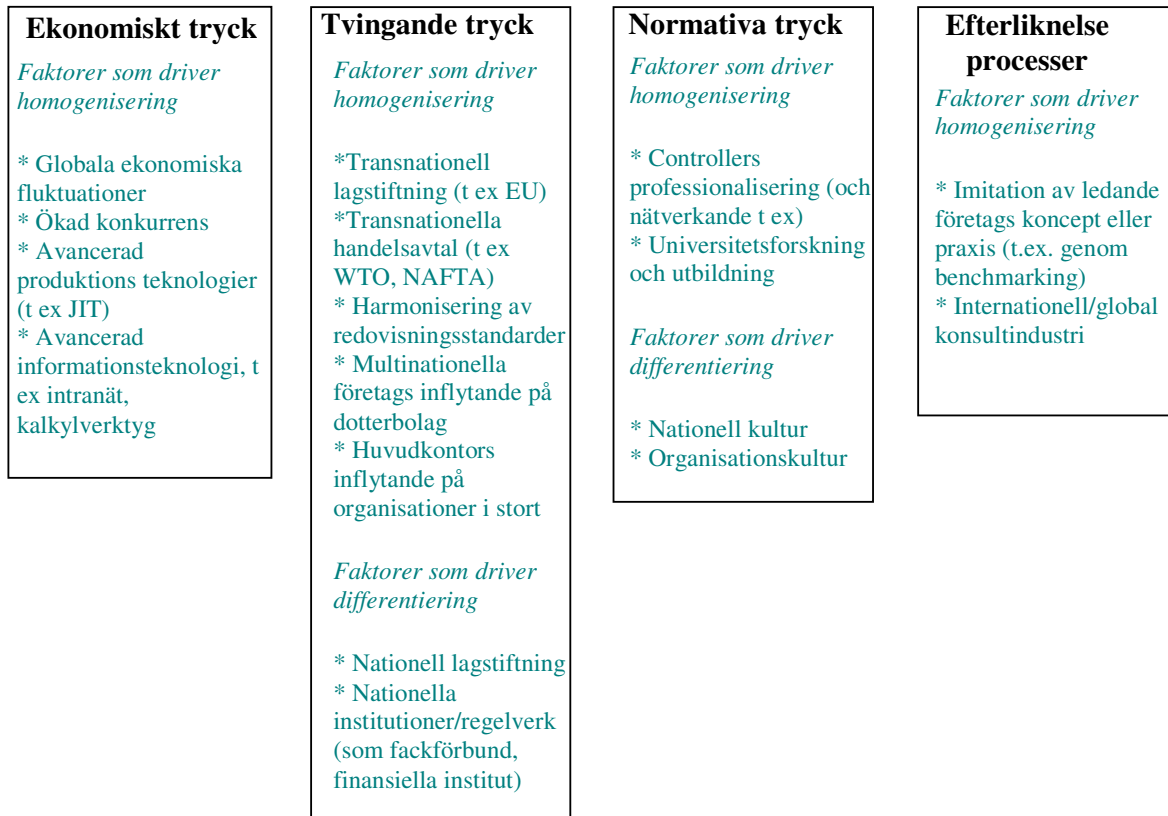
Utifrån institutionell teori menar Lukka och Granlund (1998) att individer och organisationer skapar och tolkar sin identitet i en kreativ och kollektiv process av mänsklig utveckling. Individer och organisationer existerar således inte i ett vakuum, utan dessa måste hela tiden relatera sin egen position utifrån vad andra gör. Genom denna process uppstår imitationer och efterliknelser som skapar kollektiva identiteter, där inte sällan de mest framgångsrika är de som de flesta försöker efterlikna. Lukka och Granlund (1998, s. 167) menar därmed (i likhet

med DiMaggio och Powell (1983)) att imitation är en “effektiv strategi för socialt uppförande”.⁸

Under osäkra omvärldsförhållanden tenderar företag att kopiera andra framgångsrika företags strategier eller allmänt accepterade koncept för att på så vis själv stärka sin position (Lukka – Granlund, 1998). Controllerna kan genom att förespråka trender inom ekonomistyrning, som ABC-kalkylering till exempel, även om just detta inte är så nytt längre, framstå som nytänkare inom sin egen organisation och därmed även stärka sin egen roll. Även företag kan förespråka implementering av särskilda trender inom ekonomistyrning för att på så vis ge en bild av att man följer med i utvecklingen (Lukka – Granlund, 1998). Scapens *et al* (2002) har till exempel funnit att företagsledningarna ofta förespråkar förändring avseende controllerns styrmedel, arbetsområden och roller för förändringens egen skull. Förändringen görs således därför att det anses vara viktigt att förändra sig, inte för att det finns ett direkt behov. Anledningen kan istället vara att man vill skapa legitimitet, både externt mot kunder, leverantörer och företagets övriga intressenter, samt internt mot anställda, enligt Lukka och Granlund (1998).

Den globala konsultindustrin bidrar till stor del att skapa mode och sprida trender och inom ekonomistyrning, som delvis diskuterats tidigare under *ekonomiskt tryck*. Lukka och Granlund (1998) menar vidare att dessa konsultbolag marknadsför sina tjänster utifrån klienternas upplevda omvärldsförändringar, som tryck från globalisering och ökad konkurrens. Sedan säljer konsultbolagen samma idéer och lösningar till olika företag världen över, även om lokala anpassningar förekommer utifrån klienternas specifika verksamhet. Samtidigt är ursprunget till många av dessa managementkoncept USA, där de utvecklats eller framtagits utifrån dess nationella (och globala) kultur. Strukturen bakom dessa idéer och normer diskuterar dock inte Lukka och Granlund (1998), även om man berör legitimitetsaspekten. Vieira och Hoskin (2005) går däremot på djupet kring dessa normativa strukturer, eller diskurser som de benämner det. Utifrån en longitudinell case-studie menar de att ekonomistyrningssystem kan skapa legitimitet i en organisation åt vissa beslut, vilket därmed även befäster en viss (existerande) maktstruktur. Genom detta synsätt skulle man kunna säga att organisationer införlivar säkerhets- och kontrollsystem med argumentet att det är nödvändigt för att bemöta osäkerhet och yttre påtryckningar, även om det kanske egentligen kan finnas andra bakomliggande orsaker till förändringen.

⁸ Egen övers.



Figur 4 Förändringsdrivare på makronivån

(Källa: Lukka och Granlund (1998, s 157))

Figuren ovan ger en översiktlig sammanfattning av de förändringsdrivare vår enkätundersökning kommer att fokusera på samtidigt som det ger oss möjligheten att analysera, både beskrivande och förklarande, utvecklingen för controllerna i Sverige. Givetvis kan ytterligare orsaker ligga bakom förändringar, men genom att avgränsa oss till dessa faktorer, även om vi hellre skulle mena att de är processer, kan vi trots allt samla in relevant material och analysera förändringar med vetenskapliga metoder då vår undersökning kan sättas i relation till tidigare liknande studier, främst då Scapens *et al* (2002).

3.3 Förändring på mellannivån

Om *mikronivån* inriktar sig på enskilda organisationer och företag och *makronivån* på hela professionen av controllerna globalt, så måste vi införa en *mellannivå*. Vi skulle nämligen säga att det mellan *makro-* och *mikronivån* finns olika typer av privata företag som kan delas

in efter sektor (industri- och servicesektorn) och vidare efter bransch (livsmedel, konsulttjänster, metall etc.). Vi vill således undersöka huruvida förändringsdrivarna på *makronivån*, för att ytterligare precisera Lukka och Granlund (1998) ovan anförda modell, trots allt har olika genomslagskraft beroende på sektor, det vill säga förändringsdrivare på en *mellannivå*.

Hur förklarar man då olikheter på *mellannivån*? Lukka och Granlund (1998) lyfter fram, som framgår av figuren tidigare, att det finns vissa faktorer som driver på mot differentiering, även om dessa får mindre och mindre betydelse på bekostnad av de starka förändringsdrivarnas homogeniseringseffekt. De nämner dock ingenting om hur olika sektorer utvecklar eller anammar olika ekonomistyrningsverktyg, till exempel. Avseende områdena sektor är differentiering kopplat till strategi, vilket Hyvönnen (2008) också diskuterar när hon nämner att företag måste ha en konsistens mellan strategi, informationsteknologi och ekonomistyrssystem för att bli framgångsrika. Om företag då kopierar eller härmar varandra (Lukka – Granlund, 1998) sker detta till viss del utifrån företagets omgivning, alltså efter dess sektor (Hyvönnen, 2008). Detta kontextbaserade synsätt, som inkluderar företaget, dess omgivning samt dess ekonomistyrssystem, kallas inom den akademiska litteraturen för *contingency theory*.

Tidigare forskning som anlagt *contingency theory*-synsättet har bland annat visat att det inom branscher där det råder hård konkurrens, samt har en turbulent och fientlig omgivning, är vanligt med formella styrsystem och traditionella budgetar. Inom branscher med stor osäkerhet i omgivningen är det å andra sidan vanligare med öppenhet och externt fokus i styrsystemen (Hyvönnen, 2008). Utifrån detta kan man analogt tänka sig att controllerns styrmedel, arbetsområden och roller beror på i vilken sektor (eller bransch) företaget är verksamt. Lord (2007) menar till exempel att *benchmarking* används som ett strategiskt styrverktyg, för att bland annat kontrollera den egna verksamhetens kostnader jämfört med konkurrenternas, vilket i sin tur skapar incitament för differentiering eller kostnadskontroll – det vill säga en strategisk positionering på marknaden (eller inom sektorn). Vi skulle därmed hävda att styrmedel, arbetsområden och roller för de enskilda controllerna påverkas av vilken *mellannivån* han eller hon befinner sig inom, det vill säga vilken sektor.

3.4 Förändring på mikronivå

Som diskuterats ovan sker även förändringar, generellt inom ekonomistyrning, men även för kontrollerna i synnerhet, på en mikronivå (Holmblad Brunsson, 2006/2007; Järvenpää 2001; Lukka – Granlund, 1998). Dessa förändringar är lokalt anknutna och existerar i ett nät av relationer och kulturer. Burns och Scapens (2000) har vidareutvecklat institutionell teori för att kunna analysera sådana förändringar, men även motstånd mot förändringar eller ickeförändringar. De menar att förändring är historiska processer där det förflutna hela tiden påverkar samtiden och vilka beslut som fattas och i praktiken genomförs. Förändringar sker således inte främst för att det är rationellt, utan för att anpassa organisationen till den egna kulturen, omgivningen eller omvärlden. Denna teori har emellertid en del brister, som även Scapens (2006) själva uppmärksammat, bland annat avsaknaden av tillit som analytiskt begrepp i referensramen, avsaknaden av aktörer som initierar förändring och att makt inte uppmärksammas. Scapens (2006) menar att man inte enbart kan betrakta kultur som ett tillstånd när saker och ting är tagna för givna, eftersom det inte förklarar varför vissa (makt)relationer ser ut som de gör.

Lukka (2007) menar att det är viktigt att skilja på formella och informella förändringar avseende ekonomistyrningssystem och personer som arbetar med detta. När man dessutom talar om en professions roll i en organisation är det antagligen även av yttersta betydelse, då dessa kan vara helt olika beroende på om ser till formell eller informell nivå.

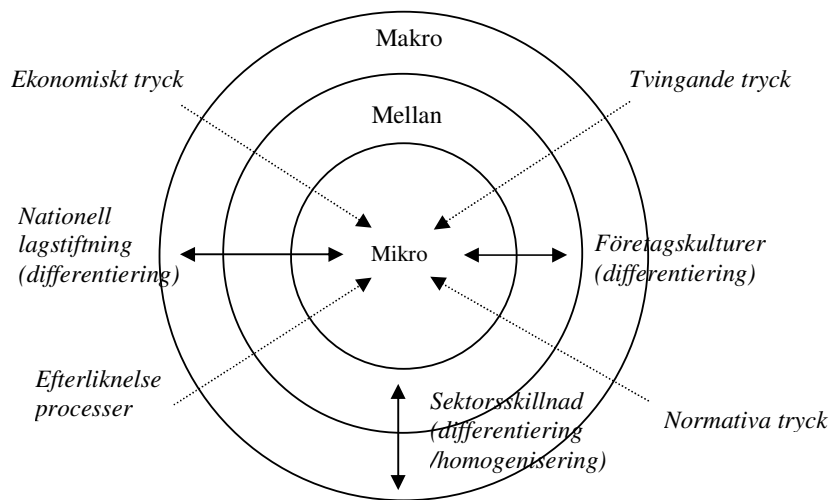
Vi kommer emellertid inte att fördjupa oss i denna teoribildning mer än vad vi redan gjort, då det inte ligger i vårt huvudsakliga syfte med undersökningen att studera enskilda organisationer eller företag, eftersom det på *mikronivån* alltid kommer att finnas olikheter. Samtidigt kan kännedomen om detta perspektiv underlätta för läsaren att förstå våra vetenskapliga val, både avseende teori och undersökningsdesign och tillvägagångssätt, samt analys.

3.5 Sammanfattning av den teoretiska referensramen

Ökad grad av globalisering och ökad konkurrens ställer idag krav på förändring inom många områden, kanske framförallt för många av dagens företag (Anthony – Govindarajan, 2002; Burns – Baldvinsdóttir, 2007). Likaså medför redovisningsskandalerna under 2000-talet och ny informationsteknologi att företag idag tvingas anpassa sig på olika sätt, antingen frivilligt

eller genom tvång. Globalisering, ökad konkurrens samt ny informationsteknologi är således utmaningar, men även möjligheter, för dagens företag och controllerna.

I figuren nedan, figur 5, kan vi se hur förändringar, d v s olika homogeniserande och differentierade tryck, på de olika nivåerna förhåller sig till varandra. Ekonomiskt, tvingande och normativt tryck samt efterliknelseprocesser är pådrivande på makronivån, vilket även slår igenom på mellan- och mikronivån. Samtidigt finns motverkande processer eller tryck, som differentierande nationell lagstiftning, sektorsskillnader och företagskultur, vilket gör att fullständig enhetlighet inte uppnås på de lägre nivåerna.



Figur 5 Modell över förändringsdrivare på olika nivåer, med homogeniserande tryck och differentierade krafter

Figuren ovan är en förenkling och ska bara fungera som ett sätt att klargöra det vi redan diskuterat. Pilarna kan dock behöva en förklaring, då dessa möjligtvis inte är självskrivna. De ska tolkas som homogeniserande förändringsdrivare samt drivkrafter för differentiering. Sektorsskillnader kan t ex vara homogeniserande i den meningen att olika företag tenderar att härma varandra inom samma sektor, medan det i sin tur kan skapa skillnader gentemot andra sektorer.

4 Undersökningsdesign och tillvägagångssätt

I följande kapitel kommer vi att redogöra för vårt tillvägagångssätt och de vetenskapliga metoder vi använt. Vi kommer således att presentera för- och nackdelar med kvantitativa metoder samt beskriva hur vi gjort för att säkerställa relevans och tillförlitlighet i materialet. Avseende bearbetning och analys av det insamlade materialet kommer vi att redogöra för, för oss relevanta, statistiska metoder.

4.1 Om den vetenskapliga forskningsprocessens arbetsgång

Våra val i den vetenskapliga forskningsprocessen, avseende teoretisk referensram, undersökningsdesign och tillvägagångssätt samt material, har ofrånkomligen påverkat vår analys och våra slutsatser. Alla antaganden, normer och värderingar, de begrepp vi använder i vår undersökning samt våra grundläggande kunskapsteoretiska utgångspunkter, har därmed påverkat hela forskningen. (Bryman – Bell, 2005). Vi ska därför försöka redogöra för dessa subjektiva val på ett så öppet eller intersubjektivt sätt som möjligt.

4.2 Kunskapsteoretiska utgångspunkter

Hela vår omvärld är klädd i ord, i olika språk. Varje ting eller företeelse har sitt namn, och det är genom dessa namn de blir synliga, verkliga, för oss. Kännedom eller kunskap om verkligheten nås således genom att studera hur dessa namn, eller snarare språket som helhet, speglar vår omvärld. Detta får även konsekvenser för kravet på sanning, eftersom sanningen, vetenskaplig kunskap, därmed är helt avhängig de språkliga måttstockar vi använder oss av. Sanningen ger oss därmed en begränsad förståelse för omvärlden, och säger kanske mer om hur vi ser på omvärlden än hur den faktiskt ser ut, eller som Nietzsche (1987 [1882], s. 95) skulle säga, sanningen “visar hur vår måttstock ser ut och var vi saknar måttstock”. Det intressanta, för vår del blir därmed att studera enhetliga och kollektivt vedertagna språkliga konstruktioner av verkligheten. Vi menar därmed att individuella uttalanden kan vara

intressanta, även om dessa är subjektiva, då utsagor om verkligheten alltid utgår ifrån den enskildes relation till det existerande, och ständigt omformulerande, språket som i sin tur är en spegling av en materiell verklighet.

I likhet med Kakkuri-Knuutilaa, Lukka och Kuorikoski menar vi att det finns en koppling mellan det subjektiva och det objektiva, även om det objektiva, eller snarare materiella, enbart kan beskrivas utifrån idévärlden, alltså språket. Här menar Kakkuri-Knuutilaa, Lukka och Kuorikoski (2008) att det uppstår ett spel där båda sidor, det vill säga det subjektiva och det objektiva, påverkar varandra, eller ständigt står i beroenderelation med varandra. Förändringar, menar de, kan därmed inte enbart förklaras utifrån partikulära ståndpunkter, utan måste även förstås utifrån referenser i sociala fenomen utanför och över enskilda individers uppfattning, även om dessa nödvändigtvis inte behöver vara universella (Kakkuri-Knuutilaa – Lukka – Kuorikoski, 2008). Utan att fördjupa oss mer i ontologiska resonemang så menar vi att man kan få kännedom om verkligheten, eller närma sig *en* sanning, om än i begränsad form genom vetenskapliga metoder, det vill säga epistemologiska kriterier, för insamling och bearbetning av material. Genom ett stort antal respondenter i en enkätundersökning kan man således, enligt vår mening, få *en* sammanhängande sanningsenligt bild av många verkligheter.

4.3 Planering av undersökningen

Vår studie är som bekant en replikatstudie av tidigare utförd engelsk studie ”The Future Direction of UK Management Accounting Practice” av Scapens, Ezzamel, Burns och Baldvinsdóttir (2002). För vår del har detta inneburit att studien av Scapens *et al* (2002) fått leda och styra både utformningen och genomförandet av vår studie. I syfte att möjliggöra framtida jämförelser mellan studierna har vi också valt dels *samma undersökningsmetod*, d v s en surveyundersökning, dels att ställa *samma frågor* till en lika stor population i Sverige på engelska som var det språk som användes i den ursprungliga undersökningen.⁹ För att kunna få en mer heltäckande bild av den undersökta populationen har vi valt bygga ut enkäten med några bakgrundsvariabler. På så vis kunde vi eventuellt identifiera olika mönster eller en viss utveckling hos olika grupper av controllerna. Hur vi praktiskt gick till väga när det gäller planeringen av undersökningen ska vi beskriva i det följande.

⁹ Genom våra handledare, Olof Arwidi och Peter Jönsson, och deras direkta samarbete med Manchester Business School, har vi fått tillstånd att använda en survey som tidigare sänts ut till medlemmar i CIMA (Certified Institute of Management Accountants).

4.3.1 Precisering av syftet

Vi började med att formulera ett syfte utifrån våra egna intresseområden samt utifrån möjligheterna att knyta an till ett aktuellt forsknings- och kunskapsläge. Ganska tidigt i processen använde vi oss av sekundärdata, i form av litteratursökningar (via ELIN och LIBRIS), för att identifiera relevant litteratur, vilket främst visade sig vara vetenskapliga artiklar. Vi inhämtade på så vis kunskap om möjliga problemställningar samt försökte identifiera ”kunskapsluckor” i forskningen. Utifrån samtal med handledare och genomgång av litteratur fann vi att omfattande undersökningar av controllerrollens förändring i en svensk kontext till stor del saknades. Vi fann då att det vore intressant att göra en replikatstudie av Scapens *et al* (2002). I likhet med den har vårt syfte också varit att kartlägga och analysera förändringar inom ekonomistyrningsområdet avseende controllers styrmedel, arbetsområden och roller. I detta sammanhang skulle man kunna säga att förfarandet för vår undersökning varit deduktiv, enligt Artsberg (2005) och Bryman och Bell (2005).

4.3.2 Population, respondenter och urval

Scapens *et al* (2002) skickade enkäter till 1000 CIMA (Certified Institute of Management Accountants) medlemmar i Storbritannien.¹⁰ Det framgick inte av deras studie vilka medlemmar som valdes eller vilka variabler som låg till grund för urvalet av respondenter.

I ett tidigt skede väcktes tankarna hos oss kring det mest lämpliga sättet att kartlägga controllerna i Sverige. Att undersöka hela populationen vore intressant och dessutom ge en bra representativitet men det är knappast realistisk eftersom kostnaderna skulle bli alldeles för höga (Dahmström, 2000). Det näst mest representativa urvalet vore obundet slumpmässigt urval och för att förbättra den statistiska precisionen vore det lämpligt att stratifiera urvalet för att på det sättet säkerställa att relevanta undergrupper skulle bli representerade (Lundahl – Skärvad, 1999). Urvalet för vår undersökning är dock inte helt obundet då respondenterna är medlemmar i fackförbundet Civilekonomerna¹¹. Vi har fått hjälp av Civilekonomerna som slumpmässigt har valt ut 1000 controllerna med minst tre års erfarenhet av 2000 controllerna från deras medlemsregister. Vi menar emellertid att detta inte bör påverka resultaten från vår undersökning då fackförbundet Civilekonomerna representerar medlemmar (och således

¹⁰ CIMA är en intresseorganisation i Storbritannien för controllers, för vilket motsvarighet i Sverige saknas.

¹¹ I vår studie valdes Civilekonomerna (33 500 medlemmar) då de tidigare haft ett forskningssamarbete med Ekonomihögskolan i Lund, se t ex; Arwidi och Sandell (2007).

controller) av skiftande karaktär och dessutom är den fackliga organisationsgraden väldigt hög i Sverige, långt över 80 procent enligt Landsorganisationen¹² i Sverige (LO)¹³. Detta är den högsta organisationsgraden i världen och kan bland annat jämföras med både Storbritannien, som ligger kring 40 procent lägre, och Norge, som ligger kring 30 procent lägre än Sverige. På så vis anser vi att medlemmarna i Civilekonomerna trots allt kan ge en representativ bild av controllern i allmänhet.

4.3.3 Webbsurvey – enkäten som metod

I ett tidigt skede bestämde vi oss att genomföra vår studie via en webb-enkät. Genom att använda oss av ett, tillgängligt vid Ekonomihögskolan i Lund, licensierat webbsurvey-verktyg har vi genomfört en internet-baserad undersökning istället för en enkätundersökning via ett traditionellt brevutskick, vilket har bidragit till att minimera tidsåtgång samt undersökningskostnader (Bryman – Bell, 2005). Anledningen till detta förfarande var, i jämförelse med en postenkät, dessutom de goda möjligheterna att nå en stor population samt att en webb-enkät kan öka svarsfrekvensen (Bryman – Bell, 2005).

I webbsurvey-verktyget fanns möjlighet att konstruera såväl enkla som avancerade frågetyper med både alternativ- och skalsvar. Tanken på att konstruera frågor som obligatoriska fanns men övergavs till fördel för frivilliga frågor. Allt detta för att underlätta för respondenterna samt att enkäten inte skulle upplevas som betungande vilket vi hoppades skulle resultera i en högre svarsfrekvens. Dessutom gjorde frivilligheten att respondenterna enbart svarade på frågor de ville eller kunde svara. Om alla frågor däremot varit obligatoriska skulle respondenterna antagligen även gett svar på frågor de inte ville eller kunde ge svar på, bara för att kunna fortsätta vidare.

Enkäten delades in i sju delar där del ett och del sex avsåg bakgrundsvariabler. Den bakomliggande tanken till detta var att bakgrundsvariablerna kunde vara till hjälp att få en mer heltäckande bild av den undersökta populationen, dvs kunna identifiera likheter och olikheter mellan olika grupper av controllerna beroende på bakgrund. De övriga delarna av enkäten berörde controllernas yrkeserfarenhet där fokus låg på arbetsuppgifter, styrverktyg, styrmetoder, krav på färdigheter samt vikten av förändringsdrivarna för den framtida

¹² LO:s hemsida, tillgänglig online: URL=

<http://www.lo.se/home/lo/home.nsf/unidView/D7C1C105931B2A83C1256E510048E873>, den 5:e april 2008

¹³ LO:s hemsida, tillgänglig online:

URL=<http://www.lo.se/home/lo/home.nsf/unidView/C13C1C13610A4DD1C1256FB90039939D>, den 5:e april 2008

utvecklingen av controllerrollen. I slutet av enkäten gavs respondenterna möjlighet att registrera e-postadress för dem som önskade erhålla studieresultat via e-post.

4.4 Genomförande av undersökningen

Vi ska här beskriva hur vi genomförde undersökningen samt registreringen av bortfallet i populationen.

4.4.1 Kontakt med respondenter

Den initiala kontakten, med de för studien utvalda respondenterna, togs via ett introducerande e-post (även kallat följbrev, se appendix, bilaga 1). I detta följbrev, som författades i samverkan med Civilekonomerna, uppmanade vi respondenterna till medverkan i undersökningen genom att understryka studiens betydelse samt vikten av att få fram en representativ bild av professionens utveckling i Sverige eftersom vår undersökning var den första i Sverige av detta slag och respondenternas anonymitet garanterades. Svarsperioden för enkäten bestämdes till två veckor vilket tydligt framgick av texten. I slutet av följbrevet meddelades det att vid eventuella frågor gick det bra att kontakta Civilekonomerna via e-post. Istället för att lägga enkäten i ett bifogat dokument i e-posten lades en länk till enkäten in i följbrevet, med syfte att underlätta returen av enkäten för respondenterna (Bryman – Bell, 2005).

4.4.2 Justering och bortfall i populationen

Tillgång till en dator och e-post har blivit ett allt vanligare kommunikationsmedel enligt både Bryman och Bell (2005) samt Jacobsen (2002), vilket gör att vi inte tror att kommunikation via e-post minskar andelen respondenter i populationen eller skapar en snedvriden bild av controllerprofessionen. Utskicket av e-post (följbrevet), justering av populationen samt registrering av bortfallet administrerades av Civilekonomerna. Det första utskicket, via e-post, ägde rum den 21 april 2008 kl.16.20. Svarstiden för enkäten bestämdes till två veckor vilket löpte ut den 5 maj 2008. Under första veckan upplevdes att svarsfrekvensen var låg och avtagande. Efter konsultation med Civilekonomerna, vilka var ägare till adressdatabasen, bestämdes att ett påminnelsebrev skulle skickas den 28 april 2008, till endast de respondenter vilka inte besvarat enkäten. Under första veckan upptäcktes att 34 respondenter inte arbetade som controllerna eller arbetade inom den offentliga sektorn. Dessa respondenter ersattes av

nya, slumpmässigt utvalda, från Civilekonomernas medlemsregister. Några av respondenter hörde av sig och angav olika skäl till att inte kunde delta i studien. Dessa personer plockades bort helt från deltagarlistan (redovisas som bortfall). När den utfästa svarstiden var slut stängdes enkäten. Den hade vid tillfället besvarats av 103 respondenter.

Det första utskicket gjordes till 1000 respondenter och det andra till 34 nya respondenter. Av 1034 har 56 avböjt att svara eller så auto- eller manuella svar från personer som vid tiden för enkäten var frånvarande har erhållits. Efter justering bestod populationen av 978 respondenter. Antalet personer som öppnade enkäten var 317. Antalet som besvarade var 103 (inklusive fyra respondenter som endast visat sitt intresse för den kommande rapporten och inte avgett några svar på frågorna). *Svarsbortfall* ligger på (60 (56+4) av 978) 6,13 procent av bruttourvalet – c:a (60 (56+4) av 317) 18,92 procent inklusive inte anträffbara och de som avböjt medverkan av nettourvalet.

Därtill tillkommer *bortfallet som vi inte kunde mäta* d v s att svar har uteblivit vilket kan förklaras av ett aktivt eller passivt ställningstagande från respondenternas sida, t ex missförstådd frågeställning, ej svar p.g.a. inte tillräckliga språkkunskaper, tidsbrist eller osäkerhet. Ytterligare kan det finnas personer som bytt arbetsgivare och därmed e-postadress strax före utskicket. Även personer som har angivit privat e-postadress som inte har öppnat sin e-post under den svarsperioden kan tänkas ingå i det bortfallet som vi inte kunde mäta. (Dahmström, 2000) Även *tidpunkten* för mätningen kan också ha haft betydelse både för svarsfrekvensen samt bortfallet eftersom månadsslut/månadsskifte ofta innebär en mycket hög arbetsbelastning för controllerna i allmänhet. Detta kan i allra högsta grad påverkat möjligheten och viljan att delta i undersökningen. *Övriga hinder*, d v s hinder som vi inte kunde påverka, kan vara att en del av respondenterna aldrig fått vår e-post p.g.a. e-postleverantörens tekniska problem eller att adressaten inte var närvarande under svarsperioden.

4.4.3 Svarsfrekvens

Som tidigare nämndes bestod den justerade populationen av 978 respondenter. Av dessa har 99 besvarat enkäten vilket ger en bruttosvarsfrekvens på c:a (99 av 978) 10,12 procent och nettosvarsfrekvens på c:a (99 av 317) 31,23 procent. Några respondenter lämnade värdefulla kommentarer i enkäten vilka vi tagit hänsyn till samt vidarebefordrat till Civilekonomerna. Svarsfrekvensen kan jämföras med Scapens *et al* (2002) första undersökning via e-post från 1997, vilket resulterade i 91 användbara svar av 1000 utskickade vilket är 9,1 procent. Dessa

representerade enligt Scapens *et al* (2002) en värdefull insikt i controllernas situation i de brittiska företagen. Deras andra utskick år 2000 resulterade i 279, vilket var en ökning med 18,8 procent.

Vi valde att plocka bort en del avsnitt från enkäten när vi skulle beskriva och analysera materialet. Anledningen till detta var att vi fick relativt få svar på en del frågor att några rimliga slutsatser inte skulle kunna dras. Avseende frågorna om framtida arbetsuppgifter (*tasks*) och färdigheter (*skills*) hänvisar vi läsaren till appendix (bilaga 5 och 6).

4.5 Bearbetning och analys av det insamlade materialet

Tillförlitligheten i av oss redovisade data påverkas dels av slumpmässiga förhållanden, dels av icke-slumpmässiga förhållanden. De systematiska felen torde främst bero på svarsbeteende och att respondenterna mindes fel enligt diskussion ovan. (Lundahl – Skärvad, 1999).

Vi har valt att bearbeta och analysera insamlat material med hjälp av dels beskrivande, dels analyserande moment. Enkätens alla frågor var valbara i den mån att respondenterna fick välja mellan oftast tre olika alternativa svaren (*vitally important*, *average important* och *negligible* eller *problematic*, *mildly problematic* samt *no problem*). I syfte att kunna förbättra jämförelser samt räkna ut medelvärden kodade vi dessa svar till att 3 är lika med *vitally important*, 2 lika med *average important* och 1 är lika med *negligible*, samt 0 för inget angivet svar. I två av frågorna fick respondenterna själva bestämma graden av vikten av frågan (fick gradera från 1 till 5, där 1 var viktigast och 5 minst viktigast, vilket vi emellertid senare fick kodifiera om inför bearbetningen av materialet där 5 blev viktigast och 1 minst viktigast). Inga övriga gränser för svar sattes utom att respondenter uppmanades, vid två frågor, att välja endast ett av två alternativ. För att undvika små differenser, p.g.a. överlappning, som dessutom är svåra att justera (frågan om sektortillhörighet) har vi valt att justerat svaren för en fråga (*physical location*). Vi har t ex bedömt att uppenbara fel har förekommit, en respondent har bl. a valt tre alternativ samtidigt, när man egentligen enbart skulle välja ett alternativ.

Beskrivningar gjordes utifrån frekvenstabeller och diagram. I tabellernas övre och nedre delar kan läsaren hitta förkortningar som vi använde för att tydliggöra resultaten. Ett *n* är lika med antal svarande respondenter, *d* v s delpopulationen, *Mean* betecknar medelvärdet och *Stdv* standardavvikelsen. Signifikansnivån, P-värdet (*probability value*), är 10 procent, vilket innebär att vi bedömer om eventuella skillnaderna i olika svars kategorier är statistiskt

säkerställda. Vi vill således vara säkra på ifall eventuella skillnaderna beror på slumpen eller inte i 90 procent av fallen (Körner – Wahlgren, 2000). I praktiken beräknar man (genom statistiska test) sannolikheten att erhålla en viss stickprovdata, som man sedan jämför med den på förhand ställda sannolikhetsnivån. Om sannolikheten vid testen överstiger 10 procent innebär det att nollhypotesen är sann, d v s att inte det råder några signifikanta skillnader mellan stickproven. Skulle däremot sannolikheten vid testen understiga 10 procent innebär det att nollhypotesen kan förkastas till förmån för komplementet, d v s mothypotesen är sann och det innebär att det råder signifikant skillnader mellan stickproven (Körner – Wahlgren, 2000). Antalet frihetsgrader betecknar vi med d.f. (*degree's of freedom*).

För att kunna skilja mellan eventuella överensstämmelser som endast är slumpmässiga och överensstämmelser som inte enbart är slumpmässiga har t-test samt ett χ^2 -test utförts (Lundahl – Skärvad, 1999). T-test utförs vid små stickprov och när dessa är approximativt normalfördelade. I praktiken är många slumpvariabler, som t ex svaren i vår enkät, approximativt normalfördelade om de påverkas av många oberoende faktorer. Skulle däremot en enskild faktor ha väldigt stor inverkan på *alla* respondenternas svar skulle inte slumpvariablerna i stickprovet vara approximativt normalfördelade (Körner – Wahlgren, 2000). χ^2 -test kan utföras vid såväl stora som små stickprov, så länge ingen kategori innehåller mindre än fem svar. Väldigt kortfattat så jämför man observerade värden med de framräknade förväntade värdena i en kors- eller frekvenstabellanalys som sedan ställs mot den valda signifikansnivån (Körner – Wahlgren, 2000).

I syfte att öka jämförbarheten med Scapens *et al* (2002) beräknade vi andelen som t ex ansåg att en fråga var *vitally important* med alla som besvarat den frågan. Jämförelser mellan relativa tal och medelvärden för olika kvantitativa material kan dock omöjligen ge en heltäckande eller fullt rättvisande bild av verkligheten, men kan emellertid uppmärksamma skillnader avseende andelen som ansett att frågorna varit viktiga överhuvudtaget (t ex *vitally important*, men inte *average important* eller *negligible*). Dessutom har vi för jämförande ändamål framräknat ett medelvärde av de relativa svaren till tabellerna (från tabell 3 till tabell 8). Den bakomliggande tanken med detta var att uppmärksamma läsaren på att studien av Scapens *et al* (2002) har högre medelvärde över lag än det material vi sammanställt.

4.6 Om eventuella brister med vårt tillvägagångssätt

Oavsett hur man genomför en enkätstudie, antingen via post eller internet-baserad, så finns det nackdelar eller brister som är svåråtkomliga. Som exempel kan vi inte med säkerhet veta omständigheter under vilka våra respondenter besvarade frågorna. Var det tidspress, missuppfattade de frågor, hade de inte tillräckliga kunskaper i engelska språket, eller fanns det brist på engagemang och tolkade de frågorna annorlunda än andra? Lundahl och Skärvad (1999) menar också att det tar lång tid att besvara en enkät och det är en okontrollerad mätsituation eftersom det finns en begränsad möjlighet att ge mer utförliga svar, dessutom går det inte att ställa mer detaljerade frågor.

4.6.1 Tidsaspekten

Det är viktigt att nämna tidsaspekten när det gäller undersökningar över en längre period. För att respondenterna skulle kunna svara på enkäten hade vi som mål vid urvalet av populationen att respondenterna skulle ha minst tre års erfarenhet av arbete som controller. Dessutom bör tidsaspekten, åtta år, beaktas vid jämförelser mellan utfallet av vår studie och utfallet av Scapens *et als* (2002) studie. För bättre jämförbarhet vore det egentligen lämpligt att genomföra studier vid samma tidpunkt, men då vi gör en uppföljning är detta inte möjligt eller ens eftersträvansvärt. Vi är som bekant intresserade av vad som hänt i Sverige efter studien av Scapens *et al* (2002), inte samtidigt. Som vi tidigare nämnt använder vi oss av samma frågor som Scapens *et al* (2002), eftersom vi har ansett att dessa fortfarande är aktuella, vilket även egentligen är anledningen till att vi gör undersökningen över huvud taget. Huruvida vår studie är *replikerbar* eller inte är mindre intressant här, men däremot av stor vikt om man vill säkerställa tillförlitligheten, d v s reliabiliteten, i undersökningen.

4.6.2 Reliabilitet

För att eliminera slumpmässiga störningar och försäkra sig om *reliabiliteten* i enkäten bör man testa samma grupp två gånger med hjälp av samma test, enligt Bryman och Bell (2005). P.g.a. den korta undersökningstiden som disponerades för vår studie fanns det inget utrymme för att testa samma grupp två gånger. Reliabiliteten kan till viss del bedömas utifrån framtida replikatundersökningar, men då kommer tidsaspekten in vilket gör att samma resultat nästan omöjligt kan uppnås. Ett perfekt mätinstrument med hög tillförlitlighet kan bli värdelöst om det tillämpas felaktigt eller slarvigt, enligt Lundahl och Skärvad (1999). Här bedöms så inte vara fallet men exaktheten i mätningen beror oftast på respondenternas förståelse och viljan att svara (Bryman – Bell, 2005). Säkerställandet av tillförlitligheten och relevansen i det insamlade materialet uppnåddes genom användandet av en enkät, varigenom dels

intervjuareffekten eliminerades helt (Jacobsen, 2002), dels att det standardiserande förfarandet, dvs användandet av ett webbsurvey-verktyg, gjorde att mätningarna – alltså enkätsvaren – genomfördes på så identiska sätt som möjligt avseende alla respondenter.

4.6.3 Validitet

Vår undersökning är, som tidigare nämnts, en av få av detta slag, vilket dessvärre gjort att det inte funnits möjlighet att testa *validiteten* genom att jämföra utfall från liknande undersökningar. Samtidigt är vår studie en replikatstudie av Scapens *et al* (2002), med samma struktur, varigenom *validiteten* har kunnat säkerställas. Då exaktheten i mätningen beror på respondenternas förståelse av materialet och viljan att svara (Bryman – Bell, 2005) har tester av enkätens begriplighet, struktur, användarvänlighet genomförts på ett antal testrespondenter med olika bakgrund, mestadels ekonomer. På så vis har vår undersökning kunnat uppvisa en *intern giltighet* (Jacobsen 2002). Hänsyn till testrespondenternas konstruktiva förslag har tagits och enkätens utformning har justerats, men inte i den mån att framtida jämförelser försvårats.

4.6.4 Generaliserbarhet

Genom den grundliga beskrivningen av tillvägagångssättet i föreliggande studie har vi förhoppningsvis gjort det lättare för läsaren att se om det går att *generalisera* eller ej. Samtidigt har vi genom en omfattande population försökt undvika en ytlig prägel på undersökningen (Jacobsen, 2002). Med hjälp av en omfattande information om undersökningsdesign och tillvägagångssätt samt genom att undvika enstaka fall har försök gjorts att få en bra *generaliserbarhet* i studien (Merriam, 1994). Även om det insamlade materialet kan tänkas vara representativt för hela controllerprofessionen så behöver det inte vara så, eftersom vi inte känner till dem som inte besvarade vår enkät (Hellström – Ramberg, 2007). Vi menar således att det slumpmässiga urvalet av respondenter till populationen (som gjordes av Civilekonomerna) kan anses vara representativt för de yrkesverksamma controllerna i den privata sektorn. Vi baserar detta dels på den höga graden av fackförbundsanslutna i Sverige, dels på vår nettosvarsfrekvens. Samtidigt bör man vara medveten om att en ny undersökning, med en annan population sannolikt skulle ge en annorlunda bild. Hade vi valt en fallstudie eller kvantitativ studie med ett annat urval hade vi alltså inte kunnat generalisera. Däremot anser vi att ytterligare forskning krävs inom området för att det ska vara möjligt att generalisera våra resultat i ett vidare perspektiv.

4.7 Några avslutande noteringar om språk, litteratur och definitioner

Vi har valt att främst använda oss av primärdatakällan, d v s enkäten vid insamling av material. Sekundärdatas äkthet och oberoende av källan bedömdes noga. Där det varit möjligt har vi försökt att hitta ursprungskällan till den litteratur samt vetenskapliga artiklar som vi använt i vår studie. Litteratur samt artiklar som användes i vår studie var mestadels skrivna på engelska. Eftersom vissa begrepp var svåra att översätta exakt från engelskan valde vi att vara försiktiga i våra översättningar. Företrädesvis, där vi kände oss osäkra, valde vi att använda det engelska ordet och kursiverade det eller översätta det men då även skriva ut det engelska ordet kursiverat i en efterföljande parantes.

5 Empiri och analys – beskrivning, tolkning samt jämförelser

I detta kapitel presenterar vi det insamlade materialet för att därefter analysera det utifrån de antaganden, värderingar och verklighetsbilder vi redogjort för i den teoretiska referensramen. Vi låter den teoretiska referensramen styra strukturen för att på så vis tydliggöra hur vi tolkar empirin. Vi jämför även här vår empiri med andra tidigare studier av empiriska kartläggningar av controllerns roll, styrmedel och arbetsuppgifter, men framförallt med förlagan till vår studie, Scapens et al (2002).

5.1 Några inledande reflektioner

Vi kommer här, utifrån de erhållna resultaten i vår undersökning, att teckna en bild av controllerprofession idag. Upplägget för empirin och analysen följer strukturen från den teoretiska referensramen med makro-, mellan- och mikronivån. På så vis bör läsaren lättare kunna följa vår presentations- och analysstruktur av det insamlade materialet. Makronivån innebär att vi presenterar, analyserar och jämför våra totala resultat med Scapens *et al* (2002), samt till vis del med andra relevanta empiriska undersökningar. Mellannivån innebär att vi bryter ner våra totala resultat på sektornivå för att på så vis kunna identifiera eventuella likheter eller skillnader beroende på antingen service- eller industrisektor. Nere på mikronivån kan vi egentligen inte säga särskilt mycket eftersom vi arbetar med aggregerad information och ingen controller är den andra lik i sina svar i vår undersökning. Vi börjar emellertid med att beskriva vårt insamlade material samt bryta ner det utifrån våra bakrundsvariabler, såsom företagets omsättning, andelen intäkter från utlandet etc. för att inledningsvis kunna framställa en förhållandevis nyanserad bild av controllerna idag.

5.2 Beskrivning av insamlad data

Undersökningen genererade ett digert material vilket vi presenterar i form av frekvenstabeller som delvis återfinns appendix (se, appendix, bilaga 5 och 6). Som vi tidigare nämnde har vi i undersökningen använt oss av olika bakrundsvariabler, vilka presenteras i tabellen nedan, för

att lättare kunna identifiera eventuella mönster eller en viss utveckling hos olika grupper av controllerna.

Tabell 2 *Bakgrundsvariabler*

Companys Headquarter Location		Ownership	
Sweden	73%	Private, listed	40%
Other Country	23%	Private, not listed	39%
No Answer	4%	Partially public	16%
Total	100%	No Answer	6%
		Total	100%
Company turnover last year in million SEK:		Percentage of international turnover:	
< 250	22%	0-25 %	31%
251 – 500	6%	26 %-50 %	12%
501 – 1000	9%	51 %-75 %	14%
1001 – 2500	7%	76 %-100 %	30%
2500 <	51%	No Answer	14%
No Answer	6%	Total	100%
Total	100%		
Service Sector		Industrial Sector	
Trade and Food	12%	Manufacturing Industries	40%
Consulting and Projects	17%	Metal Industries	5%
Communication and Media	7%	Chemical Industries	6%
Banking and Insurance	5%	Forest and Wood-products Industries	4%
Real estate and Construction	8%	Power Industries	3%
No Answer	52%	No Answer	43%
Total	100%	Total	100%
Main Organisational Structure			
Divisional	27%		
Matrix	22%		
Functional	30%		
Geographical	11%		
Other	4%		
No Answer	6%		
Total	100%		

Tabell 2, ovan, sammanställer resultatsvar från respondenterna avseende bakgrundsvariabler, vilka fanns i den första delen av enkäten. Dessa omfattar huvudkontorets placering (*headquarter location*), ägandeform (*ownership*), organisationsstruktur (*organisational structure*), omsättning (*turnover*), andel av den internationella omsättningen (*percentage of international turnover*) samt verksamhetsområdestillhörighet d v s servicesektor och industrisektor (*service sector, industrial sector*) vilket i sin tur innebär branschtillhörighet

inom respektive sektor. Majoriteten av respondenterna, 73 procent, är verksamma i företag med huvudkontor i Sverige, vilket vanligtvis betyder svenskt ägande. Samtidigt är 23 procent av respondenterna verksamma i företag med huvudkontor i ett annat land än Sverige, vilket sannolikt kan tillskrivas utländska ägare. Eftersom alla respondenter är medlemmar hos Civilekonomerna utgår vi emellertid ifrån att alla kontrollerna i vår undersökning är verksamma i Sverige trots att deras företags huvudkontor är beläggen utanför Sverige. 40 procent av våra respondenter tillhör privata noterade företag medan 39 procent tillhör privata icke noterade företag. Endast 16 procent tillhör delvis offentligt ägda företag (*partially public*), vilka vi tog med i undersökningen på grund av den stora andelen delvis statligt, landstings eller kommunalt ägda bolag, som finns i Sverige.

I kategorin omsättning (*company turnover*) ser det ut på följande sätt. 22 procent av respondenterna är verksamma i företag med mindre än 250 miljoner kronor (MSEK) i omsättning (vidare refereras de till som *mindre företag*). Samtidigt har 51 procent av respondenterna svarat att de är verksamma i företag med mer än 2500 MSEK i omsättning (vidare refereras de till som *stora företag*). Gruppen av företag med däremellan, d v s omsättning kring 251-500 MSEK, 510-1000 MSEK, 1001-2500 MSEK representeras av 22 procent (6 procent, 9 procent, 7 procent). Beträffande kategorin procentuell andel av internationell omsättning (*percentage of international turnover*) fördelas siffrorna relativt jämt mellan två kategorier: 0-25 procent (vilka vidare refereras till som *liten andel*) och 76-100 procent (som vidare refereras *stor andel*) med 31 procent respektive 30 procent vardera. Gruppen däremellan, som är företag med 26-50 procents respektive 51-75 procents andel av den internationella omsättningen, företräds av 12 procent respektive 14 procent av respondenterna.

Företagens verksamhetstillhörighet fördelas förhållandevis jämt mellan servicesektor (*service sector*) och industrisektor (*industrial sector*) enligt tabell 2. Servicesektor består av följande branscher: handel och livsmedel (*trade and food*), konsult och projekt (*consulting and projects*), media och kommunikation (*communication and media*), bank och försäkring (*banking an insurance*), bygg och fastigheter (*real estate and construction*). Industrisektorn består av följande branscher: tillverkningsindustrier (*manufacturing industries*), metallindustrier (*metal industries*), kemiska industrier (*chemical industries*), skogs- och pappersindustri (*forest and wood-products industries*), energi (*power industries*).

5.3 En bild av controllern idag

Hur ser controllerns situation ut idag? Vi ska inledningsvis beskriva och analysera huruvida det finns någon identifierbar skillnad mellan controllerns traditionella arbetsuppgifter (*Traditional Management Accountant's Tasks*) och controllerns nyare arbetsuppgifter (*Strategic Management Accountant's Tasks*) (Wilson, 1995; Lord, 2007). Detta gör vi för att undersöka om det finns synliga indikationer av en pågående förändring.

I tabellerna 3 till 8 återfinns resultaten av korstabuleringar utifrån svarsalternativen *vitally important* respektive *problematic* (se enkäten i appendix, bilaga 2). Procenttalen i tabellerna ska tolkas som att det är andelen respondenter i varje kategori (kolumn) som avgett *vitally important*, inte *average important* eller *negligible*, som sitt svar. Längst ned i varje tabell redovisas antalet (delpopulation) respondenter (*n*) i varje grupp. Controllerna delas in i kategorier (se kolumner) utifrån de utvalda bakgrundsvariablerna (d v s olika indelningar av företag).

5.3.1 Viktiga omständigheter för controllerns förändrade roll

Vilka faktorer påverkar controllerns dagliga arbetsuppgifter, vilka verktyg som används och hans eller hennes syn på viktiga färdigheter? Vi ska här beskriva de förändringsdrivare (*change drivers*) som har störst inverkan på utveckling av controllerns roller och ansvarsområden. I tabellen nedan presenteras således enbart de fem förändringsdrivare som har fått högst röstandel.

Tabell 3 *Controllerns syn på de viktigaste förändringsdrivarna, topp-fem lista*

<i>Vitally Important Change Drivers</i>	<i>Headquarter location</i>		<i>Ownership</i>			<i>Company turnover</i>		<i>International turnover</i>	
	<i>Sweden</i>	<i>Other Country</i>	<i>Private listed</i>	<i>Private not listed</i>	<i>Partially public</i>	<i>> 250</i>	<i>2500 <</i>	<i>0-25%</i>	<i>76-100 %</i>
<i>Customer-oriented initiatives</i>	51%	46%	49%	53%	50%	57%	40%	53%	42%
<i>Information technology</i>	41%	33%	39%	35%	44%	35%	50%	34%	39%
<i>Globalisation</i>	39%	38%	49%	33%	25%	13%	54%	40%	65%
<i>Organisational restructuring</i>	28%	58%	34%	35%	38%	17%	35%	38%	32%
<i>Quality-oriented initiatives</i>	28%	42%	37%	28%	31%	13%	40%	28%	35%
<i>n</i>	75	24	41	40	16	23	52	32	31

I kategorin huvudkontorets placering (*headquarter location*) kan vi se att controllerna i svenska företag (*Sweden*) i hög grad upplever att kundorientering (*customer-oriented initiatives*) och informationsteknologi (*information technology*) är de viktigaste orsakerna till förändring. Controllerna verksamma inom de utländska företagen (*other country*) upplever å andra sidan i hög grad att organisatoriska omstruktureringar (*organisational restructuring*) samt kvalitetsorienterade initiativ (*quality-oriented initiatives*) har stor förändringsverkan på deras befattning. Kategorin ägandeform (*ownership*) visar inga utmärkande skillnader utom att controllerna inom delvis offentligt ägda företag (*partially public*) upplever globalisering (*globalisation*) som en något mindre pådrivande kraft än controllerna inom privata företag (*private*).

I kategorin företagsstorlek (*company turnover*) är kundorientering den faktor som anses vara mest pådrivande bland controllerna i mindre företag. Informationsteknologi, globalisering, organisatoriska omstruktureringar och kvalitetsorienterade initiativ anses å andra sidan vara mer pådrivande bland controllerna verksamma i stora företag. När det gäller internationell omsättning (*international turnover*) upplever controllerna i företagen med 76-100 procents internationell omsättning (*international turnover*) att globalisering har större inflytande på deras arbete. I övrigt fördelas resultaten relativt jämnt inom denna kategori, d v s inga större variationer.

Att kundorientering placerats i topp av controllerna inom både svenska och utländska företag kan å ena sidan hänföras till att svensk ekonomi sedan 1970-talet har blivit långt mer beroende av omvärlden än tidigare (Schön, 2007) och att den svenska ekonomins position förändrades ”från att vara i hög grad komplementär till andra industriländer [...] till att bli alltmer konkurrerande där det för svenska företag gällde att hävda marknadspositioner gentemot likartade företag i andra länder” (Schön, 2007, s 384). Å andra sidan kan detta

möjlig tillskrivs genomslagskraften hos efterliknelse processer, d v s att företag kopierar varandra avseende framgångsrika koncept och strategier, bl. a alltså fokus på kundorientering (Lukka – Granlund, 1998).

5.3.2 Controllerns roller och ansvarsområden

5.3.2.1 Controllerns syn på viktiga färdigheter

Tabell 4 Controllerns syn på viktiga färdigheter, topp-fem lista

Vitaly Important Skills	Headquarter location		Ownership			Company turnover		International turnover	
	Sweden	Other Country	Private listed	Private not listed	Partially public	> 250	2500 <	0-25%	76-100 %
Analytical/Interpretative	55%	79%	78%	40%	63%	35%	69%	38%	77%
Broad business knowledge	49%	54%	59%	48%	38%	43%	54%	53%	48%
Team-work	43%	75%	63%	40%	44%	35%	54%	44%	52%
Professional/ethical	41%	58%	51%	38%	44%	39%	46%	44%	48%
Strategic thinking	40%	42%	44%	38%	44%	30%	44%	38%	42%
<i>n</i>	75	24	41	40	16	23	52	32	31

Ser man till controllernas syn på viktiga färdigheter (*skills*) framgår det i tabellen ovan, avseende kategorin huvudkontorets placering, att respondenterna i de utländska företagen, i tre fall av fem, anser att dessa fem topplacerade färdigheter är viktigare än vad deras kollegor verksamma i svenska företag anser. I kategorin ägandeform kan vi se att röstandelarna är jämt fördelade mellan de olika företagen utom analytiskt sinnelag och tolkningsförmåga (*analytical/interpretative*), bred affärskunskap (*broad business knowledge*), lagarbete (*team-work*) samt etik och professionalism (*professional/ethical*) – vilka alla har en övertalning av röster från privata noterade (*private listed*) företag. När det gäller omsättning kan vi se att controllerna verksamma i de stora företagen anser sig behöva i tabellen ovan presenterade färdigheter i större utsträckning än de i de mindre företagen.

Utifrån det ovan beskriva materialet skulle vi säga att stora, utländska, privata noterade företag med stor internationell omsättning, har controllerna som, i större utsträckning än övriga företag i tabellen ovan, anser att det är viktigt att besitta analytiskt sinnelag och tolkningsförmåga, bred affärskunskap samt kan arbeta i team. Etik och professionalism är viktiga hos stora utländska, privata noterade företag. Några klara trender är emellertid svåra att uttyda, annat än att rangordningen bland de topplacerade färdigheterna är sig lik oavsett företagets karaktär. Resultatet ovan styrker emellertid Scapens *et al* (2002) resonemang

avseende färdigheter, d v s att analytiskt sinnelag och tolkningsförmåga i allra högsta grad kommer att behövas av den framtida controllern.

5.3.2.2 Controllerns fysiska placering i organisationen

Tabell 5 Controllerns fysiska placering inom organisationen

Physical Location	Headquarter location		Ownership			Company turnover		International turnover	
	Sweden	Other Country	Private listed	Private not listed	Partially public	> 250	2500 <	0-25%	76-100 %
All management accountants are in a centralised location, with all other members of the finance function	40%	21%	20%	45%	50%	61%	17%	50%	29%
All management accountants are widely dispersed/decentralised around the business	12%	25%	22%	13%	6%	13%	21%	9%	26%
More than half the management accountants are in a centralised location; the others being dispersed	33%	46%	41%	38%	25%	30%	40%	19%	35%
More than half the management accountants are dispersed; the other in a centralised location	19%	17%	22%	13%	19%	9%	23%	22%	10%
<i>n</i>	75	24	41	40	16	23	52	32	31

Controllerna verksamma inom stora, utländska privata företag, med stor internationell omsättning, är i vår undersökning decentraliserade (*dispersed/decentralised*) inom sin organisation. Små, svenska privata, noterade företag, med en liten internationell omsättning, har å andra sidan till övervägande del controllerna centralt placerade (*centralised*) tillsammans med finansfunktionen.

Några klara slutsatser är svårt att dra utifrån det ovan redovisade materialet utom att mer än hälften av controllerna som är verksamma i svenska företag är centralt placerade, medan cirka en tredje del återfinns i en decentraliserad organisation. I de utländska företagen är nästan hälften av controllerna centralt placerade medan den andra hälften finns i den decentraliserade organisationen. Detta kan antagligen förklaras av den tröghet och motstånd mot förändring i respektive controllerna organisation (Burns – Scapens, 2000), då controllerfunktionen traditionellt varit centralt placerad. Historiens inverkan, med dess institutionella stigberoende, är således en sannolik förklaring till att så pass många av controllerna är centralt placerade. Samtidigt kan givetvis homogeniserande förändringsdrivare ha viss genomslagskraft i controllerns fysiska placering (Lukka – Granlund, 1998), men det är svårt att uttala sig om i föreliggande fall. Annars skulle man kunna tänka sig att förändringsdrivaren kundorientering

skulle innebära att kontrollerna var decentraliserade i organisationen, d v s närmare kunderna, i större utsträckning.

5.3.3 Controllerns styrmedel och arbetsuppgifter

5.3.3.1 Controllerns syn på viktiga tekniker och verktyg

Verktygen och teknikerna (*tools/techniques*) som valts ut att undersökas lite närmare är verktyg som har hamnat bland de högstplacerade på listan, d v s ingår i de fem högst placerade i tabellen nedan.

Tabell 6 Controllerns syn på viktiga verktyg, topp-fem lista

Vitaly Important Tool/Techniques	Headquarter location		Ownership			Company turnover		International turnover	
	Sweden	Other Country	Private listed	Private not listed	Partially public	> 250	2500 <	0-25%	76-100 %
Budgets	52%	88%	73%	50%	56%	43%	60%	56%	71%
Driver analysis tables/Key Performance analysis	35%	63%	49%	33%	38%	17%	54%	34%	52%
Rolling forecasts	37%	33%	34%	33%	56%	30%	38%	34%	39%
Variance analysis	24%	38%	29%	20%	31%	17%	33%	22%	35%
Balanced scorecard	27%	21%	37%	20%	13%	13%	35%	28%	32%
<i>n</i>	75	24	41	40	16	23	52	32	31

Det som kan tydligt urskiljas ovan är att stora, utländska, privata noterade företag med en stor internationell omsättning övervägande använder sig av budgetering (*budgets*). Dessutom använder dessa kostnadsdrivaranalys samt prestationsmättnings och resultatanalys (*driver analysis tables/key performance analysis*) i stor utsträckning. När det gäller rullande prognoser (*rolling forecasts*) kan vi inte registrera några stora variationer mellan de olika kategorierna utom i fallet delvis offentligt ägda företag, där noteras att mer än hälften av dem som svarade använder rullande prognoser i sin verksamhet. Stora utländska, privata noterade företag använder avvikelseteckning (*variance analysis*) i större utsträckning än andra medan de stora svenska privata noterade företag använder sig av balanserat styrkort (*balanced scorecard*) i lite större utsträckning än de utländska gör.

Anmärkningsvärt är att bland de toppplacerade styrverktygen finner vi både de s.k. traditionella och nya ekonomistyrningsverktyg. De mer traditionella verktygen såsom budgetering, kostnadsdrivaranalys samt prestationsmättnings och resultatanalys men främst budgetering dominerar stort i alla kategorier. Anledningen till att budgetering är så pass populärt bland

controllerna i dessa företag kan vara att de är mer traditionsbundna i sin syn på viktiga verktyg (Burns – Scapens, 2000). I syfte att kunna bemöta eller hantera risker, såsom världsekonomiska fluktuationer, samt genom att företag tenderar att härma varandra oavsett kulturella skillnader, uppstår som beskrivits ovan en relativt enhetlig syn på viktiga verktyg och tekniker hos kontrollerna, oavsett bakgrund (Lukka – Granlund, 1998).

Utifrån tidigare undersökningar (Olive *et al*, 2003; Scapens, 2000; Arwidi, 2003) och våra resultat (tabellen ovan) kan konstateras att budgetering inte i större utsträckning ersatts av andra tekniker eller verktyg. Budgetering har t ex länge ifrågasatts och kritiserats för att vara tidskrävande, byråkratisk och kostsam (Anthony – Govindarajan, 2003; Arwidi, 2005), men trots allt inte helt ersatts av t ex det balanserade styrkortet, som funnits spritt i över 15 år (Olive *et al*, 2003). Detta kan å ena sidan förklaras med att de rapporter, som kom kring år 2000, om ett stort antal misslyckanden avseende de många företag som gett upp sina satsningar på styrkort och de som påstår att BSC¹⁴ ”bara är ytterligare ett trebokstavsmode”, spritt av konsulter ungefär som TQM, BPR, ABC etc.¹⁵ (Olive, 2003). Å andra sidan kan förklaringen vara att olika verktyg och tekniker inte helt ersätter varandra, utan snarare kompletterar varandra. Arwidi (2005) menar, med tidigare empiriska studier som underlag, att det finns en anledning att anta att budgetering även i fortsättning kommer att ha en stark roll. Det finns däremot nästan inga bevis på att det balanserade styrkortet skulle ha ersatt budgetering helt, utan det tycks istället ha blivit ett komplement (Arwidi, 2005) – vilket även syns i våra utfall. Vore fallet annorlunda skulle det balanserade styrkortet förmodligen ha fått en mycket högre placering i tabell 6, ovan.

¹⁴ Balanserat styrkort

¹⁵ Total Quality Management, Business Process Reengineering, Activity-Based Costing.

5.3.3.2 *Controllerns syn på upplevda problem i samband med yrkesutövandet*
Tabell 7 *Controllerns syn på upplevda problem, topp-fem lista*

<i>Problematic Problems Experienced</i>	Headquarter location		Ownership			Company turnover		International turnover	
	Sweden	Other Country	Private listed	Private not listed	Partially public	> 250	2500 <	0-25%	76-100 %
Lack of "all-round" business knowledge amongst accountants	33%	38%	29%	40%	25%	30%	37%	41%	35%
Insufficient financial acumen amongst business managers	17%	29%	24%	18%	19%	22%	13%	22%	16%
Lack of trust in accountants amongst business managers	17%	13%	15%	20%	6%	26%	8%	22%	6%
Inadequate training for accountants in "new" business skills	16%	13%	17%	15%	13%	9%	15%	19%	16%
Inadequate time spent working alongside business managers	13%	17%	12%	20%	6%	13%	12%	13%	16%
<i>n</i>	75	24	41	40	16	23	52	32	31

I kategorin huvudkontorets placering finner vi att ett icke utpräglat finansiellt sinne hos verksamhetschefer (*insufficient financial acumen amongst business managers*) upplevs som mer problematiskt av controllerna i de utländska företagen än i de svenska. I kategorin ägandeformer upplever controllerna som är verksamma i privata icke noterade företag, i större grad än i de noterade och delvis offentligt ägda, att det finns brist på affärskunskap (*lack of "all-round" business knowledge amongst accountants*). Det som är anmärkningsvärt i denna kategori är att verksamhetscheferna i de delvis offentligt ägda företagen har högst förtroende för controllerna (*lack of trust in accountants amongst business managers*) jämfört med verksamhetschefernas syn på controllerna i de övriga företagen.

När det gäller kategori omsättning kan vi se att cirka hälften av de presenterade problemen upplevs som större bland controllerna i de mindre företagen än de i de stora företagen. Den övervägande andelen av controllerna i företag med liten internationell omsättning upplever att det finns fler problem än de verksamma i företag med mindre andel internationell omsättning.

Frågan man möjligen bör fundera kring här är; vad kan placeringen av brist på affärskunskap högst i tabellen vara resultat utav? Svaret på den frågan, utifrån tidigare iakttagelser avseende den fysiska placeringen i organisationen, skulle kunna vara att controllerna som finns i den centrala organisationen inte har samma närhet till verksamheten som controllerna i den decentraliserade organisationen, dvs controller som t ex ingår i självständiga resultatenheter. De arbetar nämligen oftast närmare den operativa verksamheten samt närmare

verksamhetscheferna (Byrne – Pierce, 2007; Scapens *et al*, 2002; Burns – Baldvinsdóttir, 2007) vilket kan tänkas bidra till att de upplever brist på affärskunskap som ett mindre problem än de som finns i den centrala organisationen.

5.3.3.3 Controllerns syn på viktiga arbetsuppgifter

Tabellen nedan är en sammanställning av controllerns arbetsuppgifter fördelade i två grupper *Traditional Management Accountant's Tasks*, (vidare refereras dessa till som traditionella arbetsuppgifter) och *Strategic Management Accountant's Tasks* (vidare refereras dessa till som strategiska arbetsuppgifter). Denna uppdelning bygger på kategoriseringarna gjorda av Wilson (1995) och Lord (2007), vilka vi presenterade i kapitel två, tabell 1 *Förändring av controllerfunktionen*.

Tabell 8 Controllerns syn på viktiga arbetsuppgifter, topp-fem lista

Vitaly Important Tasks in Traditional and Strategic Management Accounting	Headquarter location		Ownership			Company turnover		International turnover	
	Sweden	Other Country	Private listed	Private not listed	Partially public	> 250	2500 <	0-25%	76-100 %
Traditional Management Accountant's Tasks									
Cost/financial control	72%	75%	90%	58%	63%	52%	87%	69%	84%
Business performance evaluation	57%	75%	73%	53%	56%	52%	67%	56%	68%
Cost cutting	60%	63%	66%	55%	63%	39%	75%	59%	65%
Capital expenditure evaluation/control	44%	63%	51%	38%	69%	35%	56%	41%	55%
Operational planning/projects/decision making	39%	33%	37%	38%	38%	26%	42%	38%	39%
Strategic Management Accountant's Tasks									
Strategic planning/decision making	40%	42%	46%	38%	31%	30%	42%	47%	32%
Implementing business strategy	33%	38%	39%	30%	31%	22%	44%	38%	29%
Interpreting/presenting management accounts	32%	38%	34%	35%	25%	35%	31%	41%	26%
Risk management	12%	33%	22%	13%	19%	4%	23%	19%	16%
Managing and organising others	13%	25%	17%	15%	19%	17%	17%	25%	10%
<i>n</i>	75	24	41	40	16	23	52	32	31

När vi jämför båda grupperna kan vi tydligt se att de traditionella arbetsuppgifterna dominerar stort i alla kategorier. När det gäller kategorin huvudkontorets placering kan vi registrera att det inte finns några stora variationer mellan företag i gruppen traditionella arbetsuppgifter, utom när det handlar om prestations- och resultatutvärdering (*business performance evaluation*) och investeringsplanering, utvärdering och kontroll (*capital expenditure evaluation/control*). De utländska företagen verkar använda dessa i 20 procent högre grad än vad de svenska företagen gör. I gruppen strategiska arbetsuppgifter ser vi en liknande

situation, där riskhantering (*risk management*) samt organisation och ledarskap (*managing and organising others*) används i större utsträckning av de utländska företagen.

I kategorin ägandeform, i gruppen traditionella arbetsuppgifter, utmärker sig utländska privata noterade företag, framför allt när det gäller finansiell- och kostnadskontroll (*cost/financial control*) och prestations- och resultatutvärdering. I samma grupp kan vi se att controllern i de delvis offentligt ägda företagen använder sig av investeringsplanering, utvärdering och kontroll mer än controller i de andra företagen. De strategiska arbetsuppgifterna används förhållandevis lika mycket i alla företagen oberoende ägande form, utom när det gäller strategisk planering och beslutsfattande (*strategic planning/decision making*) och implementering av affärsstrategi (*implementing business strategy*) – vilket dominerar i de privata noterade företagen.

Avseende kategori omsättning dominerar i åtta fall av tio de stora företagen inte bara i gruppen traditionella arbetsuppgifter men även strategiska arbetsuppgifter. Ser vi till controllerna inom små företag, d v s i företag med mindre än 250 MSEK i omsättning, verkar risk hantering vara den relativt minst använda. Controllerna verkar dock vara lika mycket involverade i organisation och ledarskap oberoende av företagsstorlek. I tabellen ovan kan vi även se att controllerna som är verksamma i företag med stor internationell omsättning är mer sysselsatta med de traditionella arbetsuppgifterna än controllerna verksamma i företag med liten internationell omsättning. Orsaken till detta kan vara att dessa företag är mer utsatta för makroekonomiska fluktuationer och framtida osäkerhet, d v s ekonomiskt tryck (Lukka – Granlund, 1998), vilket i sin tur gör att dessa företag gärna ser att controllerna inom den egna organisationen arbetar med mer traditionella och beprövade arbetsuppgifter såsom budgetering finansiell kontroll och kostnadskontroll. När vi tidigare undersökte använda verktyg såg vi liknande mönster, de traditionella verktygen dominerar även bland controller verksamma i företag med stor internationell omsättning.

Hur ska man då tolka beskrivningen ovan av controllernas verklighet? För det första kan det vara värt att notera att storleken tycks ha betydelse. För det andra kan man notera att det är de traditionella arbetsuppgifterna som till största delen sysselsätter controllern idag. Orsakerna till dessa mönster kan möjligen bero på att historien spelar en stor roll inom varje organisation och förändringar tar trots allt tid, om de ens genomförs fullt ut (Burns – Scapens, 2000). Storleken på företaget har, enligt Sandahl och Sjögren (2003), betydelse eftersom stora företag har både möjligheter och resurser och det finns en korrelation, enligt studier som de refererar till genomförda i Storbritannien, mellan storleken på företagen och användningen av

sofistikerade metoder. Storleken kan samtidigt ha en avgörande aspekt i den meningen att den kan bidra till att förändringar försvåras bara av organisationens omfattning och struktur. Att controllerna i svenska företag är något mindre sysselsatta med nya strategiska uppgifter kan möjligen förklaras utifrån att många trender inom ekonomistyrning kommer från utlandet, såsom strategisk ekonomistyrning, samt att controllerna i svenska företag ofta återfinns på en förhållandevis lägre nivå i organisationen, åtminstone jämfört med de amerikanska och brittiska controllerna (Byrne – Bernard, 2007). Att delvis offentligt ägda företag i större utsträckning än andra företag använder sig av investeringsplanering, utvärdering och kontroll kan antagligen förklaras med att de ofta har helt andra legitimitetskrav än privata företag, de är t ex ansvariga inför hela allmänheten, till skillnad från privata som i första hand är ansvariga inför ägarna (Sandahl – Sjögren, 2003).

5.3.4 Sammanfattande bild av controllern idag

Utifrån vår undersökning framstår controllerna idag som en förhållandevis enhetlig profession, oavsett bakgrunds- och organisationsegenskaper. Givetvis förekommer det olikheter, men i det stora hela har respondenterna värderat olika svarsalternativ lika. Ser vi t ex till de viktiga förändringsdrivarna är kundorientering en stark pådrivande faktor. Likaså anses analytisk förmåga vara en viktig färdighet av de flesta respondenterna, även om det t ex finns skillnader mellan controller verksamma i företag med stor eller liten internationell omsättning. När det gäller controllerns fysiska placering är i stort sett alla placerade centralt tillsammans med finansavdelningen, eller i organisationer där mer än hälften av controllerna är placerade centralt. Majoriteten av respondenterna anser att budgetering är det viktigaste verktyget, medan brist på affärskunskap är det som de flesta anser vara det största problemet idag. Den arbetsuppgift de flesta anser vara viktigast är kostnadskontroll och finansiellkontroll, samtidigt som vi kan se att det är de traditionella arbetsuppgifterna som sysselsätter de flesta controllerna idag.

5.4 Förändringar på makronivån

Hur ser då skillnaderna ut om man jämför våra resultat från Sverige med resultaten från Storbritannien, d v s från Scapens *et al* (2002)? Vi ska här undersöka detta utifrån det nedan beskrivna materialet med kvantitativa metoder. Scapens *et al* (2002) använder dock inga statistiska analyser eller test i sin undersökning, vilket inte gör det meningsfullt för oss att

använda oss av sådana metoder. Vi jämför därför mestadels relativa mått (och medelvärden) på denna nivå. Resultaten från studien av Scapens *et al* (2002) redovisas i sin helhet i appendix (se bilaga 4, tabell 1-7). Sverige innebär i föreliggande fall controller verksamma i Sverige, vilket alla respondenterna antas vara då de är medlemmar i Civilekonomerna. Om företaget är svenskt eller utländskt ägt, d v s var huvudkontoret befinner sig, har således ingen betydelse för vår jämförelse.

5.4.1 Viktiga omständigheter för controllerns förändrade roll

Vad är det som påverkar controllern mest i det dagliga arbetet avseende roll- och ansvarsfördelning, styrmedel och arbetsområden? För att studera detta frågade vi vilka förändringsdrivare som controllerna idag anser vara viktigast i deras arbete. I tabellen nedan presenteras våra resultat avseende förändringsdrivare, på liknande sätt som Scapens *et al* (2002), d v s endast i relativa mått och med rangordning för tydlighetens skull. Tabell 9, nedan, är uppdelad i den svenska och i den brittiska studien. De relativa talen (procenten) avser andelen av respondenterna, både i den svenska och i den brittiska studien, som anser att nedan presenterade förändringsdrivare har störst inverkan på deras arbetsuppgifter

Tabell 9 *Controllerns syn på viktiga förändringsdrivare*

Change Drivers	Sweden		United Kingdom	
	Vitality Important	Ranking	Vitality Important	Ranking
Customer-oriented initiatives	52%	1	39%	4
Information technology	41%	2	73%	1
Globalisation	40%	3	23%	9
Organisational restructuring	36%	4	53%	2
Quality-oriented initiatives	33%	5	18%	11
Core competency aims	29%	6	23%	8
New accounting software	23%	7	41%	3
External reporting requirements	22%	8	24%	7
E-Commerce/electronic business	21%	9	32%	6
New management styles	20%	10	36%	5
Capital market pressure	18%	11	-	-
Production technologies	15%	12	8%	14
Take-over/mergers	15%	13	20%	10
New accounting techniques (Balanced scorecard, etc.)	12%	14	16%	12
External consultant's advice	7%	15	12%	13
<i>Mean</i>		32 %		36 %

När man ser till vad controllerna anser vara de främsta drivkrafterna för förändring inom yrkesområdet framträder vissa skillnader mellan Storbritannien och Sverige, även om

likheterna överväger. I Storbritannien är informationsteknologi den helt klart främsta drivkraften enligt 73 procent av respondenterna, medan den i Sverige kommer på andra plats, men med enbart 41 procent. Orsaken till denna likhet i rangordningen kan bero på det Lukka och Granlund (1998) kallar ekonomiskt tryck, vilket gör att företag investerar i informationsteknologi (som t ex intranät och kalkylverktyg) för att möta osäkerhet och ökad konkurrens för att säkerställa stabiliteten inom organisationen. Skillnaden i de relativa talen kan bero på tidsskillnaden mellan båda undersökningarna, eftersom informationsteknologi förändras exponentiellt i en revolutionerande takt – vilket kan tolkas som att det som var nytt och avgörande då, kanske är mer av en självklarhet idag (Lucas, 2005). I Sverige anses istället kundorientering med 52 procent vara den främsta drivkraften för förändring avseende controllerns arbete, medan 39 procent i Storbritannien anser att kundorientering är en viktig förändringsdrivare. De relativa likheterna kan sannolikt bero dels på normativa tryck, vilka innebär att företag anpassar sig efter givna normer (om vad som anses vara rätt i vissa situationer, som t ex ökat kundfokus) för att skapa legitimitet internt och gentemot kunder, dels på efterliknelseprocesser där företag härmar varandras strategi som ett sätt nå framgång (Lukka – Granlund, 1998).

Anmärkningsvärt är att nya ledningsstilar (*new management styles*) anses vara viktig av 36 procent av respondenterna i Storbritannien, men enbart av 20 procent i Sverige. Orsaken till detta kan möjligtvis vara att konsultindustrin, med dess förmåga att sälja nya ledningsstilar, är mer utbredd i Storbritannien (Lukka – Granlund, 1998). Att så kan vara fallet stöds också av att externa konsulter rådgivning (*external consultant's advice*) anses vara en viktigare pådrivande faktor för förändring i Storbritannien än i Sverige, även om det kommer sist i rangordningen. Globalisering är anmärkningsvärt då 40 procent i Sverige, d v s en tredjeplats i rangordningen, tycker det är en viktig drivkraft, medan enbart 23 procent i Storbritannien tycker så, d v s en nionde position i rangordningen. Sannolikt beror det på att Sverige, relativt sett, har större internationell försäljning än Storbritannien. I bakgrundsbeskrivningen, inledningsvis, kan man också se att 34 procent av controllerna verksamma i Sverige kommer från företag som har mer än hälften av sin omsättning från utlandet. Ytterligare en förklaring till denna skillnad kan vara tidsaspekten. Det var åtta år sedan Scapens *et al* (2002) genomförde sin studie och då globaliseringen tenderar att öka år för år (Scholte, 2005) kan detta vara en orsak till att det finns skillnader.

5.4.2 Controllerns roller och ansvarsområden

I tabellen nedan presenteras en översikt av jämförelsetal mellan Sverige och Storbritannien avseende vikten av färdigheter för respondenternas yrkesutövande de senaste fem åren.

Tabell 10 *Controllerns syn på viktiga färdigheter*

Skills (i)	Sweden		United Kingdom	
	Vitally Important	Ranking	Vitally Important	Ranking
Analytical/Interpretative	62%	1	81%	1
Broad business knowledge	51%	2	65%	2
Team-work	51%	3	62%	3
Professional/ethical	46%	4	55%	7
Strategic thinking	41%	5	-	-
Leadership	39%	6	-	-
Presentational/Oral communication	39%	7	46%; 60%	9; 4
Decision-making	37%	8	-	-
Commercial	36%	9	46%	9
IT/systems knowledge	33%	10	55%	6
Change management	28%	11	-	-
Integrating financial and non-financial information	28%	12	58%	5
Project management	24%	13	-	-
Consultation	19%	14	-	-
Interpersonal	18%	15	51%	8
Written communication	18%	16	-	-
Knowledge/intellect management	17%	17	-	-
Negotiation	16%	18	-	-
Technical accounting	7%	19	-	-
Mean	44 %		58 %	

I Scapens *et al* (2002) studie ansåg 81 procent av de tillfrågade att analytiskt sinnelag och tolkningsförmåga är förhållandevis viktigast (*vitally important*). Strax efter, d v s på andra position, hamnar bred affärskunskap med 65 procent av rösterna. Sist i den brittiska studien hamnar affärsmässighet (*commercial*) och presentationsförmåga (*presentational*) med 46 procent. I Sverige är dock analytiskt sinnelag och tolkningsförmåga viktigast för de tillfrågade. Den har med sina 62 procent av röster hamnat på första position i tabellen ovan. På samma sätt som i de brittiska placerade de svenska respondenterna bred affärskunskap på andra position med 51 procent av rösterna. På tionde position hamnar IT och systemkunskap (*IT/systems knowledge*), som fick 33 procent av respondenternas röster.

Likheterna mellan Storbritannien och Sverige är till största delen slående när det gäller controllerns rangordning av viktiga färdigheter i yrkesutövandet, även om de relativa frekvenserna skiljer sig åt en aning. Orsaken till skillnaderna i de relativa frekvenserna kan

bero på hur respondenterna tolkat innebörden av orden *vitally important* i Storbritannien respektive Sverige, vi fokuserar således på rangordningen av de relativa frekvenserna. Ser man till rangordningen är analytiskt sinnelag och tolkningsförmåga, som nämnts ovan, de främsta färdigheterna i både Storbritannien och Sverige. I relativa tal ligger dessa dessutom avsevärt före bred affärskunskap, som kommer på en andra plats i båda länderna. Likheter i synen på viktiga färdigheter, åtminstone av dem som finns att jämföra, kan förklaras utifrån controllernas professionalisering och nätverkande i olika transnationella organisationer, där normer om eftersträvansvärda färdigheter och etiska förhållningssätt sprids. Att etik och professionalism kommer på sjunde plats i undersökningen av Scapens *et al* (2002) är dock anmärkningsvärt, eftersom det med 46 procents svarsandel kommer på fjärde plats i Sverige. En möjlig förklaring till denna skillnad kan vara att undersökningen av Scapens *et al* (2002) gjordes före de stora redovisningsskandalerna i USA, vilket gjort att dessa färdigheter inte uppmärksammades på samma sätt som de gör i Sverige idag. Vår undersökning är gjord efter skandalerna vilket säkerligen slår igenom i många svenska controllernas svar. En ytterligare anmärkningsvärd skillnad är att färdigheten att kunna integrera finansiell och ickefinansiell information (*integrating financial and non-financial information*) kommer på en femteplats i rangordningen i Storbritannien medan det enbart kommer på en tolfteplats i Sverige. Anledningen till detta är svårt att direkt identifiera, men en förklaring till denna typ av differentiering kan vara olika nationella regelverk avseende finansiell information och rapportering, d v s kopplingen mellan intern- och externredovisning (Lukka – Granlund, 1998). Att färdigheten att integrera finansiell och ickefinansiell information kommer så pass långt ner i placeringen i Sverige är paradoxalt med tanke på att många samtidigt har ansett att tekniker och styrverktyg (se tabell 6 och 12) som innehåller just både finansiell och ickefinansiell information är viktiga. Antagligen har man feltolkat innebörden av att integrera finansiell och ickefinansiell information.

Vilka färdigheter tror då controllerna i Sverige jämfört med Storbritannien blir viktiga inom fem år? ”Framtiden” är svår att jämföra på ett meningsfullt sätt mellan vår undersökning och Scapens *et als* (2002). Anledningen till detta är att ”framtiden” i studien av Scapens *et al* (2002) är perioden mellan år 2000-2005 och ”framtiden” i vår undersökning är femårsperioden mellan år 2008-2013. Att jämföra dessa rakt av tycks således intetsägande, istället undersöker vi om det man trodde om framtiden i Storbritannien har utfallit så, fast i Sverige, samt vad som skiljer Sverige åren 2003-2008 mot 2008-2013 avseende synen på viktiga färdigheter.

Tabell 11 *Controllerns syn på färdigheter som sannolikt kommer att bli viktiga inom fem år*

Skills (ii)	Sweden		United Kingdom	
	No 1 as		No 1 as Answer	
	Answer out of	Ranking	out of Total	Ranking
	Total Answers		Answers	
Analytical/Interpretative	39%	1	61%	1
Broad business knowledge	25%	2	44%	3
Strategic thinking	27%	3	32%	7
Commercial	22%	4	29%	8
Leadership	20%	5	-	-
Professional/ethical	19%	6	-	-
Written communication	18%	7	-	-
Change management	14%	8	32%	6
Knowledge/intellect management	13%	9	-	-
Consultation	13%	9	-	-
Decision-making	11%	10	26%	9
Integrating financial and non-financial information	11%	10	41%	4
IT/systems knowledge	11%	10	47%	2
Team-work	9%	11	33%	5
Technical accounting	8%	12	-	-
Interpersonal	0%	13	-	-
Negotiation	0%	13	-	-
Presentational/Oral communication	0%	13	22%	10
Mean	22 %		38 %	

I tabellen ovan hittar vi vissa likheter samtidigt som de relativa frekvenserna skiljer sig åt markant. Att de relativa frekvenserna skiljer åt sig är dock av mindre betydelse här, eftersom vi inte vet om Scapens *et al* (2002) har slagit ihop kategorier eller behandlat materialet på något sätt. Bland de topplacerade framtida färdigheterna, är till stor del färdigheter som anses viktigast även idag (se tabell 10) med några undantag. Att det skiljer sig sex (åtta) år mellan undersökningarna är därmed av mindre betydelse, framtiden är sig lik, nu som då. Den stora skillnaden mellan Storbritannien och Sverige bland de framtida färdigheterna är istället IT och systemkunskap men här får vi jämföra över tiden, då Scapens *et al* (2002) frågade om färdigheter som kunde tänkas bli viktiga fram till år 2005. IT och systemkunskap ansågs bli en viktig färdighet, med en andraplats i rangordningen i Storbritannien, men i Sverige kommer det enbart på en tiondeplacering under åren 2003 till 2008. Anledningen till detta kan tänkas bero på informationsteknologins utveckling, som beskrivs som revolutionär och exponentiell av Lucas (2005). Tidsskillnaden mellan de båda studiernas genomförande torde därmed kunna förklara skillnader i resultaten avseende IT och systemkunskap. Hur controllerna i Storbritannien ser på det idag hade således varit intressant att veta.

Lagarbete anses ha varit viktigt under den senaste fem åren bland de svenska controllerna, med en tredjeplats i rangordningen, men det anses bli mindre viktigt i framtiden, på en elfteplats. Samtidigt anses ledarskap (*leadership*) vara viktig i framtiden, på en femteplats, medan det kommer på en sjätteplats i rangordningen av viktiga färdigheter åren 2003-2008. Utifrån vårt material kan vi se en möjlig trend som pekar mot mer färdigheter inom ledarskap och mindre inom lagarbete. Trots svårigheterna att analysera betydelsen av framtida färdigheter kan likheterna i rangordningen, dels mellan Sverige de senaste fem åren och inom en femårsperiod, dels mellan Storbritannien år 2000-2005 och Sverige 2003-2008, sannolikt förklaras utifrån homogeniserade universitetsutbildningar världen över, där normer sprids genom t ex kurslitteratur och case-övningar, inte sällan med ursprung från USA eller Harvard Business School (Lukka – Granlund, 1998). Även påbyggnadsutbildningar för verksamma controllerna och intresseorganisationer, samt givetvis den egna erfarenheten i respektive controllernas organisation kan möjligen förklara de förhållandevis stora likheterna, även om olikheter förekommer.

5.4.3 Controllerns styrmedel och arbetsuppgifter

Vilka tekniker och verktyg använder då controllerna i Sverige jämfört med Storbritannien? Adaptering eller vikt av dessa presenteras i tabellerna 12, 13 och 14 nedan.

5.4.3.1 Controllerns syn på viktiga tekniker och verktyg

Tabell 12 Controllerns syn på viktiga tekniker och verktyg

Tool/Techniques	Sweden		United Kingdom	
	Vitality Important	Ranking	Vitality Important	Ranking
Budgets	63%	1	82%	1
Driver analysis tables/Key Performance analysis	44%	2	-	-
Rolling forecasts	38%	3	48%	3
Variance analysis	31%	4	51%	2
Balanced scorecard	27%	5	13%	9
Standard costing	26%	6	25%	5
Just-in-time	23%	7	-	-
Total quality management	22%	8	19%	6
Economic Value Added/Value-based management	19%	9	16%	8
Strategic management accounting	15%	10	37%	4
Target costing	15%	11	-	-
Activity-based costing	12%	12	11%	10
Value-added accounting	11%	13	17%	7
Mean	30 %		32 %	

Högst på listan i Scapens *et al* (2002) studie hamnar budgetering med 82 procent av rösterna. På andra och tredje position placerar respondenterna avvikelseteckning och rullande prognoser med 51 procent respektive 48 procent röstandel. Aktivitetsbaserad kalkylering (*activity-based costing*), som tillhör de nyare ekonomistyrningsverktygen, visar sig på tionde position i den brittiska studien med 11 procent av rösterna. Det verktyg som har placerats i topp av de svenska kontrollerna är budgetering, i likhet med de brittiska, men med något lägre procentuell andel, 63 procent. På andra position kan vi se kostnadsdrivaranalys samt prestationsmätning och resultatanalys med 44 procent röstandel och på tredje position kan vi se rullande prognoser med 38 procent. På tionde positionen däremot återfinns strategisk ekonomistyrning (*strategic management accounting*) med 15 procent röstandel.

Även när det gäller viktiga tekniker och verktyg är det således stora likheter mellan Sverige och Storbritannien. Som beskrivits ovan är till exempel budgetering och rullande prognoser viktiga verktyg för kontrollerna i båda länderna. Ser man till skillnaderna är kostnadsdrivaranalys samt prestationsmätning och resultatanalys inte ens med på topp-tio-placeringen i Storbritannien, medan det kommer på en andra plats i Sverige. Orsaken till denna skillnad kan möjligen förklaras utifrån differentierande nationella kulturer (Lukka – Granlund, 1998), men det kan även vara så att det skett en förändring över tiden, d v s att prestationsmätning och resultatanalys skulle hamna på en högre position i rangordningen i Storbritannien idag. Strategisk ekonomistyrning talar emellertid emot att tidsaspekten skulle ha betydelse, då vi tänker oss att kontrollern går från mer traditionell ekonomistyrning till strategisk ekonomistyrning (Wilson, 1995; Lord, 2007).

Att balanserat styrkort skiljer sig åt mellan länderna kan eventuellt förklaras av att det kanske anammades tidigare i Storbritannien och redan började förlora popularitet där kring sekelskiftet. När balanserat styrkort inte längre är ”inne” lämnar antagligen många företag ”scenen” efter att ha insett att styrkortet inte är något snabbt framgångsrecept, enligt Olve (2003). Dessutom kan det vara så att trender och moden inom ekonomistyrning sprider sig olika snabbt i olika länder, även om denna typ av normativa tryck är starkt homogeniserande, enligt Lukka och Granlund (1998). Även om konsultindustrin inte anses vara en stark förändringsdrivare i vare sig Storbritannien eller Sverige så kan externa konsulter indirekt medverka till att sprida trender och moden, d v s normativa tryck, bara genom att uppmärksamma olika verktyg och tekniker.

5.4.3.2 *Controllerns syn på viktiga arbetsuppgifter*

Hur ser controllerns arbetsområde ut avseende nuvarande och framtida arbetsuppgifter (*tasks*)? I tabellerna 13 och 14, nedan, presenteras controllerns nuvarande arbetsuppgifter för att sedan jämföras med arbetsuppgifter som controllerna har påvisat kommer att vara viktiga för deras arbetsroll i framtiden. Vi kan klart se att topplaceringarna i tabell 13 nedan domineras av finansiella verktyg medan de ickefinansiella verktygen har fått betydligt lägre placering.

Tabell 13 *Controllerns syn på viktiga arbetsuppgifter*

<i>Tasks (i)</i>	Sweden		United Kingdom	
	Vitally Important	Ranking	Vitally Important	Ranking
Cost/financial control	73%	1	80%	2
Business performance evaluation	62%	2	84%	1
Cost cutting	61%	3	53%	8
Profit improvement	59%	4	58%	5
Productivity improvement	49%	5	-	-
Capital expenditure evaluation/control	49%	6	50%	9
Strategic planning/decision making	41%	7	-	-
Advice on accounting policy/regulation issues	38%	8	-	-
Operational planning/projects/decision making	37%	9	-	-
Implementing business strategy	34%	10	56%	7
External financial/statutory reporting	34%	11	-	-
Interpreting/presenting management accounts	34%	12	74%	3
Implementing/designing new information systems	32%	13	57%	6
Managing IT systems	31%	14	-	-
Interpreting operational information	29%	15	66%	4
<i>Mean</i>	50 %		65%	

Utifrån sammanställningen ovan kan vi se i den brittiska studien att prestations- och resultatutvärdering, finansiell- och kostnadskontroll samt tolkning och framställandet av den interna redovisningen (*interpreting/presenting management accounts*) hamnar bland de tre viktigaste arbetsuppgifterna med 84 respektive 80 och 74 procent, av respondenternas röstandelar. På nionde position hamnar investeringsplanering, utvärdering och kontroll med 50 procent röst. Även den svenska studiens högsta topp domineras av de finansiella verktygen; finansiell- och kostnadskontroll med 73 procent, prestations- och resultatutvärdering med 62 procent samt kostnadsreduktion/nedskärning (*cost cutting*) med 61 procent. På nionde position i tabellen ovan kommer verksamhets- och, projektplanering samt beslutsfattande (*operational planning/projects/decision making*) med 37 procent av de tillfrågades röster.

Hur ska man då tolka controllerns syn på viktiga arbetsuppgifter? Likheten i de två topplaceringarna är traditionella ekonomistyraruppgifter, med fokus på kontroll och utvärdering. Skillnaderna därefter är emellertid intressanta eftersom det tycks som att man i Storbritannien sysslar mer med styrning och planering (eng. *management*) än i Sverige. Som exempel hamnar kostnadsreduktion/nedskärning på en tredjeplacering i Sverige men enbart på en åttondeplacering i Storbritannien. Ser man dock till de relativa frekvenserna är skillnaden inte så stor, vilket gör att man kanske inte ska dra för långtgående slutsatser. Hur är då controllerns syn på vilka arbetsuppgifter som sannolikt kommer att bli viktiga inom fem år? Som vi tidigare nämnde är ”framtiden” svår att jämföra på ett meningsfullt sätt. Vi kommer inte att jämföra vårt material med Scapens *et al* (2002) rakt av, utan på ett liknande sätt som vi tidigare jämförde nuvarande och framtida färdigheter.

Tabell 14 Controllerns syn på arbetsuppgifter som kommer att bli viktiga inom fem år

Tasks (ii)	Sweden		United Kingdom	
	No. 1 as Answer out of Total		No 1 as Answer out of Total	
	Answers	Ranking	Answers	Ranking
Business performance evaluation	42%	1	58%	1
Strategic planning/decision making	29%	2	32%	4
Research and development consultation	25%	3	-	-
Cost/financial control	22%	4	40%	2
Cost cutting	22%	4	-	-
Supply chain management	22%	4	-	-
Risk management	21%	5	-	-
Take-over/merger assessment	20%	6	-	-
Implementing/designing new information systems	19%	7	25%	6
Advice on accounting policy/regulation issues	19%	7	-	-
Managing IT systems	18%	7	-	-
Profit improvement	16%	8	35%	3
Customer/supplier assessment	14%	9	-	-
Currency dealing	14%	9	-	-
Productivity improvement	12%	10	-	-
Taxation	11%	12	-	-
Generation/creation of value	11%	12	25%	6
Interpreting operational information	10%	13	23%	7
Capital expenditure evaluation/control	10%	13	-	-
Environmental scanning	9%	14	-	-
External financial/statutory reporting	9%	14	-	-
Interpreting/presenting management accounts	8%	15	-	-
Managing and organising others	8%	15	-	-
Reduction of (resource) waste	8%	15	-	-
Implementing business strategy	0%	16	29%	5
Mean	28 %		33 %	

Arbetsuppgifterna som de brittiska controllerna pekat ut som mycket viktiga även i framtiden (åren 2000-2005) är, som framgår av tabellen ovan, prestations- och resultatutvärdering samt finansiell- och kostnadskontroll samt resultatförbättringar (*profit improvement*). Dessa har fått 58, 40 respektive 35 procent av de tillfrågades röster. Svarssammanställning i tabellen ovan liknar sammanställningen i tabell 13 med undantag för att tolkning och framställning av internredovisning, som där var på tredjeplats, är utbytt av respondenterna mot resultatförbättringar i tabellen ovan. På åttonde plats har de brittiska respondenterna placerat tolkning av verksamhetsinformation (*interpreting operational information*) med 23 procent röstandel.

I Sverige hamnar prestations- och resultatutvärdering, med 42 procent, överst bland de framtida viktiga arbetsuppgifterna. Strategisk planering och beslutsfattande kommer dock betydligt högre i rangordningen över de framtida färdigheterna än de som varit viktiga de senaste fem åren. Finansiell- och kostnadskontroll, som de senaste fem åren varit den viktigaste arbetsuppgiften för controllerna, hamnar med 22 procent betydligt lägre när man ser till de framtida färdigheterna (jämför tabell 13 med tabell 14).

Utifrån det ovan beskrivna materialet kan man dra slutsatsen att det som är viktigt idag även kommer att vara viktigt i framtiden, samt att det man trodde skulle bli viktigt i Storbritannien mellan år 2000-2005, bortsett från de två topplaceringarna (jämför tabell 13 och 14), inte har blivit det i Sverige. Det är således prestations- och resultatutvärdering som både är och anses bli viktiga i båda länderna. När det gäller controllerns syn på viktiga arbetsuppgifter mellan år 1995-2000 i Storbritannien kan man dock finna en tendens i materialet att styrning (*management*) skulle bli viktigt fram till år 2005. Här det dock värt att notera att denna framtidsbild även tycks gälla idag i Sverige. Strategisk planering och beslutsfattande hamnar nämligen på en andra plats i rangordningen här över framtida arbetsuppgifter. En möjlig förklaring till detta kan vara att efterliknelseprocesser och normativa tryck, som gör att controllernas arbetsuppgifter i olika länder liknar varandra mer och mer, alltså homogeniseras, även påverkar deras syn på framtida arbetsuppgifter (Lukka – Granlund, 1998).

5.4.4 Sammanfattning av makronivån

Vid jämförelser mellan länder är det lätt att lägga för stor vikt vid olikheterna, när kanske likheterna är mest betydelsefulla. I vår jämförelse mellan Sverige och Storbritannien finner vi att det på många områden råder väldigt lika syn, även om rangordningen och betydelsen kan

skifta en aning. I Sverige anser controllerna t ex att kundorientering är den starkaste förändringsdrivaren, medan man i Storbritannien anser att IT/systemkunskap är den främsta förändringsdrivaren. Ser vi till färdigheter anser controllerna i både Sverige och Storbritannien att analytiskt sinne och bred affärskunskap är viktiga. Likaså anser man i båda länderna att analytiskt sinne kommer att bli viktigt i framtiden, även om en sådan jämförelse knappast säger särskilt mycket, p.g.a. tidsskillnaden mellan undersökningarna. Det viktigaste verktyget i både Sverige och Storbritannien är utan tvekan budgetering. Här finns emellertid en del intressanta skillnader, som t ex att avvikelseanalys anses viktigare i Storbritannien, medan de näst viktigaste verktygen eller teknikerna i Sverige, d v s kostnadsdrivaranalys samt prestationsmätning och resultatanalys, inte ens är med bland de tio viktigaste i Storbritannien. Avseende arbetsuppgifter är prestations- och resultatutvärdering samt finansiell- och kostnadskontroll viktiga enligt både controllerna i Sverige och Storbritannien. Vår jämförelse visar således att det finns stora likheter mellan Sverige och Storbritannien, samt en del mindre skillnader. Dessa många likheter kan förklaras utifrån olika homogeniserande processer på global nivå, som ökad kundorientering samt ny IT/systemkunskap, vilka är de förändringsdrivare som respondenterna i båda länderna angett som viktiga. Dessa hänger i sin tur samman med mer grundläggande orsaker som ekonomiskt, normativt och tvingande tryck samt efterliknelseprocesser, vilka alla bidrar till att förändra och homogenisera kontrollern världen över (Lukka – Granlund, 1998). Skillnaderna vi identifierat kan förklaras utifrån språk- och kulturskillnader, då det är genom språket vi beskriver och upplever omvärlden. Även om controllerns värld blir mer och mer lik så gör språkliga skillnader att den kan beskrivas på olika sätt. Detta innebär att respondenterna kan ha tolkat innebörden av vissa begrepp annorlunda, beroende på språkliga och kulturella skillnader.

5.5 Förändringar på mellannivån

Hur påverkas controllerns styrmedel, arbetsområden och roller på mellannivån? Redan i den teoretiska referensramen har vi valt att introducera en, av oss benämnd, *mellannivå* som är en nivå mellan *makro-* och *mikronivån*. Här nedan kommer vi med hjälp av statistiska och kvantitativa metoder undersöka vårt material fördelat på sektornivå, d v s service- och industrisektor. Det intressanta är vilken genomslagskraft förändringsdrivarna har haft på de olika sektorerna var för sig i Sverige. Jämförelser mellan sektorerna har vi valt att göra i absoluta tal. Två av frågorna hade som svarsalternativ en femgradig skala (från 1-5) vilket underlättade framräkningen av medelvärdet för dessa. Övriga frågor kodades av oss, utifrån

skalan 1-3, för att på så sätt även här kunna räkna ut ett medelvärde och för att se spridningen av svaren samt räkna fram en standardavvikelse. För att kunna identifiera eventuella signifikanta skillnader i medelvärdet mellan de två sektorerna har t-test utförts på samtliga frågor utom en, där ett χ^2 -test utförts. Signifikanta skillnader markerar vi med en stjärna (*) efter det framräknade p-värdet i t-testet. Vidare har materialet rangordnats utifrån medelvärdet. Förkortningar som vi vill uppmärksamma läsaren på är följande: Stdv = standardavvikelse, Ranking = rangordning, n = antal personer som besvarade frågan (d v s delpopulation).

5.5.1 Viktiga omständigheter för controllerns förändrade roll

Tabell 15 Controllerns syn på viktiga förändringsdrivare

Change Drivers	Service Sector				Industrial Sector				T-test
	Mean	Stdv	Ranking	n	Mean	Stdv	Ranking	N	
Customer-oriented initiatives	2.50	0.69	1	46	2.31	0.79	2	59	0.447
Information technology	2.34	0.64	2	47	2.32	0.63	1	59	0.493
Organisational restructuring	2.29	0.74	3	48	2.17	0.65	3	58	0.451
Quality-oriented initiatives	2.16	0.80	4	45	2.07	0.74	5	59	0.539
Core competency aims	2.09	0.59	5	46	2.15	0.64	4	59	0.530
Globalisation	2.09	0.76	5	46	2.32	0.71	1	59	0.578
External reporting requirements	2.00	0.74	6	48	1.98	0.71	6	59	0.528
Capital market pressure	1.91	0.76	7	45	1.75	0.71	11	59	0.555
New accounting techniques (Balanced scorecard, etc.)	1.89	0.63	8	47	1.79	0.59	10	58	0.448
New management styles	1.87	0.61	9	47	1.97	0.67	7	59	0.535
E-Commerce/electronic business	1.82	0.86	10	45	1.71	0.74	12	59	0.666
Production technologies	1.77	0.72	11	43	1.92	0.73	8	59	0.710
External consultant's advice	1.74	0.61	12	47	1.66	0.64	13	58	0.463
New accounting software	1.68	0.69	13	47	1.88	0.79	9	59	0.741
Take-over/mergers	1.59	0.75	14	46	1.54	0.70	14	59	0.757

P-value 10%; d.f=4

Vilka förändringsdrivare har fått det högsta medelvärdet, d v s anses vara viktigast av controllern? Det högsta medelvärdet inom servicesektorn erhålls av kundorientering med 2,50 (där 3 representerar *vitally important*, 2 *average important*, 1 *negligible* samt 0 inget angivet svar, se enkäten i appendix, bilaga 2) Inom industrisektorn är det globalisering samt informationsteknologi, då båda har högsta medelvärdet 2,32. De minst viktiga förändringsdrivarna fick därmed de lägsta medelvärdena och det är i båda sektorerna samgåenden och förvärv (*take over/mergers*) med ett genomsnittligt värde för service på 1,59 och industri på 1,54.

Som framgår av tabellen ovan finns inga signifikanta skillnader mellan sektorerna avseende viktiga förändringsdrivare. Anledningen till detta kan vara, precis som Lukka och Granlund (1998) menar, att dessa olika tryck eller processer är så omfattande att alla controllerna, oavsett sektor berörs av dessa. Samtidigt kan likheterna sannolikt förklaras utifrån att det finns nätverk mellan och inom olika branscher, d v s att gränsen för vart den egna organisationen börjar och slutar, samt dess ekonomistyrssystem, kanske inte alltid är så klart definierad i praktiken (Thrane – Sundtoft Hald, 2006). Skillnader finns där emellertid, men vikten av dessa är svår att uppskatta då skillnaderna kan bero på slumpen. Att globalisering kommer på första placering inom industrisektorn (tillsammans med informationsteknologi, som beskrivits ovan) är kanske inte helt oväntat. Likaså är det kanske inte så förvånande att det enbart kommer på femte plats inom servicesektorn, som inte är exponerad mot samma typ av yttre homogeniseringstryck som industrisektorn, p.g.a. avsaknaden av exportmarknader (Schön, 2007)

5.5.2 Controllerns roller och ansvarsområden

5.5.2.1 Controllerns syn på viktiga färdigheter

Nedan återfinns en sammanställning över färdigheter som controllerna anser ha varit de viktigaste de senaste fem åren inom respektive sektor.

Tabell 16 Controllerns syn på viktiga färdigheter

Skills (i)	Service Sector				Industrial Sector				T-test
	Mean	Stdv	Ranking	N	Mean	Stdv	Ranking	n	
Broad business knowledge	2.56	0.54	1	48	2.42	0.65	3	59	0.440
Analytical/Interpretative	2.53	0.62	2	47	2.59	0.59	1	59	0.471
Team-work	2.52	0.58	3	48	2.53	0.57	2	59	0.464
Professional/ethical	2.45	0.65	4	47	2.42	0.56	3	59	0.479
Strategic thinking	2.43	0.65	5	47	2.34	0.60	5	59	0.471
Presentational/Oral communication	2.38	0.53	6	47	2.37	0.58	4	59	0.489
Leadership	2.34	0.64	7	47	2.37	0.58	4	59	0.501
IT/systems knowledge	2.30	0.62	8	47	2.19	0.63	7	59	0.474
Commercial	2.28	0.68	9	47	2.34	0.58	5	59	0.513
Decision-making	2.28	0.65	9	47	2.33	0.63	6	58	0.503
Integrating financial and non-financial information	2.19	0.58	10	47	2.14	0.68	9	59	0.492
Project management	2.17	0.64	11	47	2.05	0.68	10	59	0.480
Change management	2.13	0.69	12	46	2.14	0.63	9	59	0.525
Interpersonal	2.09	0.58	13	47	1.98	0.60	11	59	0.461
Written communication	2.07	0.54	14	45	2.17	0.50	8	58	0.508
Knowledge/intellect management	2.06	0.60	15	47	1.95	0.47	12	59	0.439
Negotiation	2.02	0.64	16	47	1.98	0.60	11	59	0.483
Consultation	2.02	0.74	16	47	1.86	0.57	13	59	0.447
Technical accounting	1.72	0.58	17	46	1.83	0.60	14	58	0.513

P-value 10%; d.f.=4

Avseende servicesektorn är bred affärskunskap viktigast, med ett medelvärde på 2,56, (där 1 eller egentligen 0, d v s inget svar alls, är det minst betydelsefulla och 3 är det mest betydelsefulla (*vitally important*) se enkäten i appendix, bilaga 2). Inom industrisektorn är ett analytiskt sinne och tolkningsförmåga viktigast, med nästan lika högt medelvärde (2,59) som bred affärskunskap. De färdigheter som har de lägsta medelvärdena, både inom service och industrisektorn, är teknisk redovisning (*technical accounting*), med ett medelvärde för service på 1,72 och 1,83 för industrin.

Avseende controllerns färdigheter kan man se i tabellen ovan att det inte råder några signifikanta skillnader mellan service- och industrisektorn. Ser man till rangordningen utifrån medelvärdena är likheterna slående. Återigen tycks således Lukka och Granlund (1998) ha rätt i sin tio år gamla iakttagelse; att ekonomistyrarnas värld är liten, d v s att homogeniseringsprocessen av controllerns färdigheter skapar liknande syn på viktiga färdigheter såväl mellan som, i föreliggande fall, inom länder i olika sektorer. Detta kan i sin tur möjligen förklaras utifrån att, som redan nämnts, sektoröverskridande verksamheter, nätverk eller integrerade organisationer t ex, samt ekonomiskt tryck, d v s att controllerns sätt att möta osäkerhet och skapa legitimitet åt sitt arbete sker genom att anamma eller göra anspråk på vissa färdigheter inom den egna organisationen (Lukka – Granlund, 1998).

5.5.2.2 *Controllerns fysiska placering i organisationen*

Var finns controllern i dagens organisation, ingår de i den centrala finansfunktionen eller ingår de i en decentraliserad organisation? Kan några skillnader urskiljas avseende de två sektorerna?

18 procent av de tillfrågade respondenterna inom servicesektorn och 17 procent av de tillfrågade respondenterna inom industrisektorn svarade att de är placerade inom en central organisation tillsammans med övriga medlemmar av finansfunktionen. Bara 16 procent inom servicesektorn men hela 22 procent inom industrin svarade att mer än hälften av controllerna inom deras organisation finns centralt, medan de övriga är utsprida inom organisationen. När det gäller frågan om decentralisering av controllerfunktionen svarade 8 procent av de tillfrågade, inom servicesektorn, och 12 procent av de tillfrågade, inom industrisektorn, att de fysiskt är utsprida inom hela organisationen. 8 procent respektive 9 procent inom service- respektive industrisektorn svarade att mer än hälften av controllerna tillhör den

decentraliserade organisationen medan de övriga finansfunktionens medlemmar ingår i en central organisation.

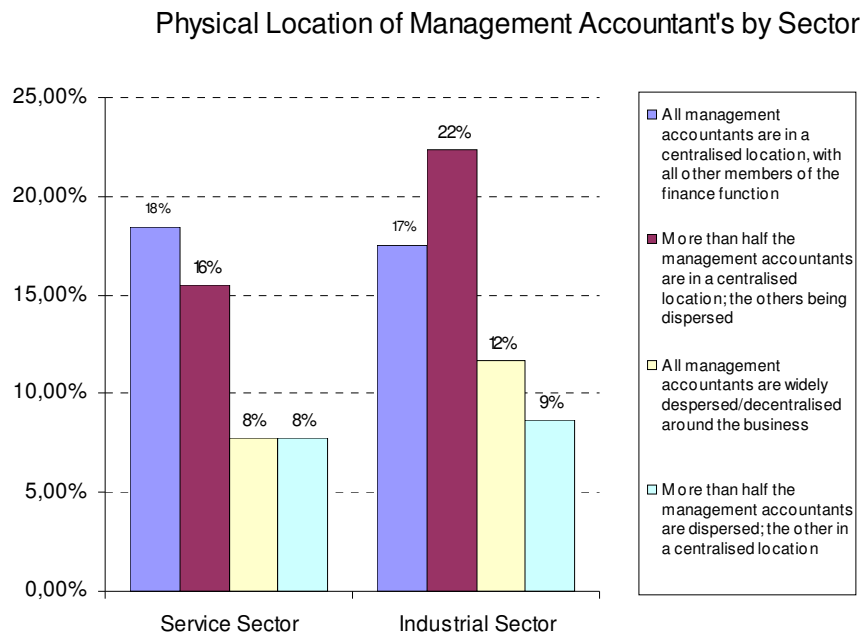


Diagram 1 *Controllerns fysiska placering inom organisationen*

Hur ska man då tolka dessa skillnader, eller likheter, beroende på hur man ser det? Genom ett χ^2 -test¹⁶ får vi fram att det inte finns några signifikanta skillnader mellan sektorerna avseende olika fysiska placeringar av controllerna inom organisationen. Om vi emellertid betraktar de olika sektorerna var för sig framträder en skillnad. Inom industrisektorn är mer än hälften controllerna placerade centralt i organisationen, även om det verkar som decentralisering av controllerfunktionen inte är helt ovanlig inom industrisektorn. Inom servicesektorn är de flesta centralt placerade i organisationen, vilket framgår tydligt av diagrammet ovan.

5.5.3 Controllerns styrmedel och arbetsuppgifter

Vilka tekniker och verktyg använder controllern inom service respektive industrisektorn? Vilka konkreta arbetsuppgifter ägnar de sig åt under sin arbetstid och finns det några signifikanta skillnader mellan sektorerna?

¹⁶ χ^2 -test ger värdet 0,8028 med 3 d.f. Det är långt över P-värdet på 10% och innebär att det inte råder någon signifikant skillnad mellan grupperna avseende olika fysiska placeringarna.

5.5.3.1 Controllerns syn på viktiga tekniker och verktyg

Tabell 17 Controllerns syn på viktiga tekniker och verktyg

Tool/Technique	Service Sector				Industrial Sector				T-test
	MV	S	Ranking	n	MV	S	Ranking	n	
Budgets	2.56	0.62	1	48	2.58	0.56	1	59	0.457
Driver analysis tables/Key Performance analysis	2.31	0.63	2	45	2.34	0.66	2	59	0.528
Rolling forecasts	2.20	0.72	3	46	2.22	0.70	3	59	0.537
Balanced scorecard	2.07	0.71	4	46	1.95	0.74	5	57	0.499
Strategic management accounting	2.04	0.60	5	45	1.93	0.62	6	58	0.475
Total quality management	2.00	0.77	6	42	1.95	0.69	5	57	0.585
Standard costing	1.96	0.73	7	46	2.08	0.70	4	59	0.602
Target costing	1.96	0.67	8	45	1.83	0.62	9	59	0.488
Economic Value Added/Value-based management	1.95	0.75	9	44	1.92	0.73	7	59	0.612
Variance analysis	1.95	0.78	10	40	2.08	0.77	4	59	0.715
Just-in-time	1.81	0.77	11	42	1.86	0.73	8	59	0.726
Activity-based costing	1.75	0.75	12	44	1.69	0.65	10	59	0.575
Value-added accounting	1.67	0.70	13	39	1.66	0.64	11	58	0.642
Throughput accounting	1.53	0.55	14	40	1.50	0.57	12	58	0.567
Kaizen costing	1.40	0.59	15	40	1.45	0.63	13	58	0.699
Sigma 6	1.37	0.58	16	41	1.50	0.73	12	58	0.805

P-värde 10%; d.f.=4

Ovan i tabell 17 presenteras controllerns syn på viktiga tekniker och verktyg. Högst inom både service- och industrisektor hamnar budgetering med ett medelvärde på 2,56 respektive 2,58 (där 3 ska tolkas som *vitally important*, 2 som *average important*, 1 som *negligible* och 0 är lika med inget svar, vilket därmed ska ses som det sämsta betyget, se även enkäten i appendix). De verktyg/tekniker som erhåller lägst medelvärde inom service- och industrisektorn är ständigt förbättringsarbete (*sigma 6*) (medelvärde på 1,37) och ständigt kostnadsförbättring (*kaizen costing*) (medelvärde på 1,45).

Även här är som synes likheterna slående. Det finns inga signifikanta skillnader mellan sektorerna och det enda noterbara, men kanske inte så förvånande, är att avvikelseteckniker kommer relativt långt ner i rangordningen över använda verktyg och tekniker inom servicesektorn, medan det verkar användas mer frekvent inom industrisektor. Detta kan helt enkelt bero på de olika sektorernas karaktär, d v s produktion och försäljning av varor respektive tjänster kräver i sig olika verktyg och tekniker. Enligt Magnusson (2003) beror t ex serviceföretagens framgång på de enskilda medarbetarna och deras prestationer samt uppträdanden (även av Grönroos (2002 s.85) kallad "sanningens ögonblick"). På så vis skulle man kunna säga att styrningen i servicesektorn handlar om mer än enbart traditionell styrning,

som t ex standardkostnader och avvikelseanalys. Företag inom servicesektorn måste således, enligt Magnusson, 2003, använda sig av andra verktyg än industrin, helst gärna både finansiell som ickefinansiella. De ovan nämnda skillnader (dock ej signifikanta) mellan service- och industrisektorn kan helt enkelt förklaras av att det inte finns något sätt att styra organisationer som kan appliceras i alla situationer (Emmanuel *et al*, 1995), d v s styrning och därmed styrverktyg kan tänkas utformas utifrån de rådande villkoren och anpassade efter företagets unika situation. Ständig kostnadsförbättring som ursprungligen kommer från Japan har även fått en stor spridning utanför Japan (Samuelsson, 2003). I vår undersökning har det emellertid fått relativt låga medelvärden både inom service- och industrisektorn. Å ena sidan kan detta bero på att ständig kostnadsförbättring inte fått något vidare ”fotfäste” än eller så har kontrollerna helt enkelt övergivit det verktyget till fördel för andra verktyg. Å andra sidan kan det vara såsom Lukka och Granlund (1998) säger att moden och trender inom ekonomistyrning sprider sig olika snabbt, vilket gör att styrverktyg och tekniker som inte är direkt kända fått låga medelvärden i vår undersökning.

5.5.3.2 *Controllerns syn på viktiga arbetsuppgifter*

Vad arbetar kontrollern med idag? Finns det några skillnader mellan sektorerna? Tabell 18 nedan är en sammanställning över kontrollernas syn på viktiga nuvarande arbetsuppgifter.

Tabell 18 *Controllerns syn på viktiga arbetsuppgifter*

Tasks (i)	Service Sector				Industrial Sector				T-test
	Mean	Stdv	n	Ranking	Mean	Stdv	n	Ranking	
Cost/financial control	2.67	0.52	49	1	2.75	0.48	59	1	0.443
Business performance evaluation	2.63	0.57	49	2	2.41	0.52	58	2	0.402
Cost cutting	2.57	0.58	49	3	2.34	0.65	59	4	0.407
Profit improvement	2.49	0.62	49	4	2.36	0.65	59	3	0.423
Strategic planning/decision making	2.48	0.55	48	5	1.95	0.78	59	8	0.390
Capital expenditure evaluation/control	2.39	0.67	49	6	2.14	0.62	58	6	0.399
Productivity improvement	2.37	0.67	49	7	2.27	0.68	59	5	0.434
Implementing business strategy	2.33	0.66	49	8	1.90	0.72	59	10	0.383
Operational planning/projects/decision making	2.31	0.65	49	9	1.78	0.68	59	16	0.414
Interpreting/presenting management accounts	2.31	0.58	49	9	1.76	0.63	58	17	0.434
Customer/supplier assessment	2.27	0.70	49	10	1.74	0.65	58	18	0.437
Advice on accounting policy/regulation issues	2.24	0.60	49	11	1.81	0.62	58	14	0.397
Interpreting operational information	2.24	0.60	49	11	1.64	0.59	59	22	0.452
Implementing/designing new information systems	2.23	0.66	48	12	1.84	0.69	58	12	0.374
Generation/creation of value	2.18	0.60	49	13	1.88	0.72	58	11	0.385
Managing IT systems	2.18	0.73	49	13	1.83	0.70	59	13	0.380
Working capital and short-term finance management	2.16	0.66	49	14	1.66	0.60	59	21	0.418
External financial/statutory reporting	2.10	0.71	49	15	2.00	0.73	58	7	0.454
Managing and organising others	1.98	0.66	49	16	1.57	0.59	58	23	0.417
Supply chain management	1.98	0.86	48	16	1.84	0.74	58	12	0.485
Transaction processing (e.g., ledgers, payroll)	1.96	0.61	49	17	1.76	0.69	58	17	0.412
Risk management	1.92	0.74	48	18	1.68	0.66	59	20	0.441
Reduction of (resource) waste	1.85	0.68	48	19	1.68	0.64	59	20	0.464
Environmental scanning	1.82	0.67	49	20	1.66	0.65	59	21	0.444
Taxation	1.81	0.67	48	21	1.79	0.68	58	15	0.531
Research and development consultation	1.73	0.73	49	22	1.72	0.69	58	19	0.533
Currency dealing	1.71	0.74	49	23	1.93	0.73	58	9	0.739
Take-over/merger assessment	1.51	0.71	49	24	1.81	0.72	58	14	0.725

P-value 10%; d.f.=4

Den arbetsuppgift som dominerar och är gemensamma för de tillfrågade i servicesektorn och industrisektorn är kostnadskontroll med ett medelvärde kring 2,67 för service och 2,75 för industri (där kodningen av svaren ger samma betygsättning som tidigare). Inom servicesektorn hamnar värdering i samband med förvärv och samgåenden, med ett medelvärde på 1,51, längst ner i rangordningen. Inom industrisektorn är det å andra sidan organisation och ledarskap med ett medelvärde på 1, 57. Även här kan vi konstatera att det inte finns några signifikanta skillnader mellan sektorerna, i tabellen ovan, avseende controllerns syn på viktiga arbetsuppgifter.

5.5.3.3 *Controllerns syn på upplevda problem i samband med sitt yrkesutövande*

Hurdana är svårigheterna som controllerna stöter på i deras yrkesutövande? Hittills i detta kapitel har vi tittat på controllerns roller, ansvarsområden, styrmedel och arbetsuppgifter – men vilka problem möter de dagligen? I tabellen nedan presenterar vi i vilken omfattning olika scenarier har frambringat problem för controllern i hans eller hennes arbete. Vi har

kodat svaren enligt följande; 3 lika med *problematic*, 2 lika med *mildly problematic* och 1 lika med *no problem*, medan inget svar ger värdet 0.

Tabell 19 *Controllerns syn på upplevda problem i samband med sitt yrkesutövande*

Problems Experienced	Service Sector				Industrial Sector				T-test
	Mean	Stdv	Ranking	n	Mean	Stdv	Ranking	n	
Lack of "all-round" business knowledge amongst accountants	2.21	0.80	1	48	2.24	0.60	1	58	0.488
Insufficient financial acumen amongst business managers	2.00	0.67	2	45	1.98	0.69	2	58	0.540
Inadequate training for accountants in "new" business skills	1.96	0.72	3	47	1.81	0.61	4	58	0.447
Inadequate time spent working alongside business managers	1.83	0.68	4	46	1.83	0.68	3	58	0.537
Lack of trust in accountants amongst business managers	1.77	0.78	5	48	1.74	0.71	5	58	0.581
Belief amongst managers that accountants do not add value	1.70	0.66	6	47	1.66	0.66	7	58	0.508
Managers adverse perception of accountants	1.69	0.63	7	45	1.72	0.59	6	58	0.512

P-value 10%; d.f.=4

De mest problematiska både för service- och industrisektorn, enligt tabell 19 ovan, anses vara brist på affärskunnande hos controllerna med ett medelvärde på 2,21 respektive 2,24. Lägst medelvärde och därmed lägst ner i tabellen ovan hamnar chefernas ogynnsamma uppfattning om controllerna (*managers adverse perception of accountants*) med ett medelvärde för service på 1,69 och för industri på 1,72.

Att controllerna anklagats för brist på affärskunnande och att rollkonflikter förekommer mellan chefer och controllerna är inget nytt, enligt Byrne och Pierce (2007). I tabellen ovan ser vi att förekomsten är lika vanlig inom servicesektorn som industrisektorn. Som Byrne och Pierce (2007) påpekar i sin studie behöver dock inte detta vara något negativt eftersom det kan leda till ökad dialog och ökat samarbete i framtiden. Det finns som synes inga signifikanta skillnader, men man kan tydligt se att rangordningen av de upplevda problemen är väldigt lika, nästan identiska, oavsett controllerns sektortillhörighet. Återigen tycks alltså Lukka och Granlunds (1998) iakttagelse stämma, men att förklara dessa likheter utifrån homogeniserande tryck eller processer är antagligen att dra analysen ett steg för långt. En sannolikare förklaring är att controllerns position är snarlik i företag oavsett sektortillhörighet, vilket gör att utmaningarna och problemen kan vara detsamma. Controllerns position i hierarkin inom företaget beror i sin tur på tradition och historiska, institutionella, processer (Burns – Scapens, 2000).

5.5.4 Sammanfattning av mellannivå

Som har framgått ovan finns det stora likheter mellan controllerna inom service- respektive industrisektorn i Sverige. När det gäller förändringsdrivare anser controllerna inom servicesektorn att kundorientering är den starkaste pådrivaren, medan controllerna inom industrisektorn tycker att IT/systemkunskap är starkast. Likheterna är dock slående då endast ordningen i detta fall ändras mellan sektorerna avseende topplaceringarna. Inom både service- och industrisektorn anser controllerna att bred affärskunskap, analytiskt sinnelag och tolkningsförmåga samt lagarbete är de viktigaste färdigheterna, även om rangordningen mellan dessa efter medelvärden skiljer sig. Avseende fysisk placering är majoriteten av alla controllerna i servicesektorn centralt placerade tillsammans med finansavdelningen, medan controllerna i industrisektorn till mer än hälften är centralt placerade. Några signifikanta skillnader finns dock inte och därför ska inte några långtgående slutsatser dras mellan sektorerna, avseende detta. Budgetering, kostnadsdrivaranalys samt prestationsmätning och resultatanalys anses vara viktiga av controllerna i både service och industrisektorn. Likheterna är slående i rangordningen, även om industrisektorn har aningen högre medelvärde, vilket tyder på att de trots allt tycker dessa verktyg är viktigare. Även när det gäller controllernas arbetsuppgifter finns stora likheter mellan sektorerna. Kostnadskontroll och finansiell kontroll samt prestationsutvärdering anses t ex vara viktiga arbetsuppgifter inom både service- och industrisektorn. Som vi tidigare diskuterat kan de förhållandevis många likheter förklaras utifrån förändringsdrivarna på makronivån, även om betydelsen av dessa skiljer sig lite mellan sektorerna. Kundorientering och IT är dock starka homogeniserande processer som gör att många controller t ex arbetar med liknande uppgifter, placeras på samma position inom företagen samt anser att olika färdigheter är viktiga (Lukka – Granlund, 1998)

5.6 Förändringar på mikronivån

Alla controllerna är olika på individ- eller mikronivå, d v s ingen är den andra lik utifrån svaren i vår undersökning. Anledningarna till detta är bl. a existensen av organisationskultur, struktur, personlighet och en mängd andra institutionella och situationsberoende faktorer. Det vore intressant att undersöka controllern som individ med helt andra metoder på mikronivån, förslagsvis utifrån en komparativ fallstudie. Men detta är dock en fråga för den fortsatta forskningen, vilket vi återkommer till längre fram.

6 Resultatdiskussion och slutsatser

I följande kapitel besvarar vi vår inledningsvis ställda problemformulering samt uppfyller våra syften med undersökningen. Utifrån detta drar vi sedan våra slutsatser och redogör för hur man ytterligare skulle kunna undersöka ämnesområdet genom fortsatta studier.

6.1 Kunskapsbidrag

Hur har då controllerns arbetsroll, arbetsområde och styrmedel förändrats de senaste fem åren? I syfte att besvara denna fråga beskrev vi inledningsvis vårt huvudsyfte och mer preciserade delsyften. Huvudsyfte med vår uppsats är, som bekant, *att kartlägga samt analysera förändringar inom ekonomistyrningsområdet avseende controllerns roll, arbetsområde och styrmedel i svensk praktik*. I syfte att förstå eller kunna tolka denna situation och förändring beskrev vi, i vår teoretiska referensram, även olika strukturella tryck eller homogeniseringsprocesser, s.k. förändringsdrivare, på makronivån. Utifrån detta jämförde vi sedan Sverige med Storbritannien. Baserat på hur de olika homogeniserande förändringsdrivarna samspelar med differentierade processer, såsom nationell kultur, lagstiftning etc., utvecklade vi en mellannivå och skapade således möjligheter att jämföra olika sektorer med varandra, för att på så vis se huruvida olika förändringsdrivare eventuellt skapar olika praktiker beroende på sektortillhörighet. Utöver detta bidrar även vår undersökning till att, inte minst, fylla igen den kunskapslucka som uppenbarligen finns i den svenska forskningen idag avseende controllerns arbetsroll, arbetsområde och styrmedel.

Vi följer även här i resultatdiskussionen och slutsatserna den tidigare föreslagna strukturen från den teoretiska referensramen samt empiri- och analysavsnittet.

6.2 Resultatdiskussion

6.2.1 En bild av controllern idag

Controllerna i Sverige är idag en relativt enhetlig profession. Oavsett bakgrunds- och organisationsegenskaper värderar de t ex olika arbetsuppgifter, styrmedel eller verktyg förhållandevis lika. Givetvis förekommer det olikheter, men dessa är oftast marginella och rör sig oftast enbart om att rangordningen bland vissa svarsalternativ byter plats.

Varför råder då denna förhållandevis stora enhetlighet? Utifrån vår undersökning tycks kundorientering vara den viktigaste förändringsdrivaren. Ökat fokus på kundorientering kan i sin tur bero på stor osäkerhet om framtiden, d v s ekonomiskt tryck, vilket gör att nuvarande och möjliga framtida kunder (läs: intäkter) erhåller större uppmärksamhet. Ökat fokus på kundorientering kan emellertid även bero på att detta anses vara ”rätt” just nu, bl. a. för att alla andra gör det, vilket, med andra ord, innebär att både normativt tryck och efterliknelse processer kan ha betydelse för controllern idag. Samtidigt skulle man kunna tänka sig att ökad kundorientering skulle leda till en större decentralisering, för att på så vis vara nära kunderna. Vi kan emellertid inte se att så skulle vara fallet, snarare tvärtom, då i stort sett alla controllerna vi tillfrågat är placerade centralt tillsammans med finansavdelningen, eller i organisationer där mer än hälften av controllerna är centralt placerade.

Även om homogeniseringen avseende controllerns arbete är slående, tycks inga drastiska förändringar ha skett. Analytisk förmåga anses t ex vara en viktig färdighet av majoriteten av respondenterna, medan budgetering anses vara det viktigaste verktyget. Ser vi till arbetsuppgifter anses kostnadskontroll och finansiellkontroll vara viktigast. Det är således de traditionella verktygen eller styrmedlen samt arbetsuppgifterna som sysselsätter flest controller idag. I den kategori vi identifierat flest skillnader i respondenternas svar är controller verksamma i företag med stor eller liten internationell omsättning.

Vem är denna controller i svensk praktik egentligen? Vad vi kan finna i våra resultat är att majoriteten av controllerna idag arbetar inom stora svenska noterade företag (se tabell 2 Bakgrundsvariabler). Till största delen ingår controllern, som är verksam i ett svenskt företag, i en central organisation medan den som är verksam i ett utländskt företag återfinns både inom den centrala och decentraliserade organisationen. Som vi kan se i tabell 2 Bakgrundsvariabler återfinns controllerna relativt jämt fördelade mellan funktionell-,

divisions- eller matrisorganisation. Controllern idag anser att kundorientering är en inflytelserik förändringsdrivare. Controllern upplever även att brist på affärskunskap (*lack of "all-round" business knowledge amongst accountants*) har varit ett problem de senaste fem åren. De verkar de ändå vara medvetna om att affärskunskap kommer att utgöra en viktig beståndsdel av arbetsområdet i framtiden enligt bilaga 5 och 6 i appendix. Vi vet kanske inte med säkerhet att kontrollern påverkas av omvärlden, men vi kan försöka bedöma detta utifrån vilka verktyg och tekniker kontrollern använder sig av idag. Någon övergripande trendutveckling är emellertid inte uppenbar, men dagens controller tycks till största delen fortfarande sysselsatt med traditionella arbetsuppgifter, med visst inslag av de strategiska. Förändringstrycket från kundorientering tycks således inte direkt påverka kontrollerns arbetsuppgifter.

6.2.2 Makronivån – Sverige och Storbritannien

Controllerns arbetsroller, arbetsområden och verktyg tycks gå mot en homogenisering världen över. Även vår studie tyder på detta då förhållandevis många arbetsuppgifter, verktyg samt upplevda problem, anses lika viktiga eller problemfyllda av kontrollerna i Sverige respektive Storbritannien. Om vi även tar hänsyn till tidsskillnaderna mellan vår studie och Scapens *et al* (2002), d v s åtta år, kan man se att likheterna är slående på många områden. Avseende färdigheter anses t ex kontrollerna i både Sverige och Storbritannien att analytiskt sinnelag och bred affärskunskap är viktiga. Ser vi till de framtida färdigheterna, även om dessa inte rakt av är jämförbara, visar både vår och Scapens *et al* (2002) studie att analytiskt sinnelag kommer att bli viktigt i båda länderna även i framtiden. Vad vi kan se så har vi och Scapens *et al* (2002) använt samma typ av mätmetoder och resultaten har presenterats på liknande sätt, trots det har vi fått lägre resultat på framtida arbetsuppgifter och framtida färdigheter. Orsaken till detta kan bero dels på att vi inte vet hur de bearbetat materialet, t ex om de har slagit samman kategorier, dels på att respondenterna i Storbritannien möjligen värderat innebörden av *vitally important* annorlunda än i Sverige. Språket är, som vi tidigare nämnt, av stor betydelse för att förstå, tolka samt kunna beskriva sin verklighet eller omvärld.

I likhet med resultaten från Scapens *et al* (2002), samt tidigare studiers resultat, visar även vår undersökning att de mer traditionella verktygen fortfarande anses vara viktiga. I både Sverige och Storbritannien anses t ex budgetering vara det viktigaste verktyget. Avseende arbetsuppgifter är prestations- och resultatutvärdering samt finansiell- och kostnadskontroll viktiga, enligt kontrollerna i båda länderna. Indikationer finns därmed att det inom många områden råder väldigt lika uppfattning, även om rangordningen och betydelsen kan skifta

något. Vår studie styrker således i många avseenden resultat från tidigare studier, i synnerhet resultaten från studien av Scapens *et al* (2002).

Vår jämförelse visar således att det finns stora likheter mellan Sverige och Storbritannien, samt en del mindre skillnader. Utifrån detta kan man således dra slutsatsen att förändringen är långsam, men även att många likheter i rangordningen i kontrollernas svar möjligen påverkas av liknande förändringsdrivare. I Sverige anses emellertid kundorientering vara den starkaste förändringsdrivaren, medan IT/systemkunskap anses vara den främsta förändringsdrivaren i Storbritannien. Orsaken till denna skillnad kan å ena sidan till stor del bero på att IT/systemkunskap i Storbritannien inte togs för givet vid tidpunkten för undersökningens genomförande på samma sätt som det möjligen kan ha gjorts i Sverige d v s tidsskillnaderna. Det som ansågs vara viktigare för åtta år sedan i Storbritannien kan kanske tyckas vara en självklarhet i Sverige idag. Oavsett så härstammar mycket av ny informationsteknologi för kontrollern, som t ex nya kalkylverktyg och ny redovisnings- och budgeteringsmjukvara, ur ekonomiskt tryck, d v s ett behov från företagets sida av att kunna kontrollera och utvärdera vad som händer i verksamheten under osäkra ekonomiska omvärldsförhållanden. Även normativa tryck, såsom att kundorientering anses vara ”rätt” i tiden, kan förklara de förhållandevis stora likheterna. Utifrån resonemanget ovan och vår tidigare presenterade empiri kan vi utvärdera att det finns en långtgående grad av homogenisering mellan kontrollerna i Sverige respektive Storbritannien. Vi menar dock, utifrån förändringsdrivarna, att kontrollerna i Sverige är mer öppna för internationella influenser, antingen direkt eller genom att företagen de är verksamma inom relativt snabbt anammar nya trender, vilket således torde innebära att det finns ett starkt normativt tryck samt till viss del starka efterliknelser processer.

Skillnaderna som vi identifierat, Sverige relativt Storbritannien, även om de i stora drag är förhållandevis få, kan vara en konsekvens av att det finns differentierande tryck som förhindrar den pågående homogeniseringsprocessen. Dessa differentierande tryck kan bestå i olika språk, skillnader i tolkningen av innebörden av vissa begrepp, kulturskillnader mellan länderna, olika regelverk, samt tidsfaktorn. Skillnader kan självfallet även bero på att det faktiskt råder olika uppfattning i vissa frågor mellan länderna. Så trots att vi använt samma metod, ställt samma enkätfrågor, använt samma språk i undersökningen, eller kanske rent av på grund av det, har svaren till viss del skiljt sig åt mellan länderna. Vid jämförelse finner vi dock att likheterna är mest betydelsefulla och att dessa sannolikt beror på de kraftiga homogeniseringstryck som råder idag, sedan 10 till 20 år tillbaka i tiden.

6.2.3 Mellannivån – service- och industrisektorn

Utifrån vår teoretiska referensram förväntade vi oss att det skulle finnas skillnader mellan industri- och servicesektorn, beroende på hur controller i dessa olika miljöer anammar olika roller, verktyg och möjligen är sysselsatta inom delvis olika arbetsområden. Ser vi till våra resultat tycks dock inte detta vara fallet, då vi inte funnit några statistiskt säkerställda skillnader mellan sektorerna. Ser vi till svaren och rangordningen av medelvärden är likheterna uppenbara. Utifrån våra resultat kan vi identifiera trender mellan de olika sektorerna, även om rangordning kan skifta något. Inom servicesektorn anser t ex controllerna att kundorientering är den starkaste förändringsdrivaren, vilken kommer på en andra position i rangordningen av controllerna inom industrisektorn, medan vice versa gäller för informationsteknologi. I industrisektorn kommer emellertid informationsteknologi och globalisering på en delad första placering, medan globalisering inte anses lika viktigt inom servicesektorn. Orsaken till denna skillnad kan möjligen bero på att industrisektorn är relativt mer exponerad mot omvärlden genom export- och importmarknaderna. Avseende verktyg och tekniker anser controllerna i båda sektorerna att budgetering, kostnadsdrivaranalys samt prestationsmätning och resultatanalys är viktiga. Likaså anses kostnadskontroll och finansiell kontroll samt prestationsutvärdering vara viktiga arbetsuppgifter inom både service- och industrisektorn. Att kostnadskontroll och finansiell kontroll anses viktiga av controllerna, samtidigt som standardkostnader och avvikelseanalyser inte anses vara det i samma grad, är lite paradoxalt. En av anledningarna till detta kan möjligen vara att det i budgetering ofta ingår i att man gör en uppföljning av kostnader dels mot tidigare fastställda kostnader samt kontrollerar avvikelser, vilket skulle kunna betyda att budget som verktyg täcker det senare i viss utsträckning. Användningen av standardkostnader och avvikelseanalyser anses emellertid, som man kanske kunde förvänta sig, viktigare av controllerna verksamma inom industrisektorn än de inom service sektorn.

Vad kan då alla dessa likheter bero på? Sannolikt är det så att förändringsdrivarna, främst ökad kundorientering, informationsteknologi och globalisering skapar sådana kraftiga ekonomiska, normativa och tvingande homogeniseringstryck, att företagens specifika omgivning inte skapar olika differentierade praktiker för controllerna inom respektive sektor. Att organisatoriska förändringar (se tabell 15) anses vara en relativt viktig förändringsdrivare ter sig dock lite motsägelsefullt i detta sammanhang, då det främst är en internprocess. Samtidigt kan organisationsförändringar ha sitt ursprung i externa krav eller önskemål, t ex ökad globalisering eller kundorientering.

Sammanfattningsvis menar vi att det inte råder några större skillnader på mellannivån, d v s mellan industri- och servicesektorn. Detta tyder således på att Lukka och Granlund (1998) var helt rätt ute när de enbart talade om makro- och mikronivåer och att de homogeniserande faktorerna har haft ett relativt stort genomslag inom alla verksamhetsområden, så även alltså inom service- och industrisektor.

6.2.4 Om förändringen – traditionella och strategiska arbetsområden

Våra resultat indikerar på att controllerna anser att traditionella verktyg och tekniker är viktigast, även om de tar till sig nya verktyg och tekniker. Samtidigt indikerar resultaten på att de traditionella arbetsuppgifterna i stor utsträckning sysselsätter de flesta av controllerna som är verksamma i Sverige idag. Strategiska arbetsuppgifterna anses emellertid vara viktiga av många, dock ej av lika många som anser att de traditionella arbetsuppgifterna är viktiga. Detta är förmodligen en konsekvens av det föregående, eftersom verktyg och tekniker ingår som en del i controllernas arbetsuppgifter. På så vis kan man anta att det finns ett direkt orsakssamband mellan dessa, d v s att de verktyg man använder påverkar vilka arbetsuppgifter man anser vara viktiga, samt vice versa. Vi finner dock inget stöd för att nya verktyg och tekniker skulle ersätta de traditionella, vilket torde betyda att de strategiska arbetsuppgifterna inte heller kommer att ersätta de traditionella arbetsuppgifterna. Att controllerna idag anser att strategiska arbetsuppgifter är relativt sett mindre viktiga än de traditionella, behöver inte betyda de traditionella arbetsuppgifterna kommer att vara mindre viktiga även i framtiden. Ett bra exempel på detta är budget, ett traditionellt styrverktyg, som länge ifrågasatts och kritiserats. Istället för att nya verktyg och tekniker helt ersätter de tidigare, verkar de nya som komplement, d v s adderas till de traditionella, t ex till budgetering. Vi bedömer således att det tycks finnas indikationer på budgeteringens och de traditionella verktygens fortsatt starka position i svensk praktik även i framtiden samt att förändringsprocessen är förhållandevis långsam.

En intressant fråga är vad denna långsamma förändring kan bero på? Kan det betyda att det finns något mellan omvärlden och controllerna som har en dämpande effekt på controllerrollens förändring, om det är så, vad kan det vara? Kan det rimligen finnas en, i den grad, enkel förklaring i att den långsamma förändringen beror på controllernas organisatoriska tillhörighet, fysiska placering eller närheten till marknaden. Som exempel kan det vara så att controllerna som ingår i den centrala organisationen befinner sig relativt mycket längre bort från kunden, marknaden och den operativa verksamheten, i jämförelse med controllerna som återfinns inom den decentraliserade organisationen. Controllerna i den decentraliserade

organisationen befinner sig nämligen relativt närmare händelsernas epicentrum, vid sidan av verksamhetscheferna, vilket rimligen gör att de påverkas mer av omgivningen och verksamheten, än controllern inom den centrala organisationen.

En ytterligare anledning till den långsamma förändringen kan tänkas ligga i företagets storlek eller ekonomi. Innebörden av ordet ekonomi, som bekant är att hushålla med begränsade resurser, innebär att man på företagen ständigt arbetar med allokering av dessa. Företagsstorlek kan därmed tänkas ha samband med tillgången till resurser, vilket kan betyda – i ett försök att anpassa sig till de rådande villkoren och det dynamiska näringsklimatet – att resurser prioriteras till funktioner som står i ”frontlinjen” mot kund (försäljning, markand etc.) och inte till stödfunktioner såsom administrationen, där controller ofta finns. Detta kan vidare ha konsekvenser i att controllerns arbetsroll, arbetsområden och styrverktyg inte förnyas i samma takt som företagets tjänster/produkter gör.

Stora företag med internationell handel upplever starkare tryck från yttre faktorer. Utan tvekan kan det leda till ökade krav på ekonomistyrningen och därmed nya fungerande styrverktyg för att bemöta det nya affärsklimatet. Detta stödjer även vårt resonemang ovan avseende traditionella versus strategiska arbetsuppgifter. Även om de traditionella verktygen fortfarande används frekvent (se tabell 6 och 8) torde utvecklingen gått i den av många forskare (se kapitel ”Controller”, om hur och varför controllerrollen bör förändras – normativ forskning) föreslagna riktningen, d v s att de nya verktygen ersätter de traditionella samt en ökad användning av ickefinansiella mått och därmed nya strategiska arbetsuppgifter. Jämfört budgetdiskussionen ovan, kan paralleller dras till controllerns arbetsuppgifter. De traditionella arbetsuppgifterna kommer förmodligen inte ersättas av strategiska arbetsuppgifter, enligt förväntningar utifrån tidigare studier (se kapitel ”Controller” tabell 1). De kommer snarare adderas till de traditionella, på samma sätt som de nya verktygen och teknikerna adderas till budgetering, d v s agera som komplement till de traditionella arbetsuppgifterna och kanske även agera förändringsdrivare gentemot de traditionella. Viktigt att tillägga här är att detta kan skifta såväl över tiden, som mellan företag och arbetsuppgifter. På så vis kan det som anses mer centralt nu, inte kanske anses lika centralt i framtiden. Att de traditionella verktygen mot förmodan helt skulle ersättas av de strategiska finner vi således inga indikationer på i våra resultat.

Våra resultat är inte på något sätt revolutionerande då det tydligt framgår av tidigare studier att controllerns arbetsområde har utökats sedan i slutet av 1980-talet (se kapitel ”Controller”, historisk överblick). Inte desto mindre kan ett ökat användande av de traditionella verktygen

ses i ett mer långsiktigt perspektiv som en evolutionär utveckling såsom Arwidi (2005) skulle uttrycka det. Denna utveckling är till synes känd sedan tidigare, men det har saknats dokumentation avseende controllerns arbetsroll och arbetsområde i svensk kontext. Avslutningsvis bör tilläggas att nya trender avseende verktyg och tekniker, i form av t ex normativa tryck eller efterliknelse processer, sannolikt kommer att påverka controllerns arbetsuppgifter, eftersom det tycks råda ett orsakssamband mellan controllerns använda verktyg och tekniker samt arbetsuppgifter. Huruvida controllern helt kommer att gå över till de strategiska arbetsuppgifterna samt vad det skulle innebära för controllerfunktionen vill vi överlämna åt framtida forskare att utröna.

6.2.5 Sammanfattning av resultatdiskussionen

I syfte att besvara vår forskningsfråga har vi tecknat en bild av controllern i Sverige idag. Vi har även analyserat, med hjälp av teoretiska "glasögon", förutsättningar för förändring av controllerns arbetsområden utifrån s.k. förändringsdrivare. Genom att göra en replikat av surveyundersökningen av Scapens et al (2002) har vi vidare analyserat skillnader mellan Sverige och Storbritannien, utöver detta analyserat praktiken för controllerna i Sverige avseende skillnader och likheter mellan service- och industrisektorn.

Makronivån – Sverige och Storbritannien. Vid jämförelse av våra resultat med Scapens et al (2002) tycks inte några stora skillnader påvisas mellan Sverige och Storbritannien. Skillnader som visserligen finns där beror antagligen på språket, olika tolkningar, kulturskillnader, regelverk, d v s olika differentierande praktiker eller processer, samt tidsfaktorn. De många likheterna menar vi å andra sidan sannolikt beror på starkt homogeniserande förändringsdrivare, såsom kundorientering och globalisering, d v s ekonomiska, normativa och tvingande tryck samt efterliknelse processer, som främst är externa strukturella förändringsdrivare, men som även kan bidra till att interna förändringar kan uppstå i organisationen.

Mellannivån – Service- och industrisektorn. I vår studie kunde vi inte heller konstatera att några signifikanta skillnader föreligger mellan service- och industrisektorn. Skillnader som däremot kunde identifieras, i den av oss tecknade bilden av controllern, är relativt små. Dessa kan emellertid tänkas bero på olika egenskaper i respektive sektor, vilka vi tidigare uppmärksammat. Detta resulterar i sin tur i lite olika resultat, bl. a avseende arbetsområde och verktyg, som t ex användningen av standardkostnader och avvikelseanalys i de olika

sektorerna. Likheterna mellan sektorerna beror till stor del sannolikt på, precis i jämförelsen mellan Sverige och Storbritannien, att de homogeniserande trycken, dvs förändringsdrivarna, är inflytelserika i controllerns vardag. Controllerns arbetsroll, arbetsuppgifter och områden, samt verktyg och upplevda problem, är således snarlika, oavsett sektortillhörighet.

Om förändringen – Strategiska och traditionella arbetsområden. Controllern i Sverige idag arbetar till stor del med de traditionella arbetsuppgifterna med ett visst inslag av de strategiska, vilket således även i många avseenden bekräftar tidigare forskningsresultat. Vi menar utifrån detta att controllern i svensk praktik är någonstans mellan en *business partner* och en *score keeper* (Jfr: figur 2 i kapitel ”Controller”). Utifrån antagandet – att när företag måste anpassa sig till omvärlden, måste även ekonomistyrningens viktiga delar anpassas och därmed styrverktygen – har vi funnit indikationer på att det är förhållandevis långsam förändring som föreligger bland controllerna verksamma i Sverige.

6.2.6 Slutord

Avslutningsvis kan vi konstatera att framtida förändringar avseende controllerrollen, arbetsområden och styrverktyg är svåra att bedöma utifrån vårt material, men en viss tendens, som pekar i samma riktning som tidigare undersökningar kan urskiljas – dock inte lika evident som den vi hittar i tidigare undersökningar. Vidare finner vi att en kongruens mellan teorier och verkligheten föreligger. Våra resultat indikerar på att det inte finns någon betydande förändring, i ett vidare perspektiv, och våra tidigare föreställningar, om att det inte enbart är den brittiska controllerprofessionen, men även den svenska, befinner sig i en långsam förändring. Orsaken till förändring är sannolikt en blandning av externa homogeniserande tryck och interna krav. Vi kan därmed, utifrån våra resultat, validera tidigare studiers utfall avseende de förändringsdrivare som kan tänkas påverka företag och därmed controllerprofessionen.

Med dessa ord hoppas vi kunna inspirera och bidra till fortsatta diskussioner och studier kring det ovan berörda problemområdet.

6.3 Några avslutande reflektioner kring vår studie

Om vi hade fått göra om undersökningen, vad hade vi gjort annorlunda? Även om undersökningen av Scapens *et al* (2002) i många avseenden är bra, så är deras statistiska och kvantitativa analysmetoder förhållandevis rudimentära. Att enbart redovisa de respondenter som angett det högsta svaret, *vitally important*, kan omöjligen ge en helt rättvisande bild. Genom att koda svaren, som vi gjort på mellannivån, kan man räkna ut medelvärden och standardavvikelser och på så vis göra med djupgående analyser, där alla svarande, men även ickesvarande, kan inkluderas. Att göra en replikatstudie innebär även att handlingsfriheten begränsas något, man kan t ex inte utöka eller ändra bakgrundsvariablerna alldeles för mycket. Dessutom går det inte att jämföra studierna till 100 procent om de utförs vid olika tidpunkter samt i olika miljöer, det vill säga om det inte är förändring över tiden som man vill undersöka – då måste där finnas en tidsskillnad.

Ser vi till förtjänsterna med att göra en replikatstudie skulle vi säga att vi dragit nytta av att kunna använda en redan beprövad enkät. I praktiken innebär det nämligen att alla frågorna i enkäten redan varit testade på en population, varvid vi inte behövde lägga tid på utformning av enkätens struktur, innehållet, testutskick samt eventuella frågeändringar. Vi gjorde emellertid (se kapitel undersökningsdesign och tillvägagångssätt) egna testutskick för att vidimera frågornas mottagande och tolkning av, antagligen, mestadels svensktalande respondenter. Samtidigt innebär en replikatstudie, trots eventuella tidsskillnader, en relativt stor jämförbarhet med ursprungsstudien.

6.4 Förslag till vidare forskning

Det vi har velat undersöka, men inte kunnat p.g.a. tids- och rumsbegränsningar, presenteras nedan:

- En undersökning av förändring av controllerrollen, arbetsområde, styrverktyg på mikronivå (d v s individnivå) – en komparativ fallstudie?
- Att undersöka medlemmar av andra fackförbund, alternativt urval från PARAD-register för att kunna jämföra med ovan presenterade resultat.
- Man skulle även kunna tänka sig en komplettering av vår undersökning, med några fallstudier, eller ett antal intervjuer med controllerna från både mindre och större företag.

- Man skulle kunna tänka sig en uppföljande undersökning av denna undersökning med några års intervall
- En internationell jämförelse mellan länder, d v s med samma bakgrundsvariabler, samma frågor, fast genomföra båda undersökningar samtidigt.
- En större nationell, kvantitativ, jämförelsestudie mellan offentlig och privat verksamhet, avseende controllerrollen, arbetsområde, styrverktyg i svensk praktik.

7 Referensförteckning

7.1 Skriftliga referenser

- ”Allmänna ekonomiska och sociala villkor, löner samt gästmedlemskap år 2006”. Utgiven av *Nordiska Civilekonomförbundet* i samarbete med *Civilekonomerna* i Sverige, *C3 organisation* i Danmark, *Finlands Ekonomiförbund (SEFE)* samt *SivilØkonomene* i Norge till medlemmar i *Civilekonomerna*.
- Allott, Anita (2000). ”Management Accounting Change”, i: *Management Accounting*. July/August 2000, CIMA.
- Anthony, Robert N. – Govindarajan, Vijay (2003) (11:e uppl) . *Management Control Systems*, New York: McGraw-Hill/Irwin,
- Artsberg, Kristina (2005). *Redovisningsteori – policy och – praxis*. Malmö: Liber Ekonomi
- Arwidi, Olof (2005). ”Budgetens utveckling – evolution eller revolution?”, i: Lind, Johnny – Nilsson, Göran (red.) (2005). *Ekonomistyrningens metoder, sammanhang och utveckling. En vänbok till Lars A Samuelsson*. Stockholm: Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm
- Ax, Christian – Johansson, Christer – Kullvén Håkan (2002) *Den nya ekonomistyrningen*. Malmö: Liber Ekonomi
- Beck, Alexander (2007). ”Positivt med en ny examen”, i: *Civilekonomen*. Nr 6/2007. Stockholm: Civilekonomerna
- Bromwich, M. – Bhimani, A. (1994) ”*Management Accounting: Pathways to Progress*”, *Chartered Institute of Management Accountants*. London
- Bryman, Alan – Bell, Emma (2005) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Malmö: Liber Ekonomi
- Burns, John – Baldvinsdóttir, Gudrun (2007). ”The Changing Role of Management Accountants”, i: Hopper, T – Northcott, D – Scapens, R (red.) (2007). *Issues in Management Accounting*. Harlow: Prentice Hall/FT.
- Burns, John – Scapens, Robert W. (2000). ”Conceptualizing management accounting change: an institutional framework”, i: *Management Accounting Research*. 11 (1), s. 3–25.
- Byrne, Seán – Pierce, Bernard (2007) ”Towards a More Comprehensive Understanding of the Roles of Management Accountants”. *European Accounting Review*. Vol. 16, No. 3, s. 469-498

- Child, John (2005) *Organization, Contemporary Principles and Practice*. Oxford: Blackwell Publishing,
- Dahmström, Karin (2000) *Från datainsamling till rapport – att göra en statistisk undersökning*. Lund: Studentlitteratur (3:e upplagan)
- Emmanuel, Clive – Otley, David – Merchant, Kenneth. (1995). *Accounting for management control*. London, International Thomson Business Press
- Erfors, Agneta – Igelström, Bengt (2006). "What Does a Controller Do? A Comparative Study of the Private and the Public Sector". Konferensuppsats presenterad vid *The 29th Annual Congress of the European Accounting Association*. 22-24 mars 2006 i Dublin.
- Feeney, Orla – Pierce, Bernard (2007). "Today's Management Accountant: Honest Bean Counter and Savvy Business Advisor?", i: *Accountancy Ireland*. Nr: Oct 2007; 39, 5
- Glader, Mats (2007) "Från siffernisse till strateg", i: *CV en nättidning för kompetens från Poolia*. Tillgänglig online
URL=<http://www.poolia.se/cms/about/tidningencv/artiklar/siffernisse_strateg>, den 4:e maj 2008.
- Grönroos, Christian (2002) (Upplaga 1:2) *Service Management och marknadsföring – en crm ansats*. Malmö: Liber Ekonomi
- Hellström, Caroline. – Ramberg, Ulf (2007) *Ekonomernas många ansikten - ekonomer i kommuner, landsting och regioner*. Lund: KEFU Skåne (Skriftserie 2002:1)
- Holmblad Brunsson, Karin (2006/2007). "Det behövs människor för ekonomistyrning", i: *Økonomistyrning & Informatik – 22. Årgang 2006/2007*. Nr. 4
- Hyvönen, Johanna (2008). *Linking management accounting and control systems, strategy, information technology, manufacturing technology and organisational performance of the firm in contingency framework*. Academic dissertation. Acta Universitatis Ouluensis. G 31, 2008. Tillgänglig online:
URL=<<http://herkules oulu.fi/isbn9789514287091/>>, den 17:e april 2008.
- Institute of Management Accounting (IMA)* (1999) "Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession (Executive Summary)". New York: Institute of Management Accountants (IMA) Publishing
- International Federation of Accountants (IFAC)* (2001) "A Profession Transforming from Accounting to Management". New York: IFAC Publications
- Jacobsen, Dag, Ingvar (2002) "Var, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen", Lund: Høyskoleforlaget AS.

- Järvenpää, Marko (2001). "Connecting Management Accountants' Changing Roles, Competencies and Personalities into the Wider Managerial Discussion – A Longitudinal Case Evidence from the Modern Business Environment", i: *The Finnish Journal of Business Economics*. Nr 4, 2001. Tillgänglig online: URL=<http://lta.hse.fi/2001/4/lta_2001_04_a1.pdf>, den 8:e april 2008.
- Kakkuri-Knuutilaa, Marja-Liisa – Lukka, Kari – Kuorikoski, Jaakko (2008) "Straddling between paradigms: A naturalistic philosophical case study on interpretive research in management accounting". *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 33, 2008, s.267-291
- Kaplan, Robert S. – Johnson, H.Thomas (1987) "Relevance lost: The Rise and Fall of Management Accounting", i: *Management Accounting*. January.
- Kim, W.Chan – Mauborgne, Renée (2005) *Blue Ocean Strategy*. Malmö, Liber AB, upplaga 1:2
- Källström, Anders (1990) *Uppdrag styreffekt – Om kontrollern och ekonomistyrningsprocessen*. Malmö, Liber
- Körner, Svante – Wahlgren, Lars (2000) *Statistisk Dataanalys*. Lund: Studentlitteratur, tredje upplagan
- Landsorganisationen (LO) hemsida, tillgänglig online
URL=<<http://www.lo.se/home/lo/home.nsf/unidView/D7C1C105931B2A83C1256E510048E873>>
, den 5:e april 2008, samt
URL=<<http://www.lo.se/home/lo/home.nsf/unidView/C13C1C13610A4DD1C1256FB90039939D>>
, den 5:e april 2008
- Lindvall, Jan (2001) *Verksamhetsstyrning – Från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning*. Lund: Studentlitteratur.
- Lindvall, Jan (2007) "Management Accounting HT 2007". Tillgänglig online URL <<http://fek.uu.se/documents/forskarutbildning/ManagementAccountingVT07.pdf>>, den 4:e maj 2008.
- Loft, Anne – Humphrey, Cristopher – Turley, Suart (2006). "In pursuit of global regulation. Changing governance and accountability structures at the International Federation of Accountants (IFAC), in: *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. Vol 19. No. 3, 2006.
- Lord, Beverly R. (2007). "Strategic Management Accounting", i: Hopper, T – Northcott, D – Scapens, R (2007) (3rd edition). *Issues in Management Accounting*. Harlow: Prentice Hall/FT
- Lucas, Henry, JR – Smith, H. Robert - (2005). *Information Technology – Strategic Decision Making for Managers*. NJ Hoboken: John Wiley & Sons, Inc.

- Lukka, Kari – Granlund, Markus (1997) “From bean-counters to change agents: the Finnish management accountants in a changing cultural transition”, *The Finnish Journal of Business Economics*. Vol. 46, No 3, s. 213-255. Tillgänglig online URL=<http://lta.hse.fi/1997/3/lta_1997_03_a1.pdf>, den 16:e april 2008
- Lukka, Kari – Granlund, Markus (1998). “It’s a small world of management accounting practices”, i: *Journal of Management Accounting Research*. Vol. 10, 1998. s. 153-179.
- Lukka, Kari – Granlund, Markus (1998b). “Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context”, i: *Management Accounting Research*. Vol. 9, 1998. s. 185-211
- Lukka, Kari (2007). “Management accounting change and stability: Loosely coupled rules and routines in action”, i: *Management Accounting Research*. Nr. 18, 2007, s. 76–101.
- Lundahl Ulf – Skärvad Per-Hugo (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Lund: Studentlitteratur (tredje upplagan)
- Malmi, Teemu – Seppälä, Tomi – Rantanen, Mika (2001) “The Practice of Management Accounting in Finland – A Change?”, i: *The Finnish Journal of Business Economics*. Nr 4, 2001. Tillgänglig online: URL=<http://lta.hse.fi/2001/4/lta_2001_04_a3.pdf>, den 8:e april 2008.
- Mattson, Hans M. (1987). *Controller*. Lund: Studentlitteratur.
- Merriam, Sharan B. (1994) *Fallstudien som forskningsmetod*. Lund: Studentlitteratur
- Moore, K. – Birkinshaw, J. (1998). “Managing knowledge in global service firms: centers of excellence”, i: *Academy of Management Executive*, 12 (4), 81-92
- Morgan, R. G. – Soroosh J. – Woelfel, C.J. (1985). “Are ethics dangerous to your job?” *Management Accounting*. February, s. 24-32.
- Nietzsche, Fredrich (1987 [1882]. *Den glada vetenskapen*. Göteborg: Bokförlaget Korpen
- Nobes, Christopher – Parker, Robert (2006). *Comparative International Accounting*. New York: McCraw Hill
- Olve, Nils Göran (1988). *Controllerns roll; Konturer av en affärsekonom*. Uppsala: Mekanförbundets Förlag
- Olve, Nils-Göran – Roy, Jan – Wetter, Magnus (1997). *Balanced scorecard i svensk praktik*. Malmö, Liber Ekonomi
- Olve, Nils-Göran – Petri, Carl-Johan – Roy, Jan – Roy, Sofie (2003). *Framgångsrikt styrkortsarbete – Metoder och erfarenheter*, Malmö: Liber Ekonomi

- Paulsson, Freckner – Olve, Nils Göran (2003) ”Controlleruppdraget – en framåsyftande resumé”, i: Samuelson, Lars A. (2003). *Controllerhandboken* (7 uppl.). Lidingö: Industrilitteratur
- Magnusson, Åke (2003) ”Ekonomistyrning av tjänster”, i: Samuelson, Lars A. (2003). *Controllerhandboken* (7 uppl.). Lidingö: Industrilitteratur
- Paulsson, Freckner (1980). *Controllerfunktionen*. Stockholm: Stockholms universitet
- Porter, Michael E. (1996). “What is Strategy?”, i: *Harvard Business Review*. November 1.
- Porter, Tony (2005). “Private Authority, Technical Authority, and the Globalization of Accounting Standards”, i: *Business and Politics*. Vol 7, Issue 3, 2005.
- Scapens, Robert W. – Ezzamel, Mahmoud – Burns, John – Baldvinsdóttir, Gudrún (2002). “The Future Direction of UK Management Accounting Practice”. Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) and the Economic and Social Research Council.
- Scapens, Robert W. (2006). “Understanding management accounting practices: A personal journey”, i: *The British Accounting Review*. Vol. 38 (2006) s. 1–30
- Scholte, Jan Aart (2005). *Globalization – A Critical Introduction*. London: Palgrave/MacMillan, andra upplagan
- Schön, Lennart (2007) *En modern svensk ekonomisk historia – tillväxt och omvandling under två sekel*. Stockholm: SNS Förlag, andra upplagan
- The Oxford Dictionary of English* (2005). Oxford: Oxford University Press (andra upplagan)
- Thrane, Sof – Sundtoft Hald, Kim (2006). “The emergence of boundaries and accounting in supply fields: The dynamics of integration and fragmentation”, i: *Management Accounting Research*. Vol 17, 2006, s. 288–314.
- Vieira, Rui – Hoskin, Keith (2005) “Management Accounting Practices and Discourses Change: The role and use of Management Accounting Systems”. *FEUNL Working Paper*. No. 481. December, 2005. Tillgänglig online:
URL=<<http://fesrvsd.fe.unl.pt/WPFEUNL/WP2006/wp481.pdf>>, den 9:e april 2008.
- Woods, Ngaire (2002). “Global Governance and the Role of Institutions”, i: Held, David – McGrew, Anthony (Red.) (2002). *Governing Globalization – Power, Authority and Global Governance*. Cambridge: Polity Press

7.2 Muntliga referenser

Telefonintervju med Alexander Beck, utredningschef på *Civilekonomerna*, den 4 juni 2008

8 Appendix

8.1 Bilaga 1, följebrevet

Ekonomistyrning i det 20:e århundradet

En oberoende studie av Ekonomihögskolan Lunds Universitet¹⁷ och Civilekonomerna i samarbete med Manchester Business School

Bästa/bäste medlem:

Vi skriver till dig för att du är controller och arbetar inom den privata sektorn. Brevet går ut till 1 000 medlemmar i Civilekonomerna.

Ekonomistyrning i det 20:e århundradet är en oberoende studie som utförs av Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet och Civilekonomerna i samarbete med Manchester Business School. Syftet med undersökningen är att kartlägga förändringar inom ekonomistyrningsområdet när det gäller styrmedel, arbetsuppgifter och roller.

För universitet och högskolor, liksom för Civilekonomerna är det av stor vikt att få veta hur yrkesutövarna ser på sin verksamhet och utvecklingen inom området. Vi skulle därför vara mycket tacksamma om du ville ta dig tid att delta i studien. Det tar ca 10-15 minuter att besvara frågorna. Vi vill poängtera att all information som du lämnar behandlas strikt konfidentiellt. Svaren kommer att hanteras och sammanställas så att det inte går att identifiera individer. Din medverkan är mycket betydelsefull för att få fram en representativ bild av professionens utveckling.

Det här är den första svenska undersökningen av detta slag och på grund av det engelska samarbetet och framtida internationella jämförelser genomförs studien på engelska. Genom ett direkt samarbete med Manchester Business School har vi fått tillstånd att använda en enkät som tidigare sänts ut till medlemmar i Certified Institute of Management Accountants (CIMA).

<https://websurvey.textalk.se/start.php?ID=24849%26usr=user7%26pwd=8646>

Om direktlänken ovan inte fungerar, klistra in följande länk och använd namn och lösenord nedan.

Länk: <https://websurvey.textalk.se/en/answer/survey.php?surveyID=24711>

Namn: \$NAME

Lösenord: \$PASS

I slutet av enkäten kan du ange om du vill ha resultatet av undersökningen skickad till dig via e-post. Vi behöver ditt svar senast måndag den 5 maj 2008.

För frågor om enkäten kontakta diana.corman@civilekonomerna.se

Tack på förhand för din medverkan.

Olof Arwidi
Professor Ekonomihögskolan
Lunds Universitet

Alexander Beck
Utredningschef
Civilekonomerna

Robert Scapens
Emeritus Professor
Manchester Business School
Visiting Professor
Ekonomihögskolan
Lunds Universitet

¹⁷ I följebrevet saknas både Ekonomihögskolans och Civilekonomernas logga eftersom det inte gick att infoga i texttalk-websurveyen

8.2 Bilaga 2, enkäten



Management Accountants in the 21st Century

Dear Member:

Welcome to the independent survey by *Lund University School of Economics and Management* and *Civilekonomerna* in cooperation with *Manchester Business School*.



The survey has seven sections. Section one and six have questions on your organisation whereas the rest of the survey concerns your own professional experience as a management accountant. The focus is on tasks performed, skills needed and techniques used.

Should any of the questions not apply to your organisation or your situation, please continue to the next question.

At the end of the survey, please press the Confirm-button to register your answers.

Save answers-button means that you can save your answers, should you be forced to interrupt and return to the survey later on.

Thank you very much in advance for participating in this survey. Your contribution is crucial to our research and most appreciated.

Part 1 - Organisational Background Variables

	Sweden	Other Country
Please indicate your corporate headquarter's location:	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	Private, listed	Private, not listed	Partially public
Ownership	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Company turnover last year in million SEK:

Percentage of international turnover:

	Divisional	Matrix	Functional	Geographical	Other
Main Organisational Structure	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Please indicate your corporation 's main industry, choose only one sector: Service or Industrial

Service Sector

Industrial Sector

This survey consists of 7 parts



Management Accountants in the 21st Century

Dear Member:

Welcome to the independent survey by Lund University School of Economics and Management and Civilekonomerna in cooperation with Manchester Business School.



The survey has seven sections. Section one and six have questions on your organisation whereas the rest of the survey concerns your own professional experience as a management accountant. The focus is on tasks performed, skills needed and techniques used.

Should any of the questions not apply to your organisation or your situation, please continue to the next question.

At the end of the survey, please press the Confirm-button to register your answers.

Save answers-button means that you can save your answers, should you be forced to interrupt and return to the survey later on.

Thank you very much in advance for participating in this survey. Your contribution is crucial to our research and most appreciated.

Part 2 - Management Accountant's Tasks (i)

Please indicate the importance of the following tasks for management accountants in your organisation over the last five years.

	Vitally Important	Average Important	Negligible
Advice on accounting policy/regulation issues	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Business performance evaluation	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Capital expenditure evaluation/control	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Cost cutting	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Cost/financial control	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Currency dealing	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Customer/supplier assessment	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Environmental scanning	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
External financial/statutory reporting	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Generation/creation of value	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Implementing/designing new information systems	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Implementing business strategy	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Interpreting operational information	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Interpreting/presenting management accounts	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Managing and organising others	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Managing IT systems	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Operational planning/projects/decision making	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Productivity improvement	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Profit improvement	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Reduction of (resource) waste	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Research and development consultation	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Risk management	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Strategic planning/decision making	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Supply chain management	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Take-over/merger assessment	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Taxation	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Transaction processing (e.g., ledgers, payroll)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Working capital and short-term finance management	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Other [please indicate]

Other [please indicate]

B. Management Accountant's Tasks (ii)

Please indicate which **five** of the tasks below you expect to be most important for management accountants in your organisation in five years. Please insert a number 1 (1st most important) to 5 (5-th most important).

ATTENTION: Choose only five of the tasks and grade those from 1 to 5

Advice on accounting policy/regulation issues	<input type="checkbox"/>
Business performance evaluation	<input type="checkbox"/>
Capital expenditure evaluation/control	<input type="checkbox"/>
Cost cutting	<input type="checkbox"/>
Cost/financial control	<input type="checkbox"/>
Currency dealing	<input type="checkbox"/>
Customer/supplier assessment	<input type="checkbox"/>
Environmental scanning	<input type="checkbox"/>
External financial/statutory reporting	<input type="checkbox"/>
Generation/creation of value	<input type="checkbox"/>
Implementing/designing new information systems	<input type="checkbox"/>
Implementing business strategy	<input type="checkbox"/>
Interpreting operational information	<input type="checkbox"/>
Interpreting/presenting management accounts	<input type="checkbox"/>
Managing and organising others	<input type="checkbox"/>
Managing IT systems	<input type="checkbox"/>

Operational planning/projects/decision making	<input type="checkbox"/>
Productivity improvement	<input type="checkbox"/>
Profit improvement	<input type="checkbox"/>
Reduction of (resource) waste	<input type="checkbox"/>
Research and development consultation	<input type="checkbox"/>
Risk management	<input type="checkbox"/>
Strategic planning/decision making	<input type="checkbox"/>
Supply chain management	<input type="checkbox"/>
Take-over/merger assessment	<input type="checkbox"/>
Taxation	<input type="checkbox"/>
Transaction processing (e.g., ledgers, payroll)	<input type="checkbox"/>
Working capital and short-term finance management	<input type="checkbox"/>

[Previous section](#)

[Next section](#)

Management Accountants in the 21st Century



Dear Member:

Welcome to the independent survey by *Lund University School of Economics and Management* and *Civilekonomerna* in cooperation with *Manchester Business School*.

The survey has seven sections. Section one and six have questions on your organisation whereas the rest of the survey concerns your own professional experience as a management accountant. The focus is on tasks performed, skills needed and techniques used.

Should any of the questions not apply to your organisation or your situation, please continue to the next question.

At the end of the survey, please press the Confirm-button to register your answers.

Save answers-button means that you can save your answers, should you be forced to interrupt and return to the survey later on.

Thank you very much in advance for participating in this survey. Your contribution is crucial to our research and most appreciated.

Part 3 - Tool/Techniques (i)

Please indicate the importance of the following tools/techniques for your organisation's management accountants in fulfilling their tasks over the last five years.

	Vitally Important	Average Importance	Negligible
Activity-based costing	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Balanced scorecard	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Budgets	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Driver analysis tables/Key Performance analysis	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Economic Value Added/Value-based management	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Just-in-time	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kaizen costing	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Rolling forecasts	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Sigma 6	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Standard costing	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Strategic management accounting	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Target costing	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Throughput accounting	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Total quality management	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Value-added accounting	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Variance analysis	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Other [please indicate]

Other [please indicate]

[Previous section](#)

This survey consists of 7 parts

[Next section](#)



Management Accountants in the 21st Century

Dear Member:



Welcome to the independent survey by *Lund University School of Economics and Management* and *Civilekonomerna* in cooperation with *Manchester Business School*.

The survey has seven sections. Section one and six have questions on your organisation whereas the rest of the survey concerns your own professional experience as a management accountant. The focus is on tasks performed, skills needed and techniques used.

Should any of the questions not apply to your organisation or your situation, please continue to the next question.

At the end of the survey, please press the Confirm-button to register your answers.

Save answers-button means that you can save your answers, should you be forced to interrupt and return to the survey later on.

Thank you very much in advance for participating in this survey. Your contribution is crucial to our research and most appreciated.

Part 4 - Change Drivers

Please indicate the importance of the following for driving changes in the tasks and roles of management accountants in your organisation over the last five years

	Vitally Important	Average Important	Negligible
Core competency aims	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Customer-oriented initiatives	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
E-Commerce/electronic business	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

External consultant's advice	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
External reporting requirements	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Globalisation	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Information technology	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
New accounting software	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Capital market pressure	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
New accounting techniques (Balanced scorecard, etc.)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
New management styles	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Organisational restructuring	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Production technologies	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Quality-oriented initiatives	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Take-over/mergers	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Other [please indicate]	<input type="text"/>		
Other [please indicate]	<input type="text"/>		

[Previous section](#)

This survey consists of 7 parts

[Next section](#)



Management Accountants in the 21st Century

Dear Member:



Welcome to the independent survey by *Lund University School of Economics and Management* and *Civilekonomerna* in cooperation with *Manchester Business School*.

The survey has seven sections. Section one and six have questions on your organisation whereas the rest of the survey concerns your own professional experience as a management accountant. The focus is on tasks performed, skills needed and techniques used.

Should any of the questions not apply to your organisation or your situation, please continue to the next question.

At the end of the survey, please press the Confirm-button to register your answers.

Save answers-button means that you can save your answers, should you be forced to interrupt and return to the survey later on.

Thank you very much in advance for participating in this survey. Your contribution is crucial to our research and most appreciated.

Part 5 - Skills (i)

Please indicate the importance of the following skills for management accountants in your organisation over the last five years.

	Vitally Important	Average Importance	Negligible
Analytical/Interpretative	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Broad business knowledge	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Change management	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Commercial	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Consultation	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Decision-making	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Integrating financial and non-financial information	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Interpersonal	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
IT/systems knowledge	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Knowledge/intellect management	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Leadership	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Negotiation	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Presentational/Oral communication	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Professional/ethical	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Project management	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Strategic thinking	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Team-work	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Technical accounting	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Written communication	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Ohter [please indicate]:

Ohter [please indicate]:

F. Skills (ii)

Please indicate which of the skills below you expect to be most important for management accountants in your organisation in the next five years. Please indicate a number, 1 (1st most important) to 5 (5-th most important), to the right of each skill

Choose only five of the tasks and grade those from 1 to 5

Analytical/Interpretative	[]
Broad business knowledge	[]
Change management	[]
Commercial	[]
Consultation	[]
Decision-making	[]
Integrating financial and non-financial information	[]
Interpersonal	[]

IT/systems knowledge	[]
Knowledge/intellect management	[]
Leadership	[]
Negotiation	[]
Presentational/Oral communication	[]
Professional/ethical	[]
Project management	[]
Strategic thinking	[]
Team-work	[]
Technical accounting	[]
Written communication	[]

[Previous section](#)

[Next section](#)

This survey consists of 7 parts



Management Accountants in the 21st Century

Dear Member:



Welcome to the independent survey by *Lund University School of Economics and Management* and *Civilekonomerna* in cooperation with *Manchester Business School*.

The survey has seven sections. Section one and six have questions on your organisation whereas the rest of the survey concerns your own professional experience as a management accountant. The focus is on tasks performed, skills needed and techniques used.

Should any of the questions not apply to your organisation or your situation, please continue to the next question.

At the end of the survey, please press the Confirm-button to register your answers.

Save answers-button means that you can save your answers, should you be forced to interrupt and return to the survey later on.

Thank you very much in advance for participating in this survey. Your contribution is crucial to our research and most appreciated.

Part 6 - Physical Location:

Identify the physical location of the management accountants in your organisation. Please choose one category which most suitably describes the current situation in your organisation:

	.
All management accountants are in a centralised location, with all other members of the finance function	<input type="radio"/>
All management accountants are widely dispersed/decentralised around the business	<input type="radio"/>
More than <i>half</i> the management accountants are in a centralised location; the others being dispersed	<input type="radio"/>
More than <i>half</i> the management accountants are dispersed; the other in a centralised location	<input type="radio"/>

Previous section

Next section

This survey consists of 7 parts



Management Accountants in the 21st Century

Dear Member:



Welcome to the independent survey by *Lund University School of Economics and Management* and *Civilekonomerna* in cooperation with *Manchester Business School*.

The survey has seven sections. Section one and six have questions on your organisation whereas the rest of the survey concerns your own professional experience as a management accountant. The focus is on tasks performed, skills needed and techniques used.

Should any of the questions not apply to your organisation or your situation, please continue to the next question.

At the end of the survey, please press the Confirm-button to register your answers.

Save answers-button means that you can save your answers, should you be forced to interrupt and return to the survey later on.

Thank you very much in advance for participating in this survey. Your contribution is crucial to our research and most appreciated.

Part 7 - Problems Experienced

Indicate to what extent the scenarios below have created problems for the management accountants in your organisation over the last five years, in fulfilling their expected tasks:

	Problematic	Mildly Problematic	No Problem
Belief amongst managers that accountants do not add value	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Inadequate time spent working alongside business managers	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Inadequate training for accountants in "new" business skills	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Insufficient financial acumen amongst business managers	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Lack of "all-round" business knowledge amongst accountants	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Lack of trust in accountants amongst business managers	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Managers adverse perception of accountants	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Other [please indicate]

Other [please indicate]

The results of this study will be published as a report. Please write your e-mail address if you wish to receive the report.

[Previous section](#)

[Confirm](#)

8.3 Bilaga 3, påminnelsebrevet till respondenterna

Påminnelse!

Vi hoppas att du har sett vår enkät som vi skickat tidigare till dig **Ekonomistyrning i det 20:e århundradet**.

Vi är medvetna om att månadsskiften innebär en hög arbetsbelastning för våra medlemmar. Vår förhoppning är att du kan delta i den viktiga kartläggningen av utvecklingen inom controllerområdet.

Projektet är ett samarbete mellan Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet, Manchester Business School och förbundet Civilekonomerna.

Vi behöver ditt svar senast 5e maj 2008 för att kunna bearbeta svaren innan sommaren.

Resultaten kommer att rapporteras som en Master uppsats vid Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet och på Civilekonomernas webbplats.

Du kommer till enkäten genom nedanstående länk:

<https://websurvey.textalk.se/start.php?ID=24849%26usr=user7%26pwd=8646>

Om direktlänken ovan inte fungerar, klistra in följande länk och använd namn och lösenord nedan.

Länk: <https://websurvey.textalk.se/en/answer/survey.php?surveyID=24711>

Namn: \$NAME

Lösenord: \$PASS

Med frågor och synpunkter angående enkäten kontakta diana.corman@civilekonomerna.se

Tack på förhand för din medverkan.

Olof Arwidi
Professor Ekonomihögskolan
Lunds Universitet

Alexander Beck
Utredningschef
Civilekonomerna

Robert Scapens
Emeritus Professor
Manchester Business School
Visiting Professor Ekonomihögskolan
Lunds Universitet

8.4 Bilaga 4, tabeller 1-7 från Scapens *et al* (2002) studie

Table 1

Factors believed to have been vitally important in driving change in the tasks and roles of management accountants (1995-2000)

<i>Change drivers</i>	n	%
Information technology	189	73
Organisational restructuring	139	53
New accounting software	109	41
Customer-oriented initiatives	103	39
New management style	94	36
E-Commerce/electronic business	83	32
External reporting requirements	63	24
Core competency aims	61	23
Globalisation	60	23
Take-over/merger	54	20
Quality-oriented initiatives	48	18
New accounting techniques	42	16
External consultants' advice	32	12
Production technologies	20	8

Table 2

Top ten tasks that were vitally important for management accountants in the period 1995-2000

<i>Tasks</i>	n	%
Business performance evaluation	221	84
Cost/financial control	213	80
Interpreting/presenting the management accounts	197	74
Planning/managing budget	190	72
Interpreting operational information	175	66
Profit improvement	153	58
Implementing/designing new information systems	152	57
Implementing business strategy	149	56
Cost cutting	141	53
Capital expenditure evaluation/control	131	50

Table 3

Top ten tasks that are predicted to be vitally important for management accountants in the period 2000-2005

<i>Tasks</i>	n	%
Business performance evaluation	145	58
Cost/financial control	100	40
Interpreting/presenting the management accounts	88	35
Profit improvement	87	35
Planning/managing budgets	83	33
Strategic planning/decision making	80	32
Implementing business strategy	72	29
Generation/creation of value	64	25
Implementing/designing new information systems	64	25
Interpreting operational information	58	23

Table 4

Top ten tools and techniques that were vitally important for management accountants (1995-2000)

<i>Tools/techniques</i>	n	%
Budgets	218	82
Variance analysis	133	51
Rolling forecasts	127	48
Strategic management accounting	98	37
Standard costing	66	25
Total quality management	50	19
Value added accounting	44	17
Economic value added	41	16
Balanced scorecard	35	13
Activity-based costing	30	11

Table 5

Top ten tools and techniques that will be vitally important for management accountants (2000-2005)

<i>Tools/techniques</i>	n	%
Budgets	187	76
Strategic management accounting	161	65
Variance analysis	153	62
Rolling forecast	145	59
Value added accounting	96	39
Activity-based costing	95	39
Total quality management	81	33
Balanced scorecard	76	31
Standard costing	65	26
Economic value added	60	24

Table 6

Top ten skills that were vitally important for management accountants (1995-2000)

<i>Skills</i>	n	%
Analytical/interpretive	216	81
Broad business knowledge	173	65
Teamwork	166	62
Oral communication	159	60
Integrating financial and non-financial information	155	58
IT/systems knowledge	145	55
Professional/ethical	145	55
Interpersonal	134	51
Presentational	122	46
Commercial	120	46

Table 7

Top ten skills that are likely to be vitally important for management accountants (2000-2005)

<i>Skills</i>	n	%
Analytical/interpretive	156	61
IT/system knowledge	119	47
Broad business knowledge	112	44
Integrating financial and non-financial information	104	41
Teamwork	84	33
Change management	81	32
Strategic thinking	81	32
Commercial	73	29
Decision-making	66	26
Presentational	55	22

8.5 Bilaga 5, framtida färdigheter (*skills*) på mellånnivån

<i>Skills (ii)</i>	Service Sector				Industrial Sector				T-test
	Mean	Stdv	<i>n</i>	Ranking	Mean	Stdv	<i>n</i>	Ranking	
Analytical/Interpretative	2.12	2.21	29	1	2.31	3.14	38	1	0.48
Broad business knowledge	1.90	2.06	27	2	1.86	2.74	32	2	0.46
Leadership	1.31	1.92	21	3	1.39	2.20	29	3	0.53
IT/systems knowledge	1.10	1.56	20	4	0.95	1.82	20	6	0.37
Strategic thinking	1.10	1.74	17	4	0.86	1.81	16	8	0.38
Commercial	0.92	1.66	13	5	0.85	1.84	14	9	0.41
Decision-making	0.90	1.38	19	6	1.07	1.96	21	4	0.64
Team-work	0.78	1.44	17	7	1.07	1.87	22	4	0.72
Professional/ethical	0.73	1.61	11	8	0.80	1.68	19	10	0.52
Change management	0.69	1.38	14	9	0.88	1.75	17	7	0.68
Presentational/Oral communication	0.59	1.17	14	10	0.64	1.27	20	11	0.53
Integrating financial and non-financial information	0.57	1.20	11	11	0.97	1.82	19	5	0.84
Consultation	0.55	1.28	10	12	0.29	1.02	6	13	0.72
Written communication	0.45	1.23	7	13	0.29	1.04	5	13	0.50
Project management	0.43	0.97	9	14	0.25	0.90	5	15	0.50
Knowledge/intellect management	0.43	1.15	8	14	0.22	0.77	6	16	0.69
Interpersonal	0.33	0.85	8	15	0.27	0.94	6	14	0.34
Negotiation	0.33	0.95	6	15	0.20	0.72	5	17	0.48
Technical accounting	0.27	0.96	5	16	0.37	1.11	8	12	0.63

P-value 10%, d.f.=10

8.6 Bilaga 6, framtida arbetsuppgifter (*tasks*) på mellånnivån

<i>Tasks (ii)</i>	Service Sector				Industrial Sector				T-test
	Mean	Stdv	Ranking	<i>n</i>	Mean	Stdv	Ranking	<i>n</i>	
Business performance evaluation	2.00	2.19	1	28	1.68	2.69	2	28	0.351
Cost/financial control	1.69	1.91	2	26	1.88	2.73	1	32	0.555
Cost cutting	1.51	1.89	3	23	0.92	1.89	4	16	0.598
Profit improvement	1.24	1.77	4	20	1.05	1.97	3	21	0.358
Implementing business strategy	0.78	1.38	5	14	0.73	1.46	9	16	0.413
External financial/statutory reporting	0.71	1.49	6	10	0.81	1.67	6	15	0.499
Advice on accounting policy/regulation issues	0.65	1.46	7	11	0.83	1.73	5	18	0.695
Take-over/merger assessment	0.65	0.72	7	5	0.31	1.05	18	7	0.631
Working capital and short-term finance management	0.63	1.36	8	10	0.49	1.28	14	11	0.376
Productivity improvement	0.61	1.28	9	12	0.80	1.72	7	14	0.686
Strategic planning/decision making	0.59	1.31	10	11	0.78	1.82	8	13	0.615
Implementing/designing new information systems	0.59	1.41	10	8	0.71	1.61	10	14	0.635
Interpreting operational information	0.59	1.26	10	12	0.54	1.32	12	13	0.419
Generation/creation of value	0.51	1.28	11	9	0.63	1.60	11	10	0.573
Managing and organising others	0.51	1.26	11	9	0.25	0.90	20	6	0.648
Risk management	0.49	1.36	12	6	0.41	1.28	16	7	0.347
Customer/supplier assessment	0.47	1.22	13	9	0.42	1.32	15	7	0.402
Managing IT systems	0.45	1.21	14	8	0.51	1.30	13	12	0.599
Capital expenditure evaluation/control	0.39	1.04	15	7	0.73	1.64	9	14	0.798
Reduction of (resource) waste	0.39	1.13	15	7	0.25	0.92	20	5	0.490
Environmental scanning	0.37	1.14	16	6	0.20	0.85	21	4	0.570
Operational planning/projects/decision making	0.35	0.98	17	7	0.31	0.98	18	8	0.373
Currency dealing	0.29	0.98	18	4	0.19	0.86	22	4	0.456
Interpreting/presenting management accounts	0.27	0.79	19	6	0.32	1.04	17	7	0.594
Supply chain management	0.27	0.96	19	5	0.25	0.97	20	5	0.461
Transaction processing (e.g., ledgers, payroll)	0.20	0.82	20	3	0.27	0.89	19	6	0.594
Taxation	0.14	0.65	21	3	0.22	0.77	20	6	0.744
Research and development consultation	0.12	0.63	22	2	0.15	0.84	23	2	0.515

P-value 10%, d.f.=10