



EKONOMIHÖGSKOLAN
Lunds universitet

Examensarbete
Magisternivå
HT-08
Löpnummer: 13676

Hur är controllerfunktionen organiserad?

– om hur fyra controllers blev tio

Handledare:
Per Magnus Andersson
Gert Paulsson

Författare:
Anna Kock Balke
Tom Karlsson

FÖRORD

Efter en intensiv period av läsande, skrivande och analyserande skulle vi först och främst vilja tacka de 10 respondenterna på företagen Danisco Sugar AB, Pågen AB och AarhusKarlshamn AB, för att de ville ställa upp och bidra till undersökningen. Vi vill även tacka våra respektive, Susanna och Victor för att de ställt upp med respons och tålamod. Sist, men inte minst vill vi tacka handledarna Per Magnus Andersson och Gert Paulsson för deras spetsfyndiga och kunniga support.

Anna Kock Balke och Tom Karlsson

Lund, 26 jan 2009

SAMMANFATTNING

TITEL:	Hur är controllerfunktionen organiserad? – om hur fyra controllers blev tio
SEMINARIEDATUM:	Den 5 februari 2009
ÄMNE/KURS:	FEKP01, 15 högskolepoäng (15 ECTS), Examensarbete magisternivå, Företagsekonomi, Ekonomistyrning
FÖRFATTARE:	Anna Kock Balke och Tom Karlsson
HANDLEDARE:	Per-Magnus Andersson och Gert Paulsson
NYCKELORD:	Controller, Roll, Controllerfunktion, Ekonomistyrning, Ansvarsfördelning
SYFTE:	Syftet med den här uppsatsen är att beskriva och analysera hur controllerfunktionen är fördelad inom en organisation, samt att diskutera orsakerna till detta.
METOD:	Den här uppsatsen har genomförts med en kvalitativ tolkningsmetod där ostrukturerade intervjuer har varit största datainsamlingsmetoden. Uppsatsen har en induktiv ansats.
TEORETISKA PERSPEKTIV:	Tre teoretiska perspektiv presenteras i uppsatsen. Först en teoretisk genomgång om vad controllerfunktionen är, därefter en genomgång av Gummessons modell för ansvarsfördelning och sist Byrne & Pierce modell för controllerns roll.
EMPIRI:	Det empiriska materialet består av tio kvalitativa intervjuer från tre fallföretag.
RESULTAT:	Alla respondenterna inom de tre fallföretagen utför controlleraktiviteter. Ansvaret för dessa uppgifter fördelas i ett dynamiskt samspel inom organisationen där individuella egenskaper, externa och interna orsaker spelar avgörande roller.

ABSTRACT

TITLE:	How is the Controller-Function Organised? – Of How Four Controllers Became Ten
SEMINAR DATE:	5 th of February 2009
COURSE:	FEKP01, 15 University Credit Points (15 ECTS), Master thesis in business administration, Management Accounting
AUTHORS:	Anna Kock Balke and Tom Karlsson
ADVISORS:	Per-Magnus Andersson and Gert Paulsson
KEY WORDS:	Control, Controller, Role, Controller-Function, Organization
PURPOSE:	The purpose of this thesis is to describe and analyse how the management accounting function is divided within an organisation and to discuss antecedents of this.
METHODOLOGY:	This thesis has been completed through a qualitative X where unstructured interviews have been the main source of data collection. The thesis has an inductive approach.
THEORETICAL PERSPECTIVES:	Three theoretical perspectives are presented in this thesis. A brief summary is made of what management accounting is and what Anglo-Saxon and Swedish literature describes as MA activities. The Gummesson-model (1999) of division of marketing responsibilities is used and the Byrne and Pierce-model (2007) of the role of the controller.
EMPIRICAL FOUNDATION:	The empirical material consists of ten qualitative interviews from three cases.
CONCLUSIONS:	All of the respondents within the three firms studied perform MA-tasks. The responsibilities are divided in a dynamic cooperation within the firm, where the individual role is defined by individual characteristics, the external environment and the characteristics of the firm.

FIGURFÖRTECKNING

Figur 3:1 Det samtidiga ansvaret för marknadsföring och drift hos en serviceleverantörs medarbetare. Från Gummesson (1999).....	26
Figur 3:2 Orsaker, egenskaper och konsekvenser förbundna med controllers roller (Efter Byrne & Pierce (2007), författarnas översättning från engelskan).....	30
Figur 4:1 Danisco Sugar AB, respondenternas inbördes relationer i organisationsstrukturen.....	33
Figur 4:2 AarhusKarlshamn AB, respondenternas inbördes relationer i organisationsstrukturen.....	40
Figur 4:3 Pågen AB, respondenternas inbördes relationer i organisationsstrukturen	48
Figur 5:1 Illustration av respondenternas del av controllerfunktionen, Danisco	64
Figur 5:2 Illustration av respondenternas del av controllerfunktionen, AarhusKarlshamn AB.....	69
Figur 5:3 Illustration av respondenternas del av controllerfunktionen, Pågen	76
Figur 6:1 Illustration av den totala controllerfunktionen inom ett (fiktivt) företag och olika aktörers del av denna.....	80
Figur 6:2 Illustration av sambanden mellan orsaker, individens filterprocess, personliga egenskaper, aktiviteter och konsekvenser i controllerrollen. (vidareutveckling av Byrne & Pierce, 2007)	85

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. INLEDNING	8
1.1. Bakgrund.....	8
1.2. Problemdiskussion.....	10
1.3. Syfte	11
1.4. Disposition	12
2. METOD	13
2.1. Vetenskapsteoretisk ansats och forskningsstrategiska val.....	13
2.1.1. Vetenskaplig ansats.....	13
2.1.2. Undersökningsdesign.....	14
2.2. Datainsamling och urvalsprocess	15
2.2.1. Intervjuundersökning	15
2.2.2. Urval	17
2.3. Val av problemställning och teoretisk referensram.....	18
2.3.1. Val av problemställning.....	18
2.3.2. Val av teoretisk referensram	18
2.4. Undersökningens kvalitet.....	19
2.4.1. Trovärdighet.....	19
2.4.2. Äkthet	20
2.5. Etiska övervägningar	20
3. TEORETISK REFERENSRAM	21
3.1. Controllerns verktyg och aktiviteter.....	21
3.1.1. Ekonomistyrningens grunder	21
3.1.2. Controllerns aktiviteter	23
3.2. Fördelning av aktiviteter inom controllerfunktionen.....	25
3.3. Controllerns roll enligt Byrne & Pierces modell.....	26
3.3.1. Hur roller formas	26
3.3.2. Orsaker till controllerns roll.....	27
3.3.3. Individuella kunskaper och färdigheter.....	29
3.4. Sammanfattning av teoretisk referensram.....	30
4. EMPIRI.....	32

4.1. Danisco Sugar AB	32
4.1.1. Ekonomichef, Jan-Olof Malmstedt	33
4.1.2. Laboratoriechef och SMS koordinator, Gert Andersson.....	36
4.1.3. Inköps- och underhållschef, Bo-Anders Persson	38
4.2. AarhusKarlshamn AB	40
4.2.1. Produktionscontroller, Inge Olsson.....	40
4.2.2. Koncerncontroller, Jan-Ove Aspeblad.....	43
4.2.3. Avdelningschef, Martin Eskilsson	45
4.3. Pågen AB	48
4.3.1. Produktionscontroller, Richard Söderström.....	48
4.3.2. Ekonomichef, Joakim Tuvner	51
4.3.3. Produktionschef, Jörgen Olin.....	53
4.3.4. Bagerichef, Mikael Mattsson	55
5. ANALYS	59
5.1. Danisco Sugar AB	59
5.1.1. Företagets ekonomistyrningssystem	59
5.1.2. Respondenternas aktiviteter	60
5.1.3. Controllerfunktionens fördelning.....	63
5.1.4. Controllerns roll enligt Byrne & Pierces modell.....	64
5.2. AarhusKarlshamn AB	67
5.2.1. Företagets ekonomistyrningssystem	67
5.2.2. Respondenternas aktiviteter	67
5.2.3. Controllerfunktionens fördelning.....	69
5.2.4. Controllerns roll enligt Byrne & Pierces modell.....	70
5.3. Pågen AB	72
5.3.1. Företagets ekonomistyrningssystem	72
5.3.2. Respondenternas aktiviteter	73
5.3.3. Controllerfunktionens fördelning.....	75
5.3.4. Controllerns roll enligt Byrne & Pierces modell.....	76
6. RESULTAT OCH RESULTATDISKUSSION	79
6.1. Besvarande av forskningsfrågor	79
6.1.1. Hur har företaget organiserat ansvaret för och utförandet av dessa aktiviteter?	79
6.1.2. Varför är controllerfunktionen organiserad på detta sätt?.....	81
6.2. Resultatdiskussion	83
6.3. Kritik av resultaten	86
6.4. Förslag till fortsatt forskning	87
REFERENSLISTA	89

BILAGA 1.....93

1. INLEDNING

I detta inledande kapital kommer vi att konkretisera, problematisera och tydliggöra forskningsfrågorna. För att möjliggöra detta presenteras först en kort sammanfattning av ekonomistyrning¹ och dess grundläggande mål. Därefter diskuteras mer precist en för den här uppsatsen viktig aktör inom ekonomistyrningen: kontrollern. Vidare förs en diskussion kring tidigare forskning och hur den relaterar till uppsatsens positionering. Avslutningsvis presenteras uppsatsens frågeställningar, syfte och disposition

1.1. Bakgrund

”Men det är inget som han är ensam om att göra!” (Martin Eskilsson, linjeförman AarhuusKarlshamn AB). Detta uttalande från en av våra respondenter fick oss verkligen att börja fundera. I litteratur på området controlling² och controllers³ beskrivs oftast kontrollern som en funktion i särställning inom organisationen, en granskande och analyserande funktion som förbereder beslutsunderlag till chefer och beslutsfattare och ofta tillhör mer eller mindre separat controllerorganisation. (se t ex Samuelsson m.fl. 2001, Källström 1994, Burns & Baldvinsdottir 2007,

¹ Vi definierar i uppsatsen ekonomistyrning som: avsiktlig påverkan på en verksamhet och dess befattningshavare i avsikt att nå vissa ekonomiska mål (NE)

² Med controlling avser vi: att planera, kontrollera, rapportera och redovisa i syfte att övervaka och upprätthålla satta mål.

³ Med controller avser vi i uppsatsen: en person som utgör en del av controllingfunktionen inom ett företag. (och som antingen innehar titeln ”controller” eller inte)

Byrne & Pierce 2007). Om detta inte är fallet, hur är controlling då organiserat inom företag?

Det är idag svårt att hitta någon bok eller artikel i ämnet företagsekonomi som inte direkt eller indirekt behandlar de stora förändringar som marknader, länder, företag och människor går igenom. Globalisering, hyperkonkurrens, snabb teknologisk utveckling och företagsekonomiska trender har en omfattande påverkan på det dagliga arbetet med att bedriva verksamhet och ekonomistyrning inom företag. Inte minst påverkar detta hur en controller kan utföra sitt arbete idag, vilka verktyg som kan användas och vad som prioriteras (Burns & Baldvinsdottir, 2007).

Enligt Nationalencyklopedin (2009) kan ekonomistyrning definieras som ”avsiktlig påverkan på en verksamhet och dess befattningshavare i avsikt att nå vissa ekonomiska mål”, där planering av förväntade händelser och parering mot oväntade händelser kombineras med uppföljning, rapportering och analyser. I strikt mening kan alltså denna definition omfatta alla medvetna handlingar som personer i ledande befattningar inom en organisation gör. Brister i styrning kan resultera i ekonomiska förluster, dåligt rykte och, i värsta fall, konkurs för företag (Merchant & van der Stede, 2007). Enlig litteratur på området utgör kontrollern en viktig del av organisationens ekonomistyrningssystem genom att vara den kontrollerande, granskande och analyserande funktionen (Heckert & Willson, 1963).

Titeln controller har under 1900-talet blivit en allt mer vanligt förekommande arbetsbeskrivning. Titeln anses ha vuxit fram successivt under en period när organisationer expanderade i rask takt, vilket ledde till ökad komplexitet och behov av samordning, information och kontroll. Kontrollern har sitt ursprung inom den externa redovisningen och arbetsuppgifter som normalt förknippas med detta (Heckert & Willson, 1963 och Paulsson Frenckner, 1986). Forskning kopplat till controlling och controllers är överens om att titeln har sitt ursprung i USA. Den funktion som controllers skulle utöva enligt Heckert och Willson (1963) innefatta att bistå beslutfattare med rapporter, råd och värdefull kontroll av och inom organisationen. Den som arbetade med dessa controlleraktiviteter⁴ titulerades ofta just controllers, men titeln innebar inte automatiskt att innehavaren av den bara utförde controlleraktiviteter. I Sverige började titeln controller dyka upp först på 1970-talet. Det är dock oklart vad som vid denna tidpunkt täcktes in under titelbegreppet och vad dessa personer hade för primära arbetsuppgifter. Den svenska forskaren Olve (1988) har dock definierat den svenska controllerrollen som att den i mindre utsträckning jämfört med den amerikanska controllerrollen innefattar ansvar för redovisningsuppgifter och i större utsträckning strategiska och långsiktiga frågor.

Enligt litteratur på området håller controllerrollen på att förändras. I och med utvecklingen av stödjande IT- och affärssystem, regleringar, företagstrender och ökad konkurrens ska dagens controller i högre grad vara en intern analytiker och konsult. Detta innebär mer inriktning på strategiska frågor och företagets drift och

⁴ Controlleraktiviteter och controllingaktiviteter använder vi i uppsatsen synonymt och avser då planerings-, kontroll-, rapporterings och redovisningsaktiviteter, vilka syftar till att övervaka och upprätthålla satta mål.

controllern ska ha blivit mindre av en traditionell "bean counter", med fokus på siffror och rapportering. (Burns & Baldvinsdottir, 2007)

1.2. Problemdiskussion

Som diskuterats ovan visar forskning på att den nutida controllerns roll förändrats de senaste decennierna. Globalisering, ökad konkurrens, snabba teknologiska förändringar, redovisningsskandaler och företagstrender ska ha haft stora konsekvenser på hur företag drivs och den funktion som controllers har (Burns & Baldvinsdottir, 2007). I framförallt USA och England har det skrivits hyllmeter, både inom populärvetenskapliga och akademiska tidskrifter, om hur dessa förändringar får controlleryrket att förändras samt för- och nackdelar med ekonomistyrning överlag (se t.ex. Siegel, Sorensen & Richtermeyer, 2003, Gibson, 2002, Dent, 1996, Vollmer 2008, Lambert & Sponem, 2005 och Baines & Langfield-Smith, 2003).

Burns och Baldvinsdottir (2007) menar att den nutida controllerrollen har förändrats från att ha varit en "bean-counter" till en "business-partner". Med detta menar de att personer som arbetar som controller har kommit att mer frekvent arbeta med att bistå chefer med underlag för strategiskt beslutsfattande. Samtidigt har fokus på finansiella nyckeltal minskat i takt med att mer mjuka variabler förespråkas. Hopper (1980) fann i sin studie att chefer önskade att controllern fungerade mer som en servicefunktion och mindre av en sifferfunktion, vilket även innehavarna av controllerrollen önskade. Parker (2002) argumenterar för att den gamla stammen av kontrollerande och finansiellt inriktade controllers numera tvingas till att förändra sin roll på grund av en bredare kunskap hos icke-ekonomer. Han menar att den nya controllerroll som träder fram avkrävs en djupare kunskap och förståelse för strategi, analyser, ledarskap och kommunikation. Argumentationen ovan antyder att controllerns nya roll avkräver att utövaren agerar på nya sätt jämfört med tidigare utövare. Vad är det då för aktiviteter som controllerrollen omfattar? Var går gränsen för vad en controller är? Vi ställer därför frågan:

Vilka aktiviteter innefattas i controllerfunktionen?

Till skillnad från i andra länder har det sedan början på 1990-talet varit ganska tyst om den svenska forskningen kring controllerrollen och implementering av ekonomistyrningssystem. Detta vill vi råda bot på i och med den här undersökningen. Vi vågar påstå att vi, genom denna studie, tar ett steg längre än vad tidigare svensk forskning och litteratur gjort och studerar hur företag har valt att fördela den totala controllingfunktionen inom en organisation. Tidigare litteratur kring controllerrollen gör antagandet att funktionen uppbärs av en person, benämnd controller som rapporterar till beslutsfattande chefer. Detta förutsätter en klar hierarkisk lösning, vilket bör ifrågasättas med dagens dynamiska och snabbföränderliga omvärld. I likhet med Gummesson (1999), som menar att marknadsföringsansvar är fördelat på många (om inte alla) individer och positioner inom en orga-

nisation, tror vi även att den totala controllerfunktionen i ett företag kan ha en liknande fördelning. Det är därför rimligt att fråga sig hur en sådan fördelning ser ut i svenska företag och vi ställer därför frågan:

Hur har företag organiserat ansvaret och utförandet av controllerfunktionen?

Vidare har tidigare svensk litteratur haft ett klart tekniskt-rationellt synsätt på ekonomistyrning och har exempelvis därför beskrivit praktiska beräkningsmetoder, hur en budget ”bäst” utformas och vilka mått som bör användas. Dessa har ofta även ett klart top-down fokus och ser controllerns roll som att förse ledningen med information och att analysera utfallet av den av ledningen formulerade strategin (se t.ex. Samuelson 2001, Olve 1988). Vi menar att detta är en allt för snäv bild. I en snabbt föränderlig värld hinner företag inte med att formulera ett optimalt ekonomistyrningssystem som klarar av att förutse alla möjliga framtida händelser. I dessa fall blir de kompletterande informella (human-relations) styrsystemen allt viktigare eftersom dessa tenderar att täcka upp där de formella bristerna (Frow, Marginson & Ogden, 2005).

Ytterligare kritik (jfr Ramberg, 1997) som riktats mot forskning inom ekonomistyrning är att den, metodologiskt sett, tenderar att enbart fokusera på controllerns bild och inte tar med andra intressenters syn på vad ekonomistyrning är och vad det har för funktion att fylla i företag. Tidigare forskning har fokuserat på *personerna* som har innehaft titeln controller och i mindre utsträckning intresserat sig för vad controllerfunktionen omfattar och hur denna funktion växer fram inom en organisation. Byrne och Pierce (2007) efterlyser vidare forskning kring relationerna mellan operativa chefer och controllers eftersom dessa präglas av mångtydighet, konflikter och är starkt situationsberoende. Detta har medfört att vi funde- rat om controllerfunktionen är något som växer fram snarare än om det är en funktion som skapas genom formella ansvarsområden, vi ställer oss därför frågan:

Varför är controllerfunktionen organiserad på detta sätt?

1.3. Syfte

Syftet med den här uppsatsen är att beskriva och analysera hur controllerfunktionen är fördelad inom en organisation, samt att analysera och diskutera orsakerna till detta.

1.4. Disposition

Uppsatsen vidare disposition är strukturerad genom att kapitel två presenterar de metodologiska ramverk som valts för att besvara ovanstående syfte. I detta kapitel presenteras bland annat vilka vetenskapsteoretiska val som gjorts, hur urvalet har bestämts samt hur insamlandet av den empiriska datan har genomförts. I kapitel tre presenteras den teoretiska referensramen. Kapitlets struktur följer frågorna *vilka*, *hur* och *varför* som presenterats i ovanstående problematisering. I kapitel fyra presenteras det empiriska materialet. Strukturen följer av att respondenter från respektive företag presenteras var för sig, uppdelat efter de tre företagen. Uppsatsen analys presenteras i kapitel fem där den teoretiska referensramen sammanfogas med det empiriska materialet. Även detta kapitel följer *vilka*, *hur* och *varför* enligt frågeställningen ovan. Slutsatser presenteras därefter i kapitel sex. I detta kapitel ges även förslag till vidare forskning.

2. METOD

I detta kapitel presenteras den vetenskapsteoretiska ansats som valts för uppsatsen. Vidare framställs de forskningsstrategiska val som gjorts för att på bästa sätt uppnå uppsatsens syfte och besvara forskningsfrågorna. En diskussion gällande urval och tolkning av källor förs även i detta kapitel. Sist i kapitlet presenteras en diskussion om undersökningens reliabilitet, validitet och generaliserbarhet. Ett resonemang förs genom hela kapitlet om styrkor och svagheter som följer av de metodval som gjorts.

2.1. Vetenskapsteoretisk ansats och forskningsstrategiska val

All tolkning bygger på antaganden, förutfattade meningar och tidigare kunskap hos tolkaren. Vi vill i det här avsnittet tydliggöra våra synsätt och motivera och förklara det förhållningssätt vi har haft i undersökningen och de metodval som gjorts.

2.1.1. Vetenskaplig ansats

Vi har i undersökningen använt oss av en kvalitativ metod. Detta gjorde vi för att djupare kunna analysera fenomenet vi valt att studera samtidigt som målet med studien inte är att generalisera resultaten för en större population. Enligt Bryman & Bell (2005) är kvalitativ metod oftast förenligt med ett induktivt förhållningssätt till teorin på området, ett tolkningsperspektiv på människors agerande och ett konstruktionistiskt ontologiskt synsätt.

Vi har i den här undersökningen tillämpat ett tolkningsperspektiv. Detta tillhandahåller verktyg som underlättar förståelsen av mänskliga beteenden och utgår från människors subjektiva uppfattningar som grund och förklaring till hur de agerar (Bryman & Bell, 2005). Fördomar och uppfattningar om vår omvärld grundar sig i socialt accepterade uppfattningar om hur världen är beskaffad. Dessa fördomar bär vi som författare med oss även i denna uppsats. Det är därför rimligt att vi inte har kunnat hålla ett rent objektivi synsätt eftersom våra tidigare kunskaper och fördomar inom ämnet påverkat våra val av forskningsfrågor (Holme & Solvang, 1997). Detta har ställt större krav på oss att undvika styrande av respondenternas svar under intervjuerna.

Det konstruktionistiska synsättet innebär att sociala företeelser, som organiseringen av ekonomistyrning, konstrueras av de involverade aktörerna och ständigt omformas och ges nya betydelser. En annan aspekt av konstruktionismen är att forskarens tolkning även utgör en konstruktion av verkligheten och en ögonblicksbild (Bryman & Bell, 2005). Vi har i undersökningen varit väl medvetna om att det bara är respondenternas bild för stunden som är tolkningsbar och att ett fåtal intervjuer inte kunnat fånga hela bilden.

2.1.2. Undersökningsdesign

För att möjliggöra en djupare analys av organiseringen av ekonomistyrningen har tre fallstudier genomförts. En fallstudie lämpar sig väl när en forskningsfråga kan skapas genom frågorna *hur* och *varför* (Yin, 2003) och när studien rör den komplexitet och de kontextspecifika aspekter som fallet uppvisar (Bryman & Bell, 2005). Ytterligare viktiga egenskaper hos en fallstudie är att den inte kräver ett visst händelseförlopp eller förutbestämda beteendemönster för att vara applicerbar. Fallstudien är, enligt Yin (2003) även särskilt tillämpbar när syftet är att studera samtida fenomen i sin specifika kontext. Enligt vår bedömning är organiseringen av controllerfunktionen starkt beroende av kontextuella orsaker varför en fallstudie kan anses tillämplig (Bryman, 1997).

Valet att genomföra fallstudier i tre olika fallföretag har tagits eftersom det tillät oss få en bredare bild än vad bara ett fall skulle ge. Enligt Yin (2003) är en ”multipel-case” design att föredra framför endast ett fallföretag eftersom detta ger väsentligt ökade chanser att åstadkomma en bättre undersökning. Fördelarna Yin nämner är bland andra att fallstudier med ett företag är mer sårbara; om något går fel så kan hela undersökningen förloras. Med flera fallföretag ökar även möjligheten att replikera undersökningen. Om samma slutsatser kan dras i flera företag väger detta tyngre än om det bara görs i ett företag. De slutsatser som presenteras i kapitel sex visar alla resultat som pekar i samma riktning. Detta, anser vi, ger extra tyngd åt uppsatsen eftersom generaliserbarheten och den externa validiteten därmed även ökat.

Kritik mot fallstudier som undersökningsdesign säger att resultaten inte går att generalisera till en större population, att de är för ostrukturerade och saknar systematiska tillvägagångssätt samt att de tar för lång tid och resulterar i stora ohanterliga dokument (Yin, 2003). Eftersom vi enbart har använt oss av tre fallföretag

är urvalet för litet för att slutsatserna ska kunna generaliseras på alla svenska företag. Skillnaderna mellan olika företag är dessutom så pass stora att detta inte skulle tillföra något väsentligt. Syftet är istället att bidra till förståelsen av hur fenomenet ifråga kan se ut. Att undersökningen är ostrukturerad anser vi dock har varit styrkan i undersökningen och har möjliggjort för respondenterna att i högre grad få fram sina åsikter om vad vi undersökt. Att intervjuerna resulterade i omfattande dokument kan vi hålla med om.

2.2. Datainsamling och urvalsprocess

Den genomförda undersökningen omfattar en litteraturgenomgång och en intervjuundersökning. Vi redogör i det här avsnittet för hur vi gått tillväga i undersökningarna, hur urvalet skett samt för- och nackdelar med dessa val.

2.2.1. Intervjuundersökning

Enligt Yin (2003) är intervjuer en av de viktigaste källorna när en fallstudie genomförs. Vid en fallstudie är det också vanligt att man för att kunna studera fallet så naturligt som möjligt och minimera intervjuareffekter att man använder sig av observation eller ostrukturerade intervjuer (Bryman & Bell 2005). Detta har vi i undersökningen i möjligaste mån tagit fasta på. Respondenterna fick ett introduktionsbrev innan intervjun med ett antal punkter/frågor de ombads diskutera kring⁵, varefter de fick ha en monolog kring dessa punkter tills de uttömt ämnet, vilket närmast kan beskrivas som en ostrukturerad intervju (Bryman & Bell, 2005). Intervjuerna varade mellan 60 och 90 minuter. Valet att samla in material via ostrukturerade intervjuer ställde högre krav på oss att noggrant utforma de teman som skulle behandlas. Anteckningar gjordes under denna del av intervjun för att göra det möjligt att ställa kompletterande frågor när respondenten uttömt sitt ämne. Risken med den här typen av intervjuer är att respondenten inte diskuterar de ämnen som vi som forskare anser är intressanta. För att undvika att det insamlade materialet helt skulle förlora värde för vår undersökning ställdes kompletterande frågor direkt efter respondentens monolog. Det är därför rimligt att benämna den delen av intervjun som semistrukturerad (Bryman & Bell, 2005). I valet av intervjumetod inspirerades vi av Gibson (2002), som valt att använda en liknande metod i en studie av controllers inom hotellbranschen. Gibson menar att en ostrukturerad intervju, där respondenten tillåts samtala fritt inom ett visst angivet ämne, på ett bättre sätt kan ge underlag för att karakterisera ett visst beteendemönster.

En viktig detalj under intervjuerna var att vi som intervjuare förhöll oss så passiva som möjligt under den inledande delen. Respondenterna informerades om att in-

⁵ Se bilaga 1

tervjun inledningsvis skulle ha karaktären av en monolog snarare än en dialog, varför författarna sågs mer som åhörare än förare av intervjun (Gibson, 2002). Detta gjorde vi för att på ett bättre sätt få fram vad respondenten ansåg vara viktig i sitt vardagliga arbete utan en eventuellt hindrande eller ledande påverkan från intervjuarna.

Intervjuerna spelades in och sammanfattades efteråt. Sammanfattningarna skickades sedan till respektive respondent för validering. Att intervjuerna spelades in anser vi ha varit mycket viktigt. Människor minns i högre utsträckning det som för stunden anses intressant och därför kan viktiga detaljer, som framkommit under intervjutillfället, annars glömmas bort eller kanske inte uppmärksammas. Ljudupptagning kan även spelas upp flera gånger efter intervjutillfället, varför denna risk minskas avsevärt (Thurén, 2007 och Bryman & Bell, 2005). Genom att låta respondenterna validera våra uppfattningar har vi stärkt trovärdigheten i den empiriska sammanställningen. Dock ska det påpekas att en respondentvalidering kan medföra att respondenterna vill censurera material. Av våra respondenter har två begärt väsentliga förändringar i den empiriska framställningen. Detta har gjorts så att det inte har påverkat andemeningen i materialet eller de slutsatser som kan dras av intervjun.

Åtta av tio intervjuer genomfördes på plats. De två resterande intervjuerna, med respondenterna Inge Olsson och Martin Eskilsson i Karlshamn, genomfördes via telefon. Detta kan ha försämrat våra möjligheter att analysera fallföretaget AarhusKarlshamn i samma utsträckning som de andra två eftersom vi eftersom inte kunde observera specifika förhållanden på arbetsplatsen, respondenternas ansiktsuttryck och den allmänna kulturen på företaget (Bryman & Bell, 2005). En fördel med trots detta ha genomfört intervjuerna via telefon är att vi kunnat få värdefull insikt i ett företag som annars, av kostnads- och tidsskäl, hade riskerats att missas.

Att respondenterna i hög utsträckning utformade intervjuerna själva upplever vi som en stor fördel i undersökningen. Det har därmed i hög grad framkommit vad som rör sig inom företaget för tillfället och hur *respondenterna* ser på situationen ifråga. Om intervjuerna hade varit strukturerade i högre grad hade antagligen väsentliga aspekter gått förlorade i undersökningen eftersom ekonomistyrning i stor utsträckning är kontextberoende (Ax m.fl., 2001). Vi hade inledningsvis ingen kunskap om situationen på fallföretagen och detta skulle ha kunnat begränsa intervjuerna väsentligen. Nackdelar med metoden har dock varit svårigheten att styra respondentens svar till att behandla situationen inom företaget och inte till ekonomiska aspekter i landet i stort. En annan nackdel vi har upplevt är att respondenterna färgats av förkunskapen att vi skulle behandla ämnet ekonomistyrning och ekonomistyrningssystem. Därför kan respondenterna ha förstorat upp den här aspekten i sin funktion relativt andra uppgifter. Om respondenterna inte hade fått vissa instruktioner om vad de skulle hålla sig till för teman skulle dock materialet ha blivit alltför omfattande.

2.2.2. Urval

I alla urvalsprocesser är det viktigt att det finns en klar och genomtänkt strategi som ligger till grund för hur urvalet ska ske (Bryman & Bell, 2005). Eftersom det inte, av förklarliga skäl, är möjligt att studera alla Sveriges företag har ett urval. De avgränsningar som gjorts är att urvalet enbart omfattar svenska processindustrier, belägna i Skåne och med en omsättning på mellan 100-250 miljoner kronor om året och med minst 85 anställda. Till hjälp med att finna dessa företag användes det digitala registret Largest companies. De tre utvalda fallföretagen presenteras vidare i kapitel fyra.

Eftersom syftet med undersökningen är att identifiera hur controllerfunktionen inom ett ekonomistyrningssystem organiseras, ansåg vi att det var av särskild vikt att intervjuer genomfördes både med den person som innehar titeln controller samt personer i dennes närhet. Vi har här inspirerats av Byrne och Pierces (2007) urval, där de valt att både intervjua controllers, operativa chefer och finansiella chefer, för att på så sätt studera orsaker, egenskaper och följder av controllerns roll. En kritik har även funnits mot forskning inom ekonomistyrning att bara controllers tas med i undersökningarna, vilket kan äventyra undersökningens kvalitet (jfr Ramberg, 1997). Begreppet controller är även så pass odefinierat att risken finns att man i en undersökning med uteslutande personer som innehar *titeln* controller inte kan jämföra resultaten eftersom man då kan få med så olika funktioner som ekonomichef och rena rapporteringsfunktioner. Den största nackdelen, som vi noterade, med att bara intervjua controllers är att dessa kanske har en åsikt om vad de gör och åstadkommer som inte nödvändigtvis är förenlig med hur resten av företaget upplever detsamma. Å andra sidan är en nackdel med att ta med andra individers åsikter om controllerfunktionen och controllers att kunskapen om ekonomistyrning kan vara så pass låg att en begreppsförvirring uppstår. Detta är dock en del av controllerns situation och borde därför spegla situationen han/hon befinner sig i inom företaget.

I ett andra skede har ett antal personer identifierats på forskningsstrategiskt centrala poster. Bryman och Bell (2005) benämner dessa som *nyckelinformanter* och menar att tillgången till dessa informanter kan bana väg för tillgång till viktig information inifrån en organisation. Svenning (2003) benämner dessa aktörer som nyckelpersoner och argumenterar för att urvalet av dessa *nyckelpersoner* är av stor vikt för den fortsatta studien. Vi tog kontakt med den som innehade titeln controller inom verksamheten varefter ett kedjeurval användes där controllern tillfrågades om dennes främsta samarbetspartners inom företaget. I samband med detta är det värt att notera att författarna på detta vis blev färgade av nyckelpersonens roll, eller sagda roll, tidigt i studien, vilket överensstämmer med den tidigare diskussion som förts om problematiken med objektivitet (Holme & Solvang, 1997). Intervjuerna med dessa övriga respondenter var upplagda på samma sätt som intervjuerna med nyckelpersonerna.

Enligt Svenning (2003) finns det en stor risk att nyckelpersoner som har ett inflytande över styrningen av en verksamhet med allra största sannolikhet inte kommer att uttala sig kritiskt om den utan enbart återger en PR-version av sanningen. Detta försökte vi även i möjligaste mån undvika, genom dels att ha flera respondenter

med från samma organisation och genom att inte fokusera på eventuella resultat av controllerfunktionen.

2.3. Val av problemställning och teoretisk referensram

En kvalitativ metod är, som vi nämnt ovan, ofta förenlig med ett induktivt förhållningssätt till teorin och ett tolkningsperspektiv. Detta återspeglar sig i valet av problemställning och teoretisk referensram. I det här avsnittet redogörs för hur vi gått tillväga i dessa aspekter.

2.3.1. Val av problemställning

I valet av problemställning har vi förhållit oss öppna under undersökningens gång och har använt oss av en induktiv ansats. Vi gick in med inställningen att vi skulle studera samarbetet mellan controller och dennes samarbetspartners under antagandet att controller är en tydligt definierad roll och att denne har en speciell funktion som inte delas av andra. Det visade sig emellertid att alla våra respondenter ansåg sig utföra aktiviteter inom en controllerfunktion och att personer som hade andra titlar i stort sett hade en controllerfunktion. Därför upplevde vi det som meningslöst att vidare hålla oss till modellen controller - samarbetspartners utan valde att på ett bredare sätt undersöka hur controlling och ekonomistyrning är organiserat inom ett företag.

2.3.2. Val av teoretisk referensram

Den teoretiska referensramen har vi helt valt utifrån vad vi sett i intervjuerna med våra respondenter. Området controlling och controllers är utförligt beforskat, framförallt utomlands, men få modeller finns egentligen att tillgå, jämfört med områden som exempelvis marknadsföring eller finansiell redovisning. Det finns mycket skrivet om vad ekonomistyrning och controllers är och vad det borde vara. Detta redogör vi för inledningsvis i den teoretiska referensramen. Vi har även valt att använda oss av en modell av Gummesson från marknadsföringsområdet eftersom vi anser att det utifrån vad vi sett i fallföretagen går att föra ett analogt resonemang för organiseringen av ekonomistyrning. Vidare har vi även valt att använda oss av Byrne & Pierces modell för controllers roll. Denna illustrerar på ett bra sätt vad följderna är med och utan interaktion mellan controllern och den operativa ledningen och är visserligen utformad efter anglosaxiska förhållanden, men kan ändå anses vara så pass allmänt hållen att den kan vara applicerbar på svenska förhållanden.

Vi för ett resonemang kring betydelsen av informell kontra formell styrning tidigt i den teoretiska referensramen. Respondenternas perspektiv på vad ekonomistyrning är och hur det bäst genomförs verkade helt styra deras utformning av rollen.

2.4. Undersökningens kvalitet

En undersökningens kvalitet diskuteras ofta ur aspekterna intern och extern validitet samt reliabilitet. Dessa begrepp är dock associerade med en kvantitativ ansats och ett positivistiskt synsätt, varför vi här valt att diskutera undersökningens kvalitet utifrån alternativa kriterier, vilka är mer anpassade för situationen vid kvalitativa undersökningar, trovärdighet (trustworthiness) och äkthet (authenticity). (Lincoln & Guba 1985, Guba & Lincoln 1994, enligt Bryman & Bell, 2005)

2.4.1. Trovärdighet

Trovärdighet kan delas in i de fyra delkriterierna tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet och möjlighet att styrka och bekräfta. För att stärka undersökningens tillförlitlighet är det viktigt att arbeta med respondentvalideringar (Guba & Lincoln, 1985 enligt Bryman & Bell, 2005). Detta har vi, som nämnts ovan, gjort efter varje intervju genom att respektive respondent getts möjlighet att läsa sammanfattningarna som skrivits om respektive intervju. Nackdelen med detta kan vara om respondenten skulle försöka censurera delar av intervjun. Som nämnts ovan har några respondenter begärt förändringar av ett par citat. Detta har genomförts så att andemeningen i framställningen i vår mening inte påverkats.

Överförbarhet är en annan aspekt som Guba & Lincoln (1985, enligt Bryman & Bell, 2005) tar upp. Denna avser i vilken utsträckning resultaten från undersökningen kan vara tillämpbara även i en annan kontext. Genom att tre fallföretag valts istället för ett har denna aspekt beaktats så mycket som möjligt inom de ramar vi haft för undersökningen. Beskrivningarna av fallen och respondenterna har vi även försökt hålla så fylliga och transparenta som möjligt, för att på så sätt underlätta förståelse och att möjliggöra en eventuell jämförelse med andra kontexter.

Pålitlighet är den tredje aspekten inom begreppet trovärdighet. Detta motsvarar den kvantitativa ansatsens *reliabilitet* och innebär att forskarna bör redogöra för alla steg i undersökningsprocessen, för att på så sätt möjliggöra en revision av hur beslut fattats och slutsatser dragits. Vi har i detta kapitel försökt att i möjligaste mån redogöra för hur vi gått tillväga i valet av problemformulering, teoretisk referensram, respondenter och fallföretag.

Den sista aspekten som Guba och Lincoln beskriver är *möjlighet att styrka och konfirmera*. Här betonas vikten av att det vid en revision ska vara möjligt att styrka resultaten. Det ska av texten klart framgå att forskarna handlat i god tro och

inte låtit förutfattade meningar styra tolkningarna. Det är förstås inte möjligt att helt undgå att vi i våra tolkningar färgas av tidigare erfarenheter och åsikter, men vi har i analysen av materialet försökt utgå från vad litteraturen säger, för att på så sätt minimera våra egna åsikters inflytande.

2.4.2. Äkthet

Äkthet (authenticity) tas även upp av Guba och Lincoln (1994) som ett alternativ till den kvantitativa ansatsens kvalitetskriterier. Enligt det här kriteriet är det viktigt att ställa sig frågan hur undersökningen påverkat de deltagande. Om den ger en rättvis bild av vad respondenterna sagt och deras situation, om den har bidragit till att de förstår sin eller andras situation bättre eller på något annat sätt förändrat deras situation. Det är förstås oundvikligt att den här undersökningen på något sätt förändrar hur de uppfattar sina roller inom företaget eller att undersökningen kanske belyser problem inom företaget som eventuellt inte var tydliga på samma sätt innan. Samtidigt skulle det ha krävts större djupdykningar och utförligare undersökningar av fallföretagen för att kunna ge en helt rättvis bild av eventuella problem, varför vi i analysen inte fokuserat på de här aspekterna. Vi har här försökt beskriva hur controllerfunktionen är organiserad och inte bedöma om detta är rätt eller fel.

2.5. Etiska övervägningar

Alla respondenterna har erbjudits att vara anonyma och avböjt detta. Att de inte anonymiserats skulle kunna få följder för deras samarbete framöver. Vi hoppas att den här undersökningen snarare har bidragit till att belysa eventuella aspekter i organiseringen av ekonomistyrningen i respektive företag, än har varit till besvär för fallföretagen och respondenterna. Vi har även i våra frågor till respondenterna inte bett om deras åsikter om de andra respondenterna som person, utan försökt hålla undersökningen på ett mer allmänt, professionellt plan.

Vi har även förändrat ett antal citat i empirikapitlet efter att respondenterna granskat texterna, för att undvika citaten tagits ur sitt sammanhang på ett felaktigt sätt.

3. TEORETISK REFERENSRAM

I detta kapitel presenteras de teorier som sedan kommer att användas för att analysera den insamlade empirin. Kapitlet är strukturerat genom att först presentera vad controlling är och vilka aktiviteter som enligt litteraturen brukar innefattas i begreppet controller. Därefter presenteras Gummessons (1999) modell för ansvarsfördelningen av marknadsföringsuppgifter och utvalda aspekter i Byrne och Pierces (2007) modell över controllerns roll.

3.1. Controllerns verktyg och aktiviteter

För att kunna beskriva och analysera vilka aktiviteter som innefattas i den svenska controllerfunktionen presenteras här först de grundläggande begreppen inom ekonomistyrning. Därefter presenteras de aktiviteter som litteratur innefattar i controllerns roll.

3.1.1. Ekonomistyrningens grunder

Enligt Ax m.fl. (2005) har den traditionella definitionen av ekonomistyrning varit: "All den planering och uppföljning som bedrivs i ett företag där måttenheten är pengar". Under det senaste decenniet har begreppet dock enligt Ax m.fl. kommit att få en vidare betydelse: "avsiktlig påverkan på en verksamhet och dess befattningshavare mot vissa ekonomiska mål". Dessa ekonomiska mål kan antingen då vara av finansiell eller icke-finansiell art och kan t.ex. avse aspekter som lönsamhet, likviditet, kundnöjdhet eller kvalitet. Med "avsiktlig påverkan" avses i definitionen styrning. Detta kan enligt Ax m.fl. ske genom formella styrmedel, organisationsstruktur eller mindre formaliserade styrmedel. Som *formella styrmedel*

räknas de styrmedel som i organisationen måste utföras enligt vissa förutbestämda kriterier och dit räknas många av ekonomistyrningens tekniker som: resultatplanering, budgetering eller processtyrning. *Organisationsstrukturen* kan också verka som ett styrmedel och innefattar aspekter som verksamhetens utformning, ansvar, befogenheter och beslut. Till begreppet *mindre formaliserad styrning* räknar Ax m.fl. begrepp som företagskultur, lärande och bemyndigande (eng. *empowerment*).

När förutsättningarna förändras ändras ansvarsförhållandena och därmed måste de formella systemen och organisationsstrukturen i ekonomistyrningen löpande justeras och följas upp. I dagens läge förändras förutsättningar snabbt för företag och det finns en press på ekonomistyrningssystemen att kunna förändras snabbare. Det är då viktigt att medarbetarna förstår att ekonomistyrning inte är ett statiskt system som är färdigt när det implementeras, utan snarare fungerar som dynamiska system i ständig utveckling. Ett företags styrsystem bestäms dels av företags-traditioner och ledningen och dels påverkas det av hur andra företag gör och hur inställningar och normer ser ut i omgivningen. (Burns & Scapens, 2000)

Ax m.fl. (2001) menar att ekonomistyrning även av nödvändighet är starkt kontextberoende. Med detta ska förstås att olika företag har olika förutsättningar för att styra men även för att bli styrda. Ax m.fl. menar att ekonomistyrningen som sådan gått från att vara av strikt finansiell karaktär till att omfatta mjukare målsättningar som företagskultur och motivationsuppbyggande. Den äldre synen på ekonomistyrning har starkt påverkats av den debatt som Johnson och Kaplan (1987) förorsakade med boken "Relevance Lost". I detta verk argumenterade författarna för att ekonomistyrningens relevans var överspelad, i och med att den bara behandlade finansiella och historiska mått på ett företags prestation. Kritiken har bland annat satt fokus på användandet av icke-finansiella prestationsmått, balanserat styrkort som övergripande ekonomistyrningssystem och studier av betydelsen av informella former av styrning.

Hoque (2003) diskuterar dessa två perspektiv på ekonomistyrning och kallar det formella perspektivet för det *Tekniskt rationella* perspektivet och det mer informella perspektivet delar han upp i *Human relations* och *Political economy* perspektiven. Det tekniskt rationella perspektivet har rötter i ett behavioristiskt synsätt där anställda kan styras genom belöningar eller bestraffningar i första hand. Här sätts fokus på byråkratiska och hierarkiska kontrollsystem, som ett medel att uppnå en effektiv resursallokering. Exempelvis används budgetar som en sådan formell styrprocess.

Kritiker mot det tekniskt rationella perspektivet lyfter fram det orimliga i att en organisation styrs genom effektiva och rationella mekanismer. Kritikerna menar att detta perspektiv brister i att beakta organisationen ur en social, ekonomisk och politisk synvinkel. Vidare menar kritikerna att det tekniskt rationella perspektivet brister i att identifiera personlig övertygelse hos individer inom organisationen och att olika mål kan existera samtidigt inom en och samma organisation (Hoque, 2003). Det är inte heller alltid möjligt att fastställa entydiga mål och därmed vad som är önskvärt beteende inom en organisation, vilket avsevärt kan försvåra formell styrning (Merchant & van der Stede, 2007).

De andra perspektiven på ekonomistyrning som Hoque (2003) nämner betonar vikten av informella sociala relationer för styrningen och vikten av nätverkande och politik. Styrformer inom de här perspektiven är istället delaktighet i beslutsfattande, belöningsystem, ledarskap, slack i organisationen och interpersonella relationer. I det politiska perspektivet betonas även vikten av att lämna utrymme för förhandlingar. Formella styrsystem ses i de båda senare perspektiven mer som redskap för förhandlingar och för ledarna att vinna auktoritet än att de har ett värde som sådana.

3.1.2. Controllerns aktiviteter

En controllers roll i ekonomistyrningen är att fungera som en stabsfunktion och att stödja ledningen i utformningen och användningen av olika styrmedel. Ledningen har här huvudansvaret för utformningen av systemen, men kontrollern har ansvar för att systemen är effektiva. (Samuelson, 2001)

Enligt anglosaxisk litteratur kan funktionen controller sammanfattas som en funktion inom ett företag som övervakar och upprätthåller formella och finansiella satta mål. Som en utvidgning av denna funktion menar Heckert och Willson (1963) att fem aktiviteter kan sammanfatta en controllers funktion. Den första funktionen är *planering*, där långsiktiga och kortsiktiga planer över verksamhetens mål underhålls och förändras i den mån det så krävs. Vidare anses *kontroll* vara en viktig aktivitet. Med kontroll menas här uppföljning av de mål som satts och reviderats i planeringsaktiviteten. En tredje viktig aktivitet är *rapporteringsaktiviteten*. I denna aktivitet innefattas underaktiviteter som att förbereda, analysera och tyda finansiella rapporter för att i ett senare skede omskriva detta till ett beslutsunderlag för ledningen. Det innefattas även i denna aktivitet att förbereda rapporter, som kan kommuniceras till externa intressenter såsom aktieägare, myndigheter, leverantörer och kunder. Den fjärde aktiviteten innefattar en ren *redovisningsaktivitet* kombinerat med en underaktivitet att underhålla och se över designen av de redovisningssystem som finns inom organisationen. Det är även viktigt att det externa redovisningssystemet integreras på ett bra sätt med de önskade interna kontroller som planerats i organisationen. Den femte aktiviteten som Heckert och Willson anger att en controllerfunktion omfattar sammankopplas med de tidigare fyra. Exempel på detta kan vara att övervaka verksamheter som har att göra med skatter, relationer med fiskala myndigheter och revisorer samt att koordinera kontrollsystem inom organisationen. (Heckert & Willson, 1963)

Controllerfunktionen kan även anses vara en servicefunktion som möjliggör för andra organisationsmedlemmar att fatta de bästa möjliga besluten, givet den rådande situationen (Baines & Langfield-Smith, 2003). Ytterligare ett synsätt är att se kontrollern som en ambassadör som genom rapportering och analyser integrerar redovisningsavdelningar med övriga organisationen (Byrne & Pierce, 2007).

I Europa anses controllerfunktionen antagit en något annorlunda roll än den som anglosaxisk litteratur beskriver (Paulsson Frenckner, 1989). Författare på området menar att den europeiska controllerfunktionen begränsas, jämfört med en amerikanska controllerfunktionen, till att enbart omfatta tolkning, analys och insamlan-

de av data. Utöver dessa aktiviteter anser Granlund och Lukka (1998) att controllerrollen i Europa gått från att vara historiskt inriktad till att numera vara en naturlig del av ledningsgruppen. Byrne och Pierce (2007) menar att detta innebär att den samtida europeiska controllerfunktionen bör innefatta en framåtblickande, snarare än en bakåtblickande och historisk ansats.

I Sverige har controllerfunktionen traditionellt sett en något annorlunda innebörd. Mattsson (1987) hävdar att den svenska controllerfunktionen är mer av en ekonomistyrningsfunktion än, som den amerikanska, en kontrollfunktion. Mattsson menar vidare, i likhet med diskussionen om amerikanska controllerfunktionen som Heckert och Willson (1963) för, att den svenska controllerfunktionen kan identifieras fyra aktiviteter som den är sysselsatt med. Dessa aktiviteter är medverkande i strategiskt och långsiktigt arbete, budgetering, rapportering och analyser av insamlat material. I vissa fall menar Mattsson att den svenska controllerfunktionen även innefattar aktiviteter som bokslut och redovisning, men nästan aldrig av försäkringskaraktär, internrevision eller finansiering. Olve (1988) menar att den svenska controllerfunktionen enklast kan beskrivas som en amerikansk controllerfunktion, där ansvaret för bokslut och redovisning tagits bort, samtidigt som det lagts till ett ansvar för strategifrågor. Olve argumenterar vidare för att den svenske ekonomen här fått uppgifter som kräver att denne ”måste lära sig att syssla med affärsrelevant information, även om den inte alltid är exakt, precis och reviderbar” (Olive, 1988).

Paulsson Frenckner (1989) lyfter fram möjligheten att *controller*, både i Sverige och i Europa, möjligen kan vara en titel som adderats på en redan befintlig ekonomroll. Mattsson (1987) beskriver hur svenska företag under 1980-talet frekvent sökte *controllers* till varierande funktioner inom organisationerna; exempel som Mattsson tar upp är koncerncontroller, divisionscontroller, marknadscontroller, produktionscontroller och planeringscontroller. Titeln controller verkar med andra ord vara ett paraplybegrepp som täcker in många olika aspekter och funktioner inom ett företag.

I likhet med Burns och Baldvinsdottir (2007) anser Byrne och Pierce (2007) att den samtida controllern, som vi antytt ovan, har antagit en konsultbaserad roll vilken de benämner som en *business partner*. Vidare argumenterar Byrne och Pierce för att de mer traditionella rollerna av en controller fortfarande finns, men numera på mer centrala platser inom organisationerna. Litteratur på området är således överens om att controllern i mer decentraliserade organisationer, eller controllers i lägre hierarkiska strukturer, har genomgått en förändring från den traditionella rollen som controller (jfr Mattsson, 1987, Burns & Baldvinsdottir, 2007, Byrne & Pierce, 2007).

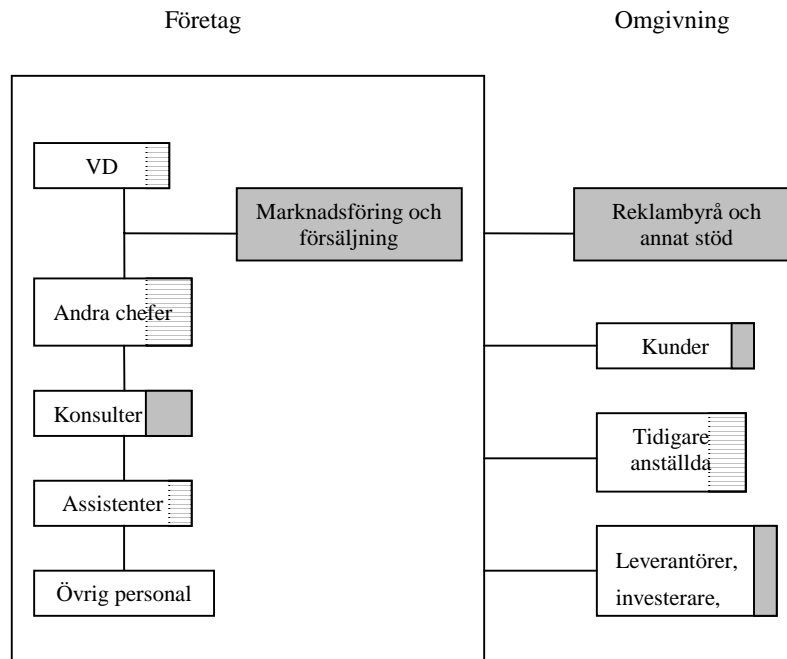
En viktig detalj som Heckert och Willson (1963) lyfter fram är att controllerfunktionens status måste vara sådan att funktionen i sig ges tillträde i hela företaget. De argumenterar vidare för att auktoriteten som följer med controllerfunktionen kan etableras genom tre sätt; genom regleringar inom företaget, genom överenskommelse från styrelse eller genom direkt agerande av företagets VD. En brist i auktoritet eller status kan allvarligt lamslå controllerfunktionens möjlighet att agera inom en organisation varför det måste anses vara av yttersta vikt att detta upprätthålls. (Heckert & Willson, 1963)

3.2. Fördelning av aktiviteter inom controllerfunktionen

I och med den ökade konkurrens och press som företag möts av, har det under senare decennier varit ett paradigmskifte inom företagsekonomi från ”business as usual” till ”ständiga förbättringar” vilket även kallas Kaizen. Kaizen är en av hörnstenarna inom Total Quality Management (hädanefter TQM), ett japanskt synsätt på företagande som fokuserar på kvalitet, kundnöjdhet och snabb kundrespons i alla led av ett företag. Med andra ord är detta aspekter som måste genomsyra hela företaget och enligt TQM har alla inom ett företag inom sin vanliga funktion även ett totalt ansvar för kunderna, kvalitet och ständiga förbättringar (Hoque 2003).

Med andra ord är det enligt TQM inte långt mellan ekonomistyrning och marknadsföring eftersom båda är funktioner som bidrar till kvaliteten hos företagets utbud till kunderna. Gummesson (1999) har för att beskriva hur ansvaret för marknadsföringsfunktionen är organiserat inom ett företag, gjort den modell som avbildas i figur 3.1. De skuggade områdena representerar här de respektive funktionernas marknadsföringsansvar. Vad VD, avdelnings- och regionchefer, konsulter och assistenter gör kan ha stor inverkan på företagets totala marknadsföring mot kunderna. Gummesson talar även, liksom TQM, om att i stort sett alla inom en organisation har ett dubbelt ansvar; både att sköta sina respektive funktioner och att samtidigt göra detta på ett sätt som bidrar till företagets marknadseffekt. För ekonomistyrning kan ett analogt resonemang föras⁶. Controlling och ekonomistyrning är inte bara ekonomiavdelningens eller controllers angelägenhet. Det är aspekter som bör genomsyra hela organisationen.

⁶ Resonemanget behöver dock anpassas något för att vara tillämpligt på ekonomistyrning. Exempelvis har inte kunder och före detta anställda någon möjlighet att påverka och istället för marknadsavdelningen är det controllerorganisationen som har störst inflytande.



Figur 3:1 Det samtidiga ansvaret för marknadsföring och drift hos en serviceleverantörs medarbetare. Från Gummesson (1999)

3.3. Controllerns roll enligt Byrne & Pierces modell

Som en struktur till att förklara varför controllerfunktionen är organiserad som den är inom fallföretagen har vi här valt att använda oss av Byrne och Pierces (2007) modell över faktorer som påverkar en controllers roll. Byrne och Pierce har i sin undersökning av controllers⁷ och finansiella och operativa chefer inom 16 företag i Irland studerat påverkande orsaker, egenskaper och konsekvenserna av controllerns roll. Vi ska i det här avsnittet presentera modellen och de olika dimensionerna. Vi har här valt att fokusera på teorier om roller, orsaker och individuella egenskaper. Detta är för att vi valt att inte analysera konsekvenserna i någon större utsträckning och aktiviteterna i sig också har beskrivits ovan.

3.3.1. Hur roller formas

Roll är ett mycket mångfacetterat ord och kan tydas på många olika sätt. Enligt Nationalencyklopedin (2009) definieras *roll* som ett sociologiskt begrepp för ”de förväntningar och normer som är förknippade med en social position eller upp-gift”(NE) Det kan ses som ett socialt erkänt beteendemönster som kan hjälpa personen ifråga att hantera återkommande situationer och att hantera andras roller.

⁷ Författarnas översättning av ”management accountant”.

Ordet bygger på en metafor från teatern och skillnad kan därmed göras mellan innehavaren (skådespelaren) och rollen. Personen som fyller rollen kan bytas ut, men förväntningarna på rollinnehavaren förblir ändå samma. Roller är en viktig del i kommunikationen mellan människor och begreppet ligger nära begrepp som jobb, funktion, plikt, uppgift och status. Om inte rollen spelas enligt omgivningens eller enligt individens förväntningar kan detta leda till konflikter (Nationalencyklopedin på nätet, 2009). Vi ställer oss bakom denna definition av roll.

Rollerna som personer har inom en organisation påverkas genom en rad faktorer och är en dynamisk funktion. Detta har Kahn (1964) beskrivit i sin *Role Theory*. Enligt denna påverkar en rad olika faktorer en individs rolluppfattning. Kontexten spelar en stor roll, alla personer som befinner sig i direkt närhet till den studerade individen kommer att ha en påverkan på den roll som individen har inom organisationen. De förväntningar som personerna inom denna sfär har ger en påverkan på individen och formar på så sätt hur dennes roll kan se ut genom ett ”rolltryck”. Genom detta kommer individen som är utsatt för påverkan att agera på ett, ur sfärens ögon, rätt eller felaktigt sätt och får i och med det ”rollkraft”. Förväntningarna på individens roll skapar även hinder för vad sfären uppfattar att individen kommer att klara av. Vidare kan en individs fysiska tillvaro på en given kontorsplats förstärka eller försvaga den roll som den omedelbara sfären förväntar sig. Den påverkan som den omedelbara sfären utövar kan vara av både formell karaktär, såsom lagar och regler, eller informell karaktär, såsom kulturella aspekter eller sociala strukturer inom organisationen. (Kahn m.fl., 1964)

Rollen utformas med andra ord av påverkan och förväntningar från omgivningen, men en viktig aspekt är att beakta är också hur individen kan påverka sin egen roll. Enligt *Role Theory* reagerar individen, som är utsatt för rollpåverkan, på förväntningar och påverkan utifrån den egna varseblivningen och de tolkningar som denne gör. Det är alltså även delvis den mottagande individens uppfattningar om andras förväntningar som medverkar till att forma en roll inom en organisation. En roll skapas med andra ord både genom sändande och genom mottagande av förväntningar i ett dynamiskt utbyte. (Kahn m.fl., 1964) Controllern har i detta alltså både en sändande och mottagande funktion och både styr och blir styrd inom organisationen.

Ansvar är tätt kopplat till begreppet ”roll”. Nationalencyklopedins ordbok på nätet definierar ansvar som ”skyldighet att se till att viss verksamhet fungerar och att ta konsekvenserna om så inte sker” (NEO, 2009). Olika organisationsprinciper leder till olika handlingsutrymme för de anställda och en förutsättning för att man ska kunna *bära* ansvar är att man har en handlingsfrihet och befogenhet att förfoga över resurser. Samtidigt bör det göras skillnad mellan *upplevt* ansvar och *tilldelat* ansvar.

3.3.2. Orsaker till controllerns roll

Enligt Byrne och Pierces (2007) undersökning hade externa, företagsinterna och individuella orsaker en stor betydelse för hur controllerfunktionen utformades.

Ägarstrukturen fanns påverka rollen på så sätt att den i dotterbolag till multinationella bolag (hädanefter MNEs) påverkades och utformades i mycket högre grad från koncernledningen. I ett familjeägt, eller mindre bolag återfanns inte denna påverkan. Vidare anses *branschens egenskaper* och omgivningen ha ett starkt inflytande; faktorer som ekonomiska förhållanden, branschtrender, konkurrens och säsongsmönster påverkar. Controllers i dotterbolag till MNEs påverkades dock i mindre grad än de i mindre och familjeägda bolag. *Reglering* och lagstiftning hade även en påverkan på rollen, då t ex the Sarbanes-Oxley Act (SOX) påverkat de irländska controllerna och fått dessa att fokusera mer på kontroll. (Byrne & Pierce, 2007)

Interna orsaker till rollens utformning kan vara företagets *storlek* vilket påverkar omfattningen av controllerfunktionen, kunskapen controllern har om aktiviteter utanför ekonomi och i vilken utsträckning rollen var formellt definierad. Om rollen var tydligt definierad i förväg, söktes personer som kunde fylla rollen och rollinnehavarna hade mindre inflytande på utformningen. Allmänt sett så fann Byrne och Pierce (2007) att ju mindre företaget var, ju fler ansvarsområden fick controllern och ju lättare var de för denne att följa med i vad som händer i och utanför organisationen. Företagets *struktur* påverkar även, där MNEs fanns ha en mer hierarkisk och rigid struktur medan företag med en funktionell struktur i högre utsträckning välkomnade tvär-funktionellt samarbete. (Byrne & Pierce, 2007)

Kulturen inom företaget påverkade rollen i mycket hög utsträckning enligt vad Byrne och Pierce upptäckte. Synen på aspekter som samarbete, kostnader, öppen dialog och arbetsrutiner kunde starkt definiera en controllers rörelseutrymme inom en organisation. Företagets *teknologi* påverkade även i hög grad där automatisering av finansiella transaktioner och processer har gjort att tiden som förr spenderades på framtagande av rapporter nu istället kan spenderas på annat och även möjliggjort bättre analyser. Affärssystem hade ofta implementerats i företagen, men dessa hade istället för att minska arbetsbördan för controllern snarare ökat denna. *Ledarskapet* inom företaget och i synnerhet högsta ledningen hade en stor betydelse. Framförallt economichefens inställning och bakgrund påverkade och chefernas påverkan kunde variera med hur genomskådligt och lätt ansvarsområdet var att styra och tidigare erfarenheter från att arbeta tillsammans med controllers. (Byrne & Pierce, 2007)

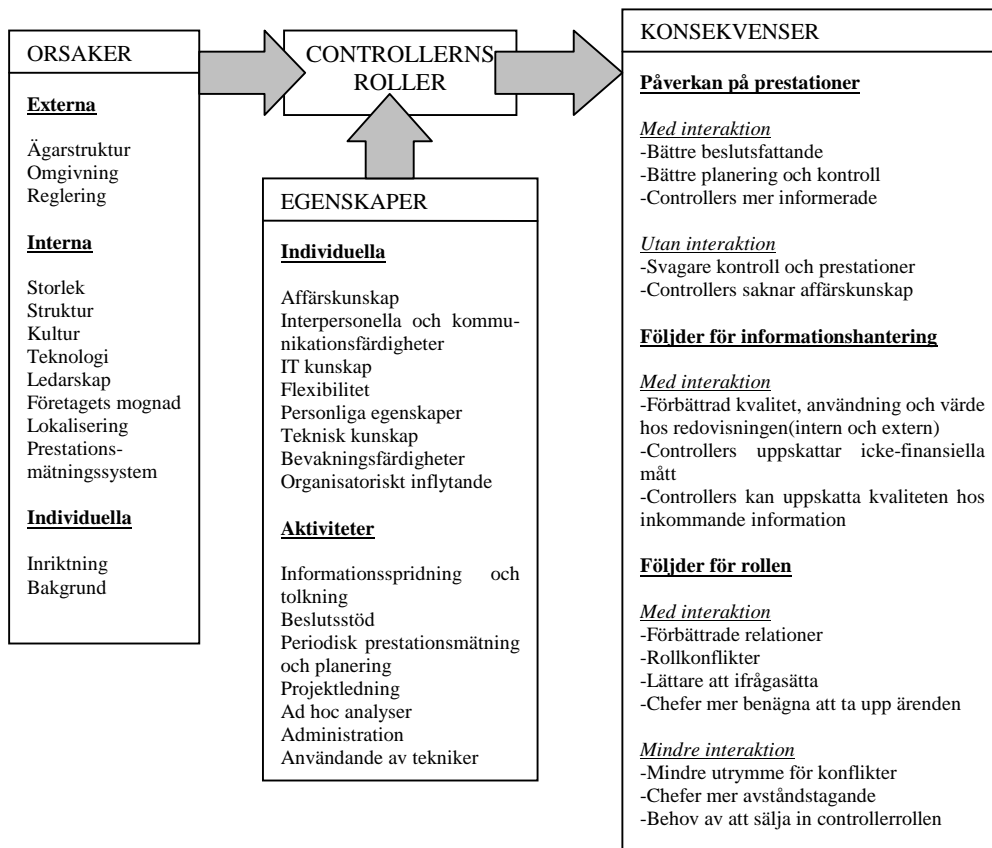
Företagets situation och *mognad* fanns påverkade rollen. Detta definierar i stor utsträckning vad som betonas inom företaget, t ex marginaler eller finansiering. Var controllern är fysiskt lokaliserad verkade dock inte ha någon större påverkan på rollen. Detta eftersom controllern ofta var lokaliserade fysiskt nära produktionen och att kommunikationen förenklats så pass mycket genom bland annat IT och en öppen kultur. (Byrne & Pierce, 2007)

Systemen för prestationsmätning inom företagen hade mycket stark påverkan på rollen. En controllers roll var ofta mycket knuten till system som budget eller annan prestationsmätning. Ett gemensamt tema för många företag var att relationen mellan controller och den operativa ledningen påverkades i hög grad av diskussioner kring prestationsmätning. Controllern hamnade här också ofta i en mellanposition mellan koncernledningens önskemål och den lokala ledningen. (Byrne & Pierce, 2007)

Enligt många respondenter i Byrne och Pierces (2007) studie var personliga egenskaper en mycket stor del vad som utformar yrket och kommentarer som "it's a huge people role" var vanliga. Aspekter som vilken attityd kontrollern hade till omgivningen, hur tillmötesgående denne upplevdes och hur driven denne var formade rollen. Enligt vissa respondenter var det till och med helt upp till kontrollern att utforma sin egen roll inom företaget. En respondent identifierade också kontrollerns läggning för antingen formella styrsystem och siffror eller affärer och drift av verksamheten som det som bestämde hur rollen var. Att utvecklas i sin roll och att tas på allvar sågs även som viktigt. Egenskaper som många av respondenterna även efterlyste och som många tyckte att kontrollern brast i var flexibilitet och öppenhet. En controller behövde både vara flexibel, tillmötesgående och öppen samtidigt som beslutsamhet och styrka var essentiella egenskaper. (Byrne & Pierce, 2007)

3.3.3. Individuella kunskaper och färdigheter

Byrne och Pierces (2007) studie visade också att kontrollerns kunskaper och färdigheter formade rollen. Kunskaper om verksamheten, interpersonella färdigheter, IT kunskap, tekniska kunskaper, flexibilitet och organisatoriskt inflytande var bland andra de som värdesattes högst bland respondenterna. Av dessa ansågs kunskap om verksamheten och interpersonella färdigheter vara absolut störst, ju bättre kontrollern var på att hantera relationer och människor ju bättre ansågs denne kunna utföra sitt arbete. Verksamhetskunskap definierades som hur mycket kontrollern interagerade med resten av företaget, innovationsförmåga, hur mycket misstag som kunde göras utan detta, i vilken utsträckning detta krävdes vid beslutsfattande och att det tog tid att skaffa denna kunskap. Ju mer kunskap kontrollern hade om siffrorna, ju mer kontroll ansågs denne även ha över verksamheten.



Figur 3:2 Orsaker, egenskaper och konsekvenser förbundna med controllers roller (Efter Byrne & Pierce (2007), författarnas översättning från engelskan)

3.4. Sammanfattning av teoretisk referensram

I den teoretiska referensramen har vi försökt täcka in vad litteraturen säger om controllers och controlling som förklaringar på vad som kommit fram under intervjuerna i de olika fallföretagen. Som ett svar på vad controlling är och vad det innefattar för aktiviteter har vi diskuterat vad framförallt svensk litteratur säger på området. Utifrån detta har vi kunnat identifiera fyra till fem huvudaktiviteter som en controllerfunktion innefattar.

Den första funktionen omfattar ett mer strategiskt och långsiktigt arbete där controllern anses vara en del av ledningsgruppen. Utöver detta återfinns aktiviteter som budgetarbete, rapportering samt analysarbete i den svenska controllerfunktionen. Dessa aktiviteter kan och ska jämföras med dem som anglosaxisk litteratur beskriver, där planering, kontroll, rapportfunktion samt redovisningsaktivitet återfinns. Vidare har vi visat på att vissa författare på området menar att den moderna controllerfunktionen är mer framåtblickande än den tidigare mer bakåtblickande

controllerfunktionen. Ovanstående kommer vi att använda för att identifiera och förklara *vad* controllerfunktionen är i våra tre fallföretag.

Vi har vidare gått igenom Gummessons (1999) modell för ansvarsfördelning där vi, genom ett analogt resonemang, visat på att controllerfunktionen kan fördelas på ett liknande vis. Gummessons modell för ansvarsfördelning kommer att användas för att förklara *hur* de olika respondenternas inblandning i controllerfunktionerna är fördelade.

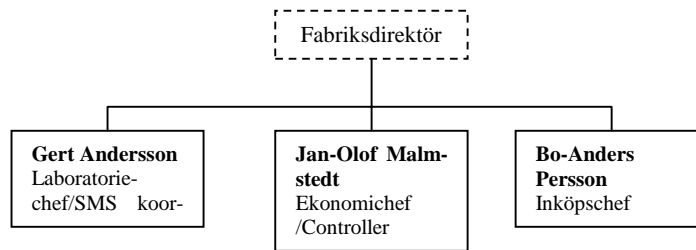
Sist har vi beskrivit aspekterna roll, orsaker och individuella egenskaper i Byrne och Pierce (2007) modell över faktorer som påverkar controllers roll i en organisation. Vi har presenterat hur roll skapas, utformas och får effekter inom en organisation. Vidare har vi diskuterat hur ansvar kan få effekter på rollen inom en organisation och hur externa, företagsinterna och individuella orsaker kan påverka de egenskaper som den enskilde individen har. Diskussionen omfattade även hur dessa skapar förutsättningar för rollens utformande i en organisation. Denna modell kommer vi att använda för att ge förklaringar till *varför* en fördelning av controllerfunktionerna kan finnas i de tre fallföretagen.

4. EMPIRI

I det här kapitlet presenteras sammanfattningar av intervjuerna med respondenterna från de tre fallföretagen. Detta görs uppdelat efter respektive fallföretag och respondent. Först återges företagen kort, varefter varje respondents bakgrund, uppgifter och funktion framställs.

4.1. Danisco Sugar AB

Danisco Sugars fabrik ligger i Örtofta, ett litet samhälle mellan Eslöv och Lund i Skåne. Fabriken i Örtofta grundades 1890 (danisco.com). Danisco har en omsättning på 18,7 miljarder DKK (danisco.com). Företaget var för 15 år sedan i svensk statlig ägo och var, enligt egen utsago, Sveriges största företag. Då som nu producerade företaget allt socker som den svenska marknaden efterfrågade. Sedan dess har det gått igenom avsevärda rationaliseringar och av sju fabriker är nu bara en i Örtofta kvar. I Örtoftafabriken produceras vanligt strösocker från sockerbetor. Produktionen är utpräglad säsongsbetonad och under hösten mellan den 25 september och den 14 januari pågår *kampanjen*, som företaget själva kallar det. Under denna kampanj produceras 18 000 ton socker per dygn, vilket kräver tunga investeringar. Ett driftstopp kostar företaget mycket, varför stora delar av investeringarna är till underhåll och förebyggande åtgärder.



Figur 4:1 Danisco Sugar AB, respondenternas inbördes relationer i organisationsstrukturen

4.1.1. Ekonomichef, Jan-Olof Malmstedt

Jan-Olof Malmstedt (hädanefter Ekonomichefen) är ekonomichef för Daniscos båda fabriker i Örtofta och Arlöv. Han började på dåvarande Sockerbolaget i Malmö 1982, efter en kandidatexamen i företagsekonomi och sex års arbetslivserfarenhet inom andra företag. Vid intervjuens genomförande har han arbetat i Örtofta i tio år. Ekonomichefen är chef för Daniscos "Shared Service Center" för administration och ekonomi för fabrikerna i Örtofta och Arlöv. Det innefattar all administration med bland annat löner och bokslut. Ekonomichefen ingår i ledningsgruppen på tio personer där han själv är ekonomichef, en är personalchef och övriga är utbildade inom processteknik eller kemi.

Danisco är en tung processindustri som ca 100 dygn per år kör dygnet runt. Det är tunga råvaror med grus och sten i och utrustningen slits hårt under produktionsperioden. I och med att en så stor mängd betor (350st/sekund) ska gå igenom processen krävs mycket stora maskiner vilket innebär att avsevärda belopp avkrävs när maskiner behöver bytas ut. Ekonomichefen påpekar att 30-40 miljoner kronor investeras varje år. Utöver detta kostar underhåll av maskinparken ca 40 miljoner årligen. Det är upp till Ekonomichefen att kontrollera att budgeten efterlevs. Det är, enligt Ekonomichefen en allmän uppfattning inom företaget att ramarna för budgeten ligger fast och att det är hans uppgift är att hålla efter så att dessa följs.

När det gäller förändringar av arbetsuppgifter och attityder menar han att efterlevnaden av budgeten blivit mer och mer uppmärksam på grund av ökad konkurrens på sockermarknaden. Förr var denna statligt reglerad i Sverige och företaget hade "gott om pengar". Nu är reglerad på europeisk nivå, och företaget upplever därför en hårdare kostnadspress.

Danisco använder sig av affärssystemet SAP varigenom mycket av ekonomistyrningen sker. Många ser systemet som stort och klumpigt, men Ekonomichefen menar att det är det ett mycket bra redskap för ekonomer där mycket information kan fås. I nuläget håller företaget dock på att komplettera affärssystemet med ett "Business Warehouse" i syfte att underlätta framtagandet av rapporter och beslutsunderlag. Kommunikationen mellan enheter i företaget har även underlättats

genom att olika moduler till SAP för inköp, ekonomi och produktion har kompletterats.

Fabriken i Örtofta är indelad i tre resultatenheter: sockerproduktionen, paketeringen och foder. Dessa delas i sin tur upp på olika kostnadsenheter, vilka i sin tur är kopplade till bland annat underhållsverksamheten i affärssystemet. Varje aktivitet inom företaget blir kopplad till en arbetsorder som bär kostnaderna. För varje arbetsorder läggs det upp en budget som stadgar vilka kostnader som är acceptabla samt vilken tidsåtgång som beräknas på projektet. Varje person inom organisationen avkrävs därefter att registrera vilka projekt de jobbar med för att en uppföljning av kostnader och tidsåtgång ska kunna göras. Arbetsordrarna utgör därför en mycket viktig del av Daniscos verksamhetsstyrning. Ett problem i Ekonomichefens jobb är att "gubbarna på golvet" inte känner till och bryr sig om styrningssystemen. Han tror att detta kan bero på att de bara ser en summa i affärssystemet, som var tänkt för en viss arbetsorder, men att det inte betyder mer än så. Han menar vidare att det finns en tendens till att sammanblandning mellan olika order uppstår, vilket försvårar uppföljningen och föranleder en hel del "tjatande" från arbetsledningen och hans sida.

Under hösten läggs budgeten upp för nästa år. Det är Ekonomichefens uppgift att ta fram alla uppgifter om respektive kostnadsenhets arbetsorders för tre år tillbaka. Därefter förväntas varje kostnadsenhet presentera ett förslag till budget för det kommande året. Förslagen bearbetas av Ekonomichefen där en avstämning mot resten av företaget görs ifall deras begäran är rimlig varefter han lägger fram ett nytt förslag. Förslaget stäms av med fabriksdirektören och sedan med huvudkontoret i Köpenhamn. Han menar här att han tillsammans med fabriksdirektören åker till Köpenhamn för en "mangling" där de får motivera och argumentera för budgetförslaget inför koncernledningen. Om koncernledningen kräver att de ska spendera mindre går processen tillbaka till de olika kostnadsenheterna som försöker hitta delar att spara in på. Detta kan ske ett par gånger mellan ledningen i Örtofta och Köpenhamn, men i februari ska det definitiva beslutet vara fattat.

Vissa kostnadsenheter kan, enligt Ekonomichefen, hantera pengarna över året medan andra inte kan det. Han påpekar att det är hans viktigaste roll, som han ser det, att då "hålla rätt på dem". Detta görs vanligtvis genom månadsvis återkoppling. Budgeten är periodiserad schablonmässigt efter tidigare års förbrukningsfördelning, vilket möjliggör för honom att löpande jämföra periodens utfall tidigare års utfall. Vid avvikelser mot budgeten "går han ut och talar om det för dem". Om avvikelserna är mycket stora sammankallas de ansvariga till ett möte för att identifiera orsakerna och analysera om det går att lösa inom ramen för den lagda budgeten eller om enheten är i behov av mer pengar. Detta går för det mesta att lösa med en annan kostnadsenhet inom fabriken och det är ytterst sällan som de behöver vända sig till koncernledningen i Köpenhamn. Svaret från koncernledningen brukar ändå vara att de inte får mer pengar, menar han. Det är under större kriser som till exempel då stora maskiner går sönder under produktionssäsongen, som de behöver extra hjälp från moderbolaget.

Varje kostnadsenhet håller med andra ord reda på sin egen budget, men Ekonomichefen har den övergripande insynen och sköter rapportering till den operativa

verksamheten, men också till fabriksdirektören och koncernledningen. I rapporteringen till koncernledningen försöker han ofta tona ner problemen:

det försöker jag hålla så ... det är inga problem, inga problem ... för annars går telefonen direkt ... problem ska vi klara själva, det är huvudmålet... det ska vi fixa

Ekonomichefens ansvar är att se till att budgeten följs och att varna om något håller på att gå fel. Hans kontaktpersoner i dessa fall är arbetsledarna, inför vilka han får ifrågasätta fattade beslut och försöka sparra dem så att de kan lösa problemen. Han har inte, varför han tycker det är viktigt att man som controller är "lite smidig" och i första hand diskuterar och förklarar varför, istället för att köra hårt mot hårt. Han menar vidare att hans fysiska placering i Örtofta är av mycket hög vikt. Det möjliggör för honom att bygga upp personkännedom bland de anställda inom företaget. Han menar att informella träffar i korridorerna och på möten medför att man känner varandra personligen och den acceptansen från de anställda är nödvändig för att han ska kunna utöva sin roll:

Den acceptansen från dem är nog absolut nödvändig, det tror jag. Det går inte att sitta på avstånd och försöka styra, på något sätt. Utan det (med eftertryck) måste man liksom ha fingrarna nere i smeten.

Tidigare satt han som controller i Malmö, där de försökte styra hela fabriker på ett helt annat sätt, samtidigt som den enda informationsporten in i fabriker gick genom den ekonomiansvarige. Nu, när han sitter i Örtofta styr man avdelning för avdelning, vilket enligt Ekonomichefen ger mycket bättre möjligheter. Ekonomichefen upplever sin roll inom företaget som mycket klar. Förväntningar som han känner från produktionen är att han:

[...] ska hålla rätt på ekonomin så att de (arbetsledarna) inte får problem [...] Jag ska va så säker på att vi klarar våra mål så han (arbetsledaren) ska inte behöva bekymra sig.

Ekonomichefen menar att de är mycket samstämmiga inom ledningsgruppen och samtycker alla till att en lagd budget ska ligga. Det finns dock de från "tekniksidan" som menar att "det här måste vi göra i alla fall, ska det bli någon kampanj eller inte?". Det finns en stor press på produktionen att fungera under kampanjen. Förr användes det här uttrycket av "teknikerna" inom företaget för kräva mer pengar, men numera anser Ekonomichefen att det blivit mer accepterat med ekonomiska aspekter i och med att kunskapen om ekonomi ökat. Förr gick det t ex att gå över budgeten ganska rejält, med bara en varning, vilket inte skulle vara möjligt idag. Det är enligt Ekonomichefen ofta som diskussioner dyker upp inom ledningsgruppen:

Att diskutera sådana problem, det är rätt ofta inom ledningsgruppen... Hur ska vi få pengarna att räcka? Var ska vi få dem ifrån? Hur ska vi omprioritera? Och då har jag ju oftast då en lite hårdare syn, kan man säga. Vilket är min roll naturligtvis. Jag ska försöka hålla igen ju. Och min chef är förstås lite klugen. Och det blir helt enkelt att man försöker enas. Och som sagt, allra sista utvägen det är ju till Köpenhamn...

Från och med det att kampanjen börjar till att den slutar går skiftgången oavbrutet utan lediga dagar vilket är en del av anställningsavtalen.

Många stannar också länge i företaget när de väl börjat, det finns många som stannar tills de pensioneras. Å andra sidan sparar de anställda under kampanjen upp så mycket komplidighet mm att en semester på tio veckor inte är någon ovanlighet. Kulturen inom Danisco är enligt Ekonomichefen mycket familjär. Det finns en mycket stark gemenskap och kampanjen bidrar enligt honom till detta:

Kampanjen fungerar som ett mycket stort mål. Där är ingen sjukdom under kampanjen. Då är man inte sjuk liksom. Det kan man vara på mellankampanjen. Och om man känner efter på morgonen, då känner man inte efter under kampanjen. Då har man sin roll. Man vet vad man ska göra. Man behövs, man verkligen behövs här. Man är så fåtaliga under kampanjen, så gubbarna vet att de ställer sina kompisar, de lämnar dem i sticket va... om man stannar hemma.

4.1.2. Laboratoriechef och SMS koordinator, Gert Andersson

Gert Andersson (hädanefter kallad Laboratoriechefen) är Laboratoriechef och koordinator för styrsystemen ”SMS” på Danisco i Örtofta. Han är utbildad gymnasiekemiingenjör och har sedan kompletterat med en tvåårig utbildning inom företagsekonomi och marknadsföring. Tidigare har han varit chef för produktionsområdet socker och kan därför processen hur man framställer socker väl.

Laboratoriechefen anger att han har många olika sorters uppgifter. Som laboratoriechef har han personalansvar. Han menar att engagemang skapar han genom målstyrning. En gång i månaden genomförs arbetsmöten där bland annat det ekonomiska läget tas upp, så att en kostnadsmedvetenhet byggs upp hos personalen. Han menar då att risken är mindre för att budgeten överskrids.

Laboratoriechefens arbetsuppgifter i sin andra roll som koordinator för ledningssystemen, är att skapa en hållbar utveckling enligt Daniscos ”Sustainability Management System” (härefter SMS). Verksamheten utvärderas enligt ett specialanpassat balanserat styrkort med fem perspektiv: *Kvalitet och Nöjd kund*; där fokus är att ”stå på tå för kunderna efter deras önskemål” och ständiga förbättringar, *Produktsäkerhet* är ett annat viktigt perspektiv, där produkterna följs upp enligt speciella säkerhetskriterier och riskanalys. Det tredje perspektivet är *energi och miljö*; Det fjärde perspektivet är arbetsmiljön, vilket ska leda till förbättrad produktion och högre kvalitet. Det femte perspektivet rör *affärsmoral och etik*, men är mer applicerbart för huvudkontoret enligt Laboratoriechefen. Måtten i styrkortet utformas centralt men måltalen definieras lokalt av ledningsgruppen. Vid sidan av styrkortet kommunicerar Laboratoriechefen även ut företagets policy, vilket bygger på de fem perspektiven och tankarna som ligger bakom dem. Regelbundet revideras enheten av både externa och interna revisorer enligt måtten. Varannan månad träffas även koordinatorerna för de olika förvaltningarna i Köpenhamn.

Varje år sätts mål för verksamheten för styrkortets mått. Laboratoriechefen kommer med förslag till mål, vilka sedan diskuteras i ledningsgruppen där besluten

fattas. Målen sätts snävare än vad som egentligen behövs för att säkra att de uppfylls. Alla styrsystemen går igenom av ledningen fyra gånger om året där alla satta mål och standards följs upp. Inför dessa möten har han ett ansvar att skapa beslutsunderlag för ledningen med en analys av trender inom de olika perspektiven. Varje arbetsdag genomförs ett produktionsmöte och på veckobasis följs resultaten upp. Statusen kommuniceras därefter ut i verksamheten så att ett engagemang skapas för resultaten.

Laboratoriechefen samarbetar med Ekonomichefen när det gäller ledningsmötena, där måltalen för styrkortet bestäms. Deras arbetsuppgifter kopplas även samman genom att budgeten sätter ramar för styrkortets mål och för verksamheten som bedrivs. Laboratoriechefen arbetar med uppföljningssystemen och att skapa ett generellt engagemang för företagets styrsystem. Företaget har även en övergripande handlingsplan för hur målen som definierats i styrkortet ska uppnås. Denna bryts sedan ner för varje avdelning. Varje avdelning ges därefter möjlighet att själva definiera hur dessa mål ska uppnås.

Belöningar får de anställda i form av individuell lönesättning, om den anställde bedöms vara mycket engagerad resulterar detta i en högre lön. I samband med förslagsverksamheten delas också premier ut, antingen i form av en sak eller kan den anställde säga att det går till avdelningen så går mer pengar till gemensamma aktiviteter för avdelningen.

Laboratoriechefen upplever att han har en mycket diffus roll, eller att han har många roller. Han är dels chef över laboratoriet, dels ansvarig för samordningen av ledningssystemen inom produktionen. Hans egen kommentar om sin roll är:

[...] min roll här va... alltså, jag kan ju lägga mig i allt (med eftertryck), lägga mig i allt här på bruket... man kan ju alltid hävda att det rör något av de här facken (pekar på styrkortet).

Han upplever vidare sin roll som mycket fri och utan klara gränser eftersom han tillåts att utvecklas inom företaget. Detta sker främst genom att han tillåts få nya och engagerande uppgifter. Sina tidigare arbetsuppgifter försöker han delegera vidare till medarbetare varför han understryker vikten av att ansvara för att de vidareutvecklas. Vidare menar han att hans roll i ganska stor utsträckning utformas av hans personliga egenskaper och hans intressen genom att "man tar sig utrymmet". Han menar att man behöver vara en räknennis och att man har kunskaper om processerna inom företaget. Vidare krävs en dialog med marknadssidan inom företaget och att han har "systemen bakom sig" som redskap vilket legitimerar och motiverar hans roll. Han säger att:

Allt det här i kombination... gör att folk ibland kanske lyssnar på mig

Laboratoriechefen arbetar även nära produktionscheferna och det är oftast "han som skjuter på dem" men att de även kommer till honom om det uppstår problem som de gemensamt kan lösa. Det gäller enligt honom att hela tiden ha en dialog med produktionen om beräkningar, mått, måltal med mera. Den fysiska närvaron i fabriken tror han är mycket viktigt eftersom detta möjliggör en daglig kontakt och att han kan göra egna iakttagelser.

Hans direkta ansvar är att laboratoriet ska följa den utstakade budgeten och att man ser signalerna om att något är på väg att gå fel. Vidare ansvarar han för att följa upp och analysera verksamheten enligt styrsystemen och ge förslag till optimering av processerna.

Ja, ansvar... alltså, jag har ju inte produktionsansvar och ansvar för att produktionen går rätt. Utan jag bara jobbar med verktygen och att peka på att...och där tar jag mig vilka friheter jag vill. The sky is the limit. Vi jobbar hela tiden med att ha så kreativa uppföljningssystem som möjligt, som pekar på delarna i produktionsområdet och pekar på .. titta här, det här går snett...här måste vi vidta mått och steg ... det är ungefär så som min roll är

4.1.3. Inköps- och underhållschef, Bo-Anders Persson

Bo-Anders Persson (hädanefter Inköpschefen) arbetar på Danisco som inköpschef och underhållsansvarig. I grunden är han maskiningenjör, men har under sin karriär kompletterat detta med att bli certifierad underhållsmanager samt grundkurser i företagsekonomi.

Han sitter i en ledningsfunktion inom företaget och har tre kontor varifrån han utgår; Örtofta, Arlöv och Köpenhamn. Detta medför även att han har tre chefer som han svarar inför, eller som han själv uttrycker det ”en chef i tre olika skepnader”.

Inköpschefens arbetsuppgifter är fördelade på två stora områden, inköp och underhållsansvar. Båda dessa områden säger han sig styra genom ett antal måltal benämnda KPI. Dessa KPI fungerar som ett utgångsläge där maximal drift utgör 100 %. Vid avvikelser från dessa minskas KPI och därmed introduceras en rörlig, fiktiv kostnad som bärs av respektive projekt.

Så fort vi har en låg KPI, under 100, så ska det kommenteras och rapporteras med en felrapport. De här rapporterna kommer sedan att bära en effektkostnad [...] och där går man också in och säger: har vi tappat någon produktionseffektivitet, alltså vi har fått en effekt på det sättet. Så varje fel får en så kallad del av den extrakostnaden för rörliga kostnader, som är en fiktiv kostnad.

Enligt Inköpschefen förekommer det inte längre någon extensiv pappersrapportering inom hans arbetsområden, utan nyckeltal och information samlas in elektroniskt. Denna information kan sedan plockas fram när den behövs av dem som behöver den. Mycket av den dagliga rapportering, som tidigare kanske resulterade i en pappersvariant, finns idag tillgänglig som elektronisk rådata istället.

Om sin egen roll menar Inköpschefen att han först och främst är chef. Som medlem i ledningsgruppen menar han att ”vår roll är [...] att se till så att vi har ett ledningssystem och strategi och kan ta rätt beslut så att den operativa delen här fungerar”. Som chef ser han sig som mycket målinriktad. Intressekonflikter som upp-

kommer på grund av att man har slack i systemet, tycker han ska lösas genom att titta på nyckeltalen och jobba mot dem. Men han säger samtidigt att detta sätt att lösa konflikter kan vara en grogrund till fler konflikter.

Det är beroende på läggning. Jag har en väldigt målinriktad läggning och då blir jag lite frustrerad när det inte går fort nog. Andra kanske säger att här är ju trivsamt och socialt och det verkar skoj. Vi är ju olika alla människor.

Utöver att vara chef menar han att han även arbetar med en typ av controllerfunktion. Den controllerfunktion som han själv arbetar med benämner han som "teknisk-ekonomisk" controlling där han "försöker överbrygga teknik och ekonomi så att ekonomerna får en lättare värld [...] att jobba i". Han menar att detta skiljer sig från vad en "ekonomcontroller" arbetar med eftersom de inte befinner sig i närheten av processerna.

Ja, en controller, en riktig controller... om man bara är controller så sitter man egentligen bara och analyserar. Då sitter man egentligen vid sidan om, då sitter man inte i själva processen... för då sitter man vid sidan om och gör controlling utifrån vissa parametrar och nyckeltal. [...] Controllingfunktionen är ju som det heter; kontrollanter. Det hörs ju inte så fint på svenska.

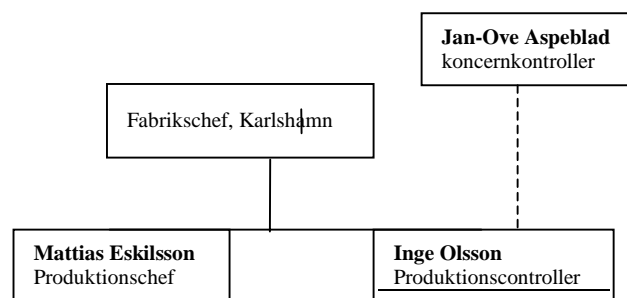
När det gäller att samla in information inom organisationen menar han att det hjälper honom mycket att sitta ute på plats. Genom att han har tre kontor, som han alternerar mellan, kan han vara på plats och få reda på vilka planer som finns på respektive ställen. Detta medför en möjlighet att koordinera stora investeringar på ett helt annat sätt än om han skulle vara positionerad på enbart en ort. Han menar att detta sista alternativ skulle medföra att han "tappar [...] en massa information". Han menar att i rollen som inköps- och underhållsansvarig så är vikten av ett väl utvecklat nätverk essentiellt.

På frågan om vad som skiljer hans controllerfunktion mot Laboratoriechefens controllerfunktion betonar han att han själv helt är inriktad på underhåll. Han menar att Laboratoriechefens funktion i större utsträckning är inriktad på att behandla produktionen, vilket gör att de båda "jobbar mot samma personer, men det blir olika vinklar".

Inköpschefen har ett ansvar för de två fabrikerna i Örtofta och Arlov. Ansvaret sträcker sig till att vara ett budgetansvar för både inköp och underhåll. Vidare har han ett ansvar för att se till att organisationen inte har för många leverantörer. Inköpschefen har även ett personalansvar för de inköpare som finns på de båda fabrikerna.

4.2. AarhusKarlshamn AB

AarhusKarlshamn (hädanefter AAK) är världsledande inom produktionen av vegetabiliska oljor. AAK bildades 2005 då Aarhus A/S och Karlshamn AB slogs samman. AAK är en mycket stor koncern, med en total omsättning under 2007 på 13 miljarder SEK och har ungefär 637 anställda. AAK är indelat i tre olika verksamhetsområden, som de själva benämner som business areas: Food Ingredients, som producerar oljor till livsmedelsindustrin, Chocolate and Confectionary Fats, där man framställer oljor och fetter för choklad och konfektyr och Technical Products & Feed, som tillverkar specialfetter som t ex smörjmedel eller som ingrediens i djurfoder.



Figur 4:2 AarhusKarlshamn AB, respondenternas inbördes relationer i organisationsstrukturen

4.2.1. Produktionscontroller, Inge Olsson

Inge Olsson (hädanefter Produktionscontrollern) har en ekonomutbildning från Lund. Han arbetar som produktionscontroller i Karlshamn, har mångårig erfarenhet av redovisningsarbete och har tidigare även arbetat som redovisningschef inom organisationen. Under studietiden arbetade han inom produktionsverksamheten, vilket han menar har hjälpt honom i hans dagliga arbete som produktionscontroller idag.

Mycket av det arbete som han utför innebär att samla in information, för att sedan sammanställa detta i rapporter. Rapporterna ska fungera som beslutsunderlag för andra inom organisationen, både i produktionsledningen och på koncernledningsnivå. Han menar att mycket tid går åt till ”rapporter som ska tas fram på härsan och tvärsan”. Enligt Produktionscontrollern är en stor del av arbetet att vara en stödjande funktion och att fungera som ett bollplank för medarbetare och en mellanhand mellan produktionsledningen och koncernledningen. Produktionscontrollern förklarar detta som att:

Dagligdags så är det ju rätt så mycket, som man säger, ad-hoc grejer som kommer upp. Personer som har frågor angående ekonomiska spörsmål. Oftast är det ju så att så fort man ska göra någonting så är det ju en peng med i bilden och då vill man gärna ha... ha upplysningar om det.

Utöver att ta fram informationsunderlag, fungerar även han även som en sporre åt produktionen. Han säger att det är nyttigt att "röra runt lite i grytan" för att få fram nya och bättre rutiner. Vidare framhåller han att det ibland krävs att en produktionscontroller drar åt ett håll som produktionen inte alltid vill gå. Detta kan visserligen leda till att det uppstår intressekonflikter mellan produktionen och produktionscontrollern, men han menar att det är viktigt att de här konflikterna tas för att konflikterna inte ska bli allt för infekterade.

Enligt Produktionscontrollern styr man inom AAK aktivt efter en rad nyckeltal. Dessa ställs upp centralt eller på den lokala avdelningen och hans uppgift är därefter att samla in relevant information utifrån dessa nyckeltal. På frågan om vilka tal som används, säger han att det skiljer sig åt, beroende på vilken del av företaget man tittar på. Vissa av nyckeltalen används till och med av vana och hävd.

Man kör ju med nyckeltal... som är standard, när man rapporterar till koncernledning. Vi har andra nyckeltal när vi rapporterar internt i olika, vad ska man säga, i olika funktioner, produktion, marknad... råvaruförsörjning, administration. Då har man olika nyckeltal, men det är fastlagda nyckeltal. De här har man skapat då... allt eftersom tiden går så har man erfarenhetsmässigt så växer de ju fram. Men de är ju rätt så statiska. Men det är en utvecklingssak, vilka nyckeltal man arbetar med.

Produktionscontrollern ställer själv krav på de nyckeltal som ska användas inom produktionen. Han säger att framtagandet av nyckeltal inom produktionen till stor del sker i samarbete mellan honom själv och produktionsledningen.

Jag sätter fokus på vissa saker. Det här tycker jag är viktigt och det här vill jag ha upp och de här nyckeltalen ska vi jobba med och mot och det gör vi ju i vårt fall inom produktionssidan med produktionsledningen. Vi tar fram de här nyckeltalen bland annat... då så kommer jag in i bilden och vilka jag tycker är viktiga, vilka jag vill ha med... och produktionen vill ha dessa... alltså... vad ska man säga... alltså produktionsfolket vill ha dessa och jag vill ha dessa.

Produktionscontrollern är organisatoriskt underställd ekonomichefen och inte produktionsledningen. Enligt honom har detta varit ett aktivt val inom organisationen eftersom han då inte hamnar i ett läge där han inte kan ifrågasätta produktionsledningen. Vidare upplever han att den nuvarande organisatoriska placeringen ger honom en möjlighet att påverka andra avdelningar som han kanske inte hade kunnat om han hade varit underställd produktionsledningen,

Vi har valt att ha det på det viset. För annars så blir man... ja... då blir man bara rent rakt ut i produktionen och så ställer de kraven. Så det håller inte. Och vi har valt att inte ha det så. För att... då hade jag inte kunnat påverka ekonomiavdelningen och IT-sidan... det hade jag inte kunnat.

Den informella aspekten av att samla in informationen understryker han som mycket viktig, även om de formella mötena tar upp mycket av hans tid. Fördelen med att få information via informella kanaler menar han är att ”man håller sig informerad och får veta vad som är i görning” och att då får man reda på bakgrunden till de siffror tas fram. Trots vikten av de informella informationskanalerna menar Produktionscontrollern att:

Möten är ju det mesta... jag kan inte säga procenttal va, men det är ju mer formella möten än den dagliga kontakten så sätt. Ofta sitter man här på sitt kontor och arbetar. Så är det ju bara helt enkelt. Det är ju den operativa delen. Sen är det ju de här andra kontakter som ofta också är viktiga men som är betydligt mycket mindre än vad man vill egentligen.

Han känner inte att produktionen har några uttalade förväntningar på honom som produktionscontroller. Arbetet utformar han till stor del själv, genom att han tar fram den information som han själv uppskattar behövs. Att han förutser vilka informationsunderlag som produktionsledningen behöver tror han gör honom till en mycket värdefull kontakt.

Enligt Produktionscontrollern har produktionscontrollerns betydelse inom AAK ökat under de senaste åren. Han har märkt att det finns ett ökat intresse och kunskap om ekonomi hos andra än ekonomer. Enligt honom stärker detta hans roll som produktionscontroller och hans tjänster upplevs i företaget som mer självklara.

De ser controllerns roll som mer viktig. När man fattar beslut så... det är inte bara det att man ska göra produktionen effektiv rent fysiskt och så där, utan man får titta på kostnadsbilden med. Man kan inte köra Rolls Royce i produktionen hela tiden, ibland måste man ha en Fiat med. Och det räcker många gånger med.

Han anser sig inte ha något ansvar för hur produktionens ekonomi ser ut eller hur utfallet och uppföljningen av tidigare satta måltal ser ut. Vidare poängteras att han har ett ansvar för att den rapportering som han utformar är korrekta och innehåller adekvat information, men inte mer än så.

Jag har inget ansvar alls. Jag är bara en person som ska se till att man har information och förklaring på saker och ting och varför det är så här. Jag ska ge... ge en rådgivning om saker och ting och hur man ska göra, men besluten tar ju inte jag.

Detta till trots framgår det att företagsledningen ibland anser att det är ekonomiavdelningen som bär ansvaret för utfallet. På frågan om varför han tror att det kan vara på det här sättet, svarar han att informationsbehovet ökat så dramatiskt under de senaste åren att systemet lätt blir svåröverskådligt. Därmed krävs det någon som följer upp och rapporterar. Det stora informationsbehovet har gjort att systemen blir mindre transparenta och därmed kan de som framför rapporterna få ta skulden för vissa av utfallen.

Informationsbehovet är oerhört stort, det är det! Man vill ha förklaringar på; Varför går det så här? Varför kostar det så mycket nu? Varför har det gått ner där? Ibland tycker de nästan att det är vårt fel att det går på ett visst sätt.

4.2.2. Koncerncontroller, Jan-Ove Aspeblad

Jan-Ove Aspeblad (hädanefter Koncerncontrollern) är dels group business controller och dels controller för en av sju business' areas (hädanefter BA) på AAK. Han ansvarar för enheterna Lipids for Care, för kosmetikaindustrin, Chocolate & Confectionary och delar av Technical Products & Feed.

Som group business controller arbetar han med att hitta strukturförändringar och produktionsrationaliseringar inom företaget. Vid problem inom en enhet fungerar han även som en stötta, eller sporre, för att hitta lösningar. I sin funktion som BA-controller är han ansvarig för att intäkter och kostnader för enheterna för t ex försäljningsbolag, forskning och utveckling, produktutveckling och inköp. Han anser att hans roll är att se vad man ska producera på de olika enheterna. Han "sparrar" fabrikerna så att de optimerar processerna och exempelvis kan de titta på nya, mer effektiva leverantörer eller liknande. Han nämner att de nuförtiden leverantörer från Malaysia, där de inte behöver göra något med produkterna, utan bara säljer det vidare. Vidare är han också controller för affärsområdet Lipids for Care, med produkter för kosmetikaindustrin. Där är det frågan om relativt få produkter, men med mycket högre marginaler. Produkterna är inte besvärligare att göra än de andra, men kraven är högre. AAK har i den här branschen stora kostnadsfördelar gentemot sina konkurrenter, i och med sina stora anläggningar. Försäljningskostnaderna är här den huvudsakliga produktkostnaden och förädlingsvärdet är en mycket liten del. De olika BAs styrs som kostnadsenheter och tilldelas sina egna kostnader. Företaget har också en avancerad säljstatistik där man för varje order kan se vad marginalerna är på produkterna och därmed kan utläsa vilken rörelsemån som finns vid en försäljning. Varje månad genomför Koncerncontrollern en uppföljning, för att se på vad det är som har förändrat kostnaderna.

AAK har en matrisorganisation. Det finns en produktionsorganisation och parallellt med denna löper de så kallade BAs med sina respektive organisationer. All produktion, utom den för mer tekniska produkter, har möjlighet att nyttja samma produktionsutrustning. Givet detta har därför alla BA inom organisationen möjlighet att utnyttja samma produktionsfaciliteter. Detta medför svårigheter att optimera produktionen i företaget som stor eftersom fördelar för någon kan innebära nackdelar för andra. De olika produktionscontrollerna på fabrikerna hjälper till med att rapportera kostnaderna för de olika fabrikerna. Utmaningen är att inte bara skära ner kostnader, vilket han anser är lätt gjort, utan att se till hur man bäst kan köra produktionen. Han menar vidare att kontrollerna på fabrikerna inte är produktionscontrollers i egentlig bemärkelse utan mer av kostnadscontrollers eftersom deras uppgift till största del är att hålla efter fabrikernas kostnader.

Inom AAK har man även en omfattande riskanalys och detta är Koncerncontrollern även delaktig i. Detta är, enligt Koncerncontrollern specifikt för branschen, och man säkrar här både råvaror och valuta med hjälp av bland annat terminer och optioner. Företaget har även en stab med controllers som hanterar de här frågorna.

Hans dagliga arbete består till stor del av möten. Dessa möten kan vara med BAs eller veckomöten med fabriksledningarna. Produktionscontrollerna på de olika fabrikena är inte med i de här mötena men han får rapporter från dem varje månad och möter dem även på mer informella möten regelbundet. Utifrån dessa möten, och rapporter som han får från BA och produktionscontrollers, skapar han egna rapporter som fungerar som beslutsunderlag för företagets styrelse.

Budgetprocessen går till så att varje BA lägger fram förslag på försäljningsbudgetar till fabrikena. På dessa kommer sedan svar i form av en kostnadsbudget och om det är möjligt att producera den föreslagna mängden. Det sker därefter en viss kommunikation mellan BA och fabriker innan budgeten fastställs.

På grund av den matrisstruktur som AAK har, parat med ett belöningsystem per BA baserat på respektive BAs resultat, är det enligt Koncerncontrollern inom AAK stora intressekonflikter. De olika BA är benägna att se till sina egna resultat samtidigt som de måste samsas om gemensamma resurser. Resultaten beräknas jämfört med budget och därför är budgetprocessen inom företaget mycket svårare att få till stånd jämfört med tidigare och innefattar en hel del politik:

Anledningen till att jag säger tyvärr är att vi har baserat det på budgetar, som vi har haft ett antal år, det gör ju att budgetprocessen blir ett jädra ... förhandlande i princip, första året gick det bra, när ingen visste att om att bonusarna baserades på budgeten. Men alla vet ju nu att det är budgeten som är bas för bonusen så blir det ju liksom jättelåga budgetar

En viktig funktion som produktionscontrollerna har inom företaget, är enligt Koncerncontrollern att hjälpa till att informera om "vad som verkligen händer" ute i de olika enheterna. Cheferna kan vara obenägna att berätta vad som är de verkliga orsakerna bakom ett resultat. I sådana lägen är det, enligt Koncerncontrollern mycket viktigt att han agerar diplomatiskt och, ungefär som en journalist, inte röjer källan. Det är viktigt att bygga upp ett förtroende hos produktionscheferna för att få sådan information. Han menar vidare att det här förtroendet behövs byggas upp med i stort sett alla inom företaget, så att vem som helst kan rapportera om saker som går fel.

En förändring som han sett under alla hans år som controller är att där det förr fanns två som kallades controller finns det nu kanske 20. Men han säger samtidigt att det kanske gått inflation i begreppet. För honom är en controller en person som är delaktig i processerna och kan verksamheten, men det finns många idag som bara sysslar med redovisning, och ändå heter controllers.

Enligt Koncerncontrollern får man som controller vara en ganska tuff person, för att våga ifrågasätta hur saker görs inom ett företag. Man måste "ställa de där

dumma frågorna som ingen annan vill” och man behöver också ha en bra baskunskap om hur verksamheten bedrivs. Han började själv i fabriken i Karlshamn med att arbeta skift och fick prova på att arbeta inom flera olika enheter på fabriken och t ex följa med på möten med större kunder. Detta är enligt Koncerncontrollern där det kan brista för många controllers idag, att de ses som ”räknenissar” och inte får lära sig verksamheten. Den större pressen inom företagen kan enligt Koncerncontrollern bidra till att de inte lär sig tillräckligt om företagets verksamhet och istället stannar inom den del av företaget där de en gång börjat. En förändring som Koncerncontrollern sett inom kontrolleryrket inom AAK är också att controllers kan få ansvar för att saker går fel om de inte rapporterat det. Det krävs att de ska agera och rapportera rätt och i tid, så att åtgärder kan vidtas.

Har han inte haft koll på det här innan, så duger det inte när han kommer med en ny prognos. Det sättet vi försöker få dem är att, de måste ta större ansvar och att inte gömma sig bakom cheferna. Annars hade vi inte behövt dem, om de inte har någon sådan roll. Då behövs ju inte en controller, om de inte har så mycket grepp om affärerna att de kan säga någonting, ha en annan åsikt än sin chef. [...] Det är de som ska ha koll på siffrorna!

Informella former av styrning upplever Koncerncontrollern som en mycket stor del av sitt yrke:

mycket är ju att du ska påverka vid sidan av. All information som man ska få är ju i princip informell, när det gäller hur det ser ut på en fabrik. [...] Det får du ju sällan den formella vägen utan det får du ju via kontakter man har på varje fabrik. I alla fall jag har ett kontaktnät med personer man pratar med som man vet har rätt bra koll på de olika fabrikena [...] Det är ju inte så lätt att läsa en resultaträkning och se varför (med eftertryck) ser det ut på det här viset? Utan det gäller ju att få mer info, om verkligheten.

Företagskulturen inom AAK är, enligt Koncerncontrollern mycket uppsplittrad. Inom det gamla företaget i Karlshamn hade man en mycket gammal och familjär brukskultur, men har nu delvis förändrats. I koncernen finns det inte någon stark kultur utan är mer en sammanslagning av olika kulturer och nationaliteter. Kulturen är enligt Koncerncontrollern mycket viktig för hur han kan bedriva sitt arbete. Förutsättningarna för att vara controller beror, enligt honom, i stor grad på hur hierarkiskt företagskulturen är och om man vågar ifrågasätta och kanske ”gå förbi” cheferna i en hierarki. De svenska förutsättningarna skiljer sig här från andra länder i och med att företagen ofta inte är lika strikt hierarkiska.

4.2.3. Avdelningschef, Martin Eskilsson

Martin Eskilsson (hädanefter Avdelningschefen) arbetar som avdelningschef på AAK i Karlshamn. Han är utbildad till civilingenjör i kemiteknik och har tidigare arbetat som processingenjör, arbetsledare och inköpsansvarig. För närvarande håller han på att komplettera sin tidigare utbildning med en MBA.

Avdelningschefen arbetar mycket i projektform och har i sin nuvarande position oftast en projektledarroll. Utöver detta går mycket av hans arbetstid åt till att planera och göra ekonomiska uppföljningar av produktionen. Han understryker även att detta är arbetsuppgifter som han delar med produktionscontrollern och linjefchefer inom företaget. Vidare består hans arbete till stor del av att fatta beslut om vad som ska eller inte ska göras. Avdelningschefen betonar att mycket är direkt kopplat till ekonomistyrning, men att kopplingen och samarbetet med produktionscontrollern inte alltid är självklart:

Det är väldigt mycket beslutsfattning om vi ska göra saker nu eller vi ska vänta. Så det är lite styrt efter räkenskapsåret där också. Ska vi göra förebyggande underhåll nu eller ska vi vänta till efter årsskiftet? Så det är ganska mycket ekonomi kopplat till min egen roll också. Och i de frågorna så är inte mitt samarbete med controller så där jättetight.

Han arbetar nära produktionen och har mycket kontakt med den operativa verksamheten överlag. Detta underlättar för honom att förstå de rapporter som skapas av produktionscontrollern. Han menar att detta är viktigt eftersom en stor del av de måltal som används inom organisationen är av icke-monetär karaktär och därför avser tekniska aspekter i produktionen. Måltalen utgår visserligen från budgeten, som spelar en stor roll i det dagliga arbetet, men mätningen sker oftare i icke-finansiella mått. Fördelen med detta val av nyckeltal är att de är mer användbara längre ner i organisationen jämfört med enbart finansiella mått.

Avdelningschefen menar att produktionscontrollern i Karlshamn agerar "hyfsat operativt" i den mening att löpande gör uppföljningar av vad som händer. Samarbetet mellan Avdelningschefen och Produktionscontrollern är av rådgivande art, där han ser Produktionscontrollern som den man "bollar ekonomiska frågor med". Vidare anser han att produktionscontrollern fungerar som en servicefunktion till produktionen och har en rådgivande, snarare än en pådrivande och förändrande funktion.

Den produktionscontrollern vi har då. Det är ju ganska tydligt att [...] Inge är en servicefunktion om jag säger så och därmed, [...] alltså den controllern vi har om vi säger så, han kommer ju från att ha suttit och genererat rapporter i en tidigare ganska... mer hierarkisk struktur. Det har varit mer av att nu ska jag ha en rapport, punkt slut och sen så är det ingen diskussion där. [...] Och det kommer ju alltid en rapport så fort man vill ha något. Han ser ju sig själv som en servicefunktion och han kanske inte driver så mycket ekonomistyrning som man kan... som en controller skulle kunna göra. Utan det är mer en speaking-partner och lämna rapporter som jag nämnde innan.

Han tycker vidare att den sociala förmågan är av yttersta vikt, både som linjefchef och controller. Han förklarar att denna sociala förmåga hjälper honom att bättre förstå informationen som lämnas till honom. Genom att sätta sig in i den enskilda informantens situation kan han förstå vad det är för information som lämnats. Han menar att det är viktigt att försöka "tolka ut vad är det egentligen som menas" i de rapporter han får. Faran om man som mottagare inte gör den här första sällningen av informationsflödet, är att man kanske drar för stora växlar på informationen och missar "tänket bakom". Det är viktigt att vara öppen för ny information och

inte ”stänga dörrar” eftersom detta kan få som följd att informationskanalerna inte fungerar optimalt. Sin egen roll anser han vara att driva projekt på lite längre sikt och att spela en koordinerande roll inom produktionen. Han ser det som sin roll att ”processa” och ”kanalisera” information.

Avdelningschefen är en stark förespråkare för vikten av informella relationer och kommunikation måste få ske när det behövs och inte på förbestämda och utsatta möten. När man träffas ”face-to-face”, resulterar detta i att man diskuterar det som är viktigt, *när* det är viktigt:

De informella mötena blir mer styrda av efterfrågan. På något vis... Ett informellt möte tar man när man behöver det. Och sen... visst det finns en balans, formella möten måste man givetvis ha, men det har nog gått lite inflation i det över tid. Jag tycker det känns som vi har landat in på en bra nivå där. Och jag förespråkar informella möten.

När det gäller produktionscontrollerns roll är han tudelad. Han menar att det finns en roll som han hade önskat sig och sen finns det den roll som han själv har observerat inom organisationen. Han skulle gärna se Produktionscontrollern som mer av en styrande och drivande funktion som kan hjälpa produktionen att prestera lite bättre. Detta saknas i den nuvarande situationen. Produktionscontrollern på Karlshamnfabriken fungerar mer som en rapportskapare eller en ”speaking-partner”.

Jag tror att den rollen han har intagit är mer en leverantör av ekonomisk information. Att ta hand om lite knivigare ekonomiska frågor. Snarare än att driva på och utmana oss [...] Alltså den typen av framåtskridande controller känner jag inte... det har vi inte.

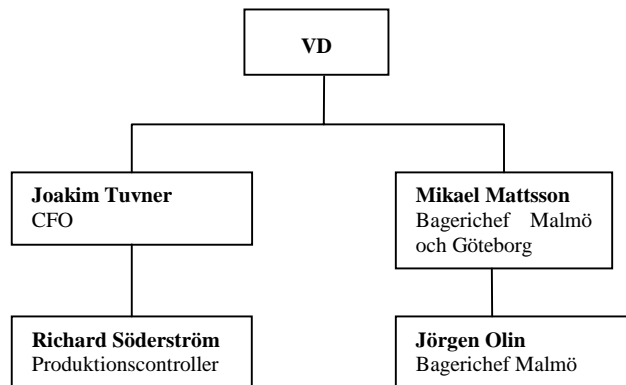
Enligt Avdelningschefen är hans ansvar dels att hans avdelning ska hålla sig inom budgeten, men till största del handlar det om projektansvar. Han uppfattar inte budgetstyrningen som så hård att den är ett egentligt problem, utan ser den mer som en ”förankringsprocess”, där budgeten i sig inte är målet, utan mer som ett minimikrav. Men han medger att det finns tillfällen så hans ansvar blir mer påtagligt genom att:

historiskt sett så har det funnits ett väldigt fokus på när man får en summa pengar till ett projekt som ska vara klart inom en viss tid, där kan det vara... håller man inte vad man lovar där så är det... ja, då blir det en liten tillrättavisning.

När det gäller produktionscontrollerns ansvar skulle Avdelningschefen gärna se att det skedde en förändring i vilken ansats som togs av controllern. Avdelningschefen menar att det idag ses mycket på historiska siffror och mindre på vad som kan komma.

4.3. Pågen AB

Pågen AB (hädanefter Pågens) är Sveriges ledande brödproducent. Pågens har funnits i Malmö sedan 1878, då grundarna Mathilda och Anders Pålsson startade ett bageri där (pagen.com). Idag står Pågens för ca 34 % av den svenska brödmarknaden och företaget hade 2007/2008 en omsättning på 22,6 miljarder kr.



Figur 4:3 Pågen AB, respondenternas inbördes relationer i organisationsstrukturen

4.3.1. Produktionscontroller, Richard Söderström,

Richard Söderström (hädanefter Produktionscontrollern) arbetar som produktionscontroller på Pågens sedan 1,5 år. Hans övergripande ansvar sträcker sig över bagerierna i Malmö och Göteborg och han sitter själv placerad på huvudkontoret i Malmö, ca 100 meter ifrån produktionen.

Han benämner sig själv som ”controllerchef”. I den här funktionen arbetar han till stor del med att skapa och leverera rapporter och analyser av insamlad data. Han säger själv att det i dagsläget läggs mycket tid på rapportering, men att han hoppas att denna arbetsbörda ska komma att ta en ny form i framtiden eftersom man håller på med att upprätta databaser för informationsinsamling.

En annan av Produktionscontrollerns större arbetsuppgifter är budgetarbete. Han anger att han har ansvaret för att se till att budgetsystemet fungerar inom hela företaget, inklusive dotterföretagen inom koncernen. I detta budgetansvar ska han se till att budgeten blir utformad på ett korrekt sätt. Därefter ansvarar han för att budgeten stäms av regelbundet, att en genomgång sker samt att analyser görs på utfallet. Han menar att budgetarbetet handlar om att försöka omforma strategier

och mål genom att sätta ”monetära kläder” på det hela. Vidare menar han även att budgeten har en styreffekt inom Pågens eftersom den är ”rättesnöret” under året och det är den som verksamheten ska försöka parera mot. Budgetarbetet inom Pågens är en omfattande och mycket ”genomgripande process” och det framgår att mycket tid och energi investeras i detta.

Eftersom mycket tid investeras i budgetarbetet, menar Produktionscontrollern att intressekonflikter kan uppstå på grund av det. Inom Pågens har man inte arbetat med budget i någon större utsträckning tidigare, utan detta har utvecklats under de senaste fem åren. Produktionscontrollern menar att konflikterna kring detta främst går att hänföra till att processen tar tid:

Det finns alltid en intressekonflikt i att ska vi göra budget eller ska vi sälja? Ska vi göra budget eller producera? Ska vi göra budget eller ska vi se till att bli effektiva? Så är det hela tiden. Men det finns faktiskt mindre utav det här, trots allt, än vad jag har varit van vid från andra ställen, den här typen konflikt. Men det är klart att man får ju se till att man inte lägger ner alltför mycket tid i den här processen utan försöka komprimera budgetprocessen.

Inom Pågens arbetar man med 13 månadsbokslut istället för 12. Detta gör att arbetet med att analysera och rapportera till ledningsgruppen kan kompliceras till viss grad. Produktionscontrollern menar att mycket av den arbetstid som han lägger ner går till att analysera dessa 13 månadsbokslut. Hans uppgift är här att försöka skapa förklaringar, som på ett enkelt sätt återger vad som faktiskt hänt under perioden och med naturligt fokus på vad som hänt inom produktionen.

[...] så att mycket av det jobbet [månadsboksluten förf. anm.] finns ju inte jag med i. Skapandet så att säga. Utan det handlar ju sen om att greppa tag i det, analysera det och sen skapa fram de rapporter som vi i nuläget har.

Produktionscontrollern återkommer flera gånger till att hans arbete till stor del är att analysera det som andra har gjort eller presterat. Eftersom han främst arbetar gentemot produktionen, i sin funktion som produktionscontroller, läggs det extra fokus på kostnader och investeringsbehovet inom produktionen. Rapporterna sammanställs till sist i en ”VD-rapport” som utgör beslutsunderlag för ledningsgruppen.

En av nackdelarna med det nuvarande upplägget är att man i hög utsträckning tittar på historiska utfall. Som produktionscontroller analyserar han enbart historiskt utfall från produktionen. Han menar att det finns en inneboende frustration i att arbeta på detta sätt eftersom:

[...] det är väl alltid <skratt> den frustrationen man har kanske, som jag halvt skämtsamt säger att det är lite som att gräva i lik när man väl är... har stängt böckerna och sen ska man producera resultaträkning och allt vad det är och sen ska man börja analysera det och då har det redan gått ett antal dagar till.

I rollen som controller har Produktionscontrollern en målsättning att arbeta i nära produktionen. Han menar att det finns många fördelar med att vara en naturlig del av produktionsorganisationen eftersom informationsflöden på så sätt kan flyta

smidigare. Dock fungerar detta inte i dagsläget fullt ut, vilket han anser är beklagligt.

Enligt Produktionscontrollern måste man som controller våga ta rollen som den ifrågasättande och stundtals vara obekvämt. Controllern och produktionen måste även ha en öppen dialog så att man gemensamt kan fokusera och identifiera vad målen är. I detta fyller han en kontrollerande funktion inom produktionen. Hans uppgift är att analysera data från produktionen på en operativ detaljnivå för Ekonomichefens räkning, samtidigt som han försöker sälja in tjänsterna som han utför till produktionsledningen. Han menar att det är en balansgång som måste gås mellan att kontrollera prestationer och att sälja in sig som en i gänget på produktionsidan. Detta beskriver han som att:

[...] våga vara lite obekvämt samtidigt försöka vara det på ett vettigt sätt. Så att man inte stöter sig. Alltså att försöka sälja in tjänsten som sådan, för det är egentligen en tjänst det handlar om!

Personliga egenskaper som är av vikt i arbetet är att det finns ett genuint intresse för siffror. Samtidigt understryks vikten av att kontrollern kan få siffrorna att tala för andra i organisationen. Samtidigt som kontrollern bör ha ett siffersinne så måste det finnas en förmåga att kunna kommunicera och förmedla informationen som finns inbäddad i dessa siffror.

Sin roll i företaget sammanfattar han så här:

Det är en hjälpfunktion. Så att de inte står handfallna och inte kan svara på frågor inför sina respektive chefer. På något sätt så kokar alltsammans ihop till ekonomi och det går inte att komma från. Och det är det som är spännande.

Han ansvarar inte för de resultat som han rapporterar i beslutsunderlagen, men samtidigt upplever han ett större ansvar för vad som levereras än han formellt avkrävs. Produktionscontrollern påpekar att resultat som är dåliga är jobbigare att presentera än bra resultat, trots att han själv inte bär något ansvar för själva prestationen.

Jag har ju inte... alltså... du kan ju inte skjuta budbäraren. Men budbäraren kan ju ibland känna sig skyldig till att; fan kostnaderna är för höga här liksom, det kan man ibland ta åt sig. Eller jag gör, jag ska inte... jag kan göra det ibland.

Det faktiska ansvar som han anger sig ha är att rapporter och analyser är korrekt utförda. Det finns även ett personal- och ledaransvar för två underställda assistenter i Malmö och Göteborg. Dessa två assistenter bistår Produktionscontrollern i analysarbetet och insamlandet av data. Produktionscontrollern menar att hans ansvar är att kontrollera så att analyserna och kalkylerna är uppdaterade. Organisatoriskt svarar Produktionscontrollern inför Ekonomichefen för dessa uppgifter.

4.3.2. Ekonomichef, Joakim Tuvner

Joakim Tuvner (hädanefter Ekonomichefen) arbetar som CFO på Pågens och har gjort så sedan april 2008. Han har en ekonomie magister från Lunds universitet och arbetar organisatoriskt mycket nära VD. Produktionscontrollern har ett direkt rapporteringsansvar till honom.

Hans arbetsuppgifter består främst av att vara en ”sparringpartner” till VD. Han menar att hans roll som ekonomichef inom organisationen gör att han i många frågor jobbar mycket nära VD. En stor del av hans dagliga arbete består i att översätta företagets planer och strategier till siffror och i detta får han ta tag i många saker och ting inom organisationen, oavsett om det ligger på hans bord eller inte. Han säger att:

[...] om det finns ett projekt som inte har någon naturlig koppling i organisationen och de behöver tas tag i[...]” så hamnar det med stor sannolikhet hos mig

Ett stort projekt som han för närvarande leder, gäller att skapa information mer tillgänglig inom organisationen. Syftet med detta, menar han, är tudelat. Å ena sidan behöver informationen bli mer lätthanterlig för mottagaren, samtidigt som han vill frigöra mer tid för controllern till att analysera siffrorna istället för att ta fram dem. Han menar att det är en viktig arbetsuppgift som Produktionscontrollern har i att utveckla ekonomistyrningen, så att det på ett tydligare sätt går att göra uppföljningar på olika flöden inom organisationen. Ekonomichefen menar att det idag finns brister i vilka processer som man mäter och att detta skapar ”ett mörker” när materialet ska analyseras.

En annan stor del av hans arbetsuppgifter är att planlägga verksamheten och göra uppföljningar på de utfall som presenteras genom informationsinsamlingen. Detta rapporteras sedan direkt till VD.

Den informella aspekten av styrning anses synnerligen viktig när man arbetar i en ekonomifunktion. Han menar att om den informella kontakten inom organisationen saknas, så kommer personen på ekonomifunktionen aldrig komma ”folk in på livet”. Det informella styrandet mynnar i stort ut i att försöka skapa en dynamisk organisation som arbetar mot gemensamma mål.

EQ är jätteviktigt! Alltså jobbar man som ekonomiperson och inte kommer in folk på livet så... då blir det väldigt kantigt! Det handlar ju om att jobba med och inte emot de andra personerna i ledningsgrupperna.

I rollerna, som ekonomichef och controller, finns det en insäljningsprocess som måste förstås. Han menar att om en controller inte har förmågan att sälja in de rapporter som han eller hon kommer med, så kommer ingen att se nyttan av dem.

[...] det handlar om en insäljningsprocess. Egentligen ju... Om man vill ha en förändring i produktionen, om det nu är det vi pratar om, så handlar det ju om att visa på siffrorna. Skapa en förståelse för det. Allt det där blir ju informellt ju.

Enligt Ekonomichefen sker en stor del av informationsinsamlandet och beslutande egentligen utanför det formella mötet.

Om sin egen roll inom organisationen menar han att han är "[...] mer djävulens advokat överallt... Jag petar där jag vill och springer där det brinner". Han ser sig själv som en problemlösare och en controller på ett mer övergripande plan, jämfört med Produktionscontrollern. När det kommer till ansvarsområdet så har han ett informationsansvar gentemot VD. Detta ansvar sträcker sig till att Ekonomichefen måste lyfta upp de frågor som han anser är av vikt för VD, men även ansvaret att informera övrig personal inom organisationen om var man kan bli bättre. Som ekonomichef finns även ett personalansvar för å ena sidan Produktionscontrollern och å andra sidan redovisningschefen.

Han sitter även med i ledningsgruppen. I denna position förväntas han årligen arbeta med budgetarbete och nyckeltalsframtagning. Dock betonas att han själv, eftersom han är relativt ny på positionen, inte har arbetat med detta ännu.

Hans förväntningar på Produktionscontrollern är att denne ska ha förmågan att komma in i verksamheten på ett plan som han själv inte har tid att göra. Produktionscontrollern ska därefter avrapportera och analysera informationen på ett sätt som han själv inte kan, eftersom han inte har möjligheten att befinna sig i verksamheten.

[...] det är det som är Richards roll då i produktionen. Att han dels ska nästla sig in, för jag har ju inte tid att vara med på alla möten i produktionen. Så idealiskt så borde jag ju vara, och det är jag ju också, controller också. Men jag har inte tid att sitta med på alla möten där, utan han sitter med som en i gänget. Han är deras ekonomichef i produktionen kan man ju kalla honom. Så han sitter där och mycket mer än och... ja han är ekonomiavdelningens person i produktionen.

Enligt Ekonomichefen är det här viktigt att Produktionscontrollern har förmågan att både fungera som ekonomiavdelningens man och som en rådgivare i produktionen. Han ska både kunna bistå med viktig information och ett insiderperspektiv och att agera som en pådrivande aktör i produktionen. Han menar att Produktionscontrollern måste:

[...] nästla sig in, han måste bli accepterad, han måste få reda på saker och ting när de händer och skapa en nära relation med dem. Samtidigt som han då måste vara en djävulens advokat så att säga och ifrågasätta och vara kritisk. Så han måste hitta en balans där. Man kan inte bara skälla för då blir man inte accepterad.

Ekonomichefen förväntar sig att produktionscontrollern har en förmåga och ett intresse att sätta sig in i verksamheten. En bra controller behöver även förstå den bakomliggande strategin och se organisationen ur ett helhetsperspektiv, samtidigt som han har intresset för att "gräva ner sig i siffror".

Controllern måste dels vara... the strategist... du måste förstå strategin annars kan du inte vara controller. Sen måste du också vara [...] den här introverta personen som sitter ner vid en dator och tycker att det jätteroligt att borra dig ner i siffror och tycker det är roligt att hitta detaljerna. Sen måste du samtidigt vara den här personen

som förstår strategin och helheten och som är tillräckligt extrovert för att tycka det är roligt att gå bort till Mikael Mattsson [Bagerichefen] och snacka med honom.

4.3.3. Produktionschef, Jörgen Olin

Jörgen Olin (hädanefter Produktionschefen) är produktionschef för bageriet i Malmö. Han började på företaget 1985 som bagare och har sedan arbetat sig upp. Han har förutom en utbildning till konditor även läst ledarskapskurser och "ekonomi light". Pågens har en platt organisation, varför han har ett nära samarbete med den operativa driften i produktionen. Hur han ser på sin roll och relationen mellan produktion och produktionscontrollern beskriver han så här:

Vi är en leverantör. Tittar man gentemot produktionscontrollern så är han ett stöd för oss. Sen är det tyvärr så fortfarande att jag har mina egna exceldiagram och mina egna nyckeltal som jag knappar in mina siffror i varje dag. Vilket gör att det ... samarbetet som finns mellan produktion och produktionscontroller handlar mer om en månadssammanställning där man tittar på bokslutet och ser hur det ser ut och var det avviker. Sen får respektive ansvarig i produktionsorganisationen antingen tala om där vad som har hänt eller så får man gå tillbaka och titta och göra en analys av det på sin egen kammare för att senare återkoppla.

Samarbetet med bagerichefen (Mikael Mattsson, BC) fungerar ungefär på samma sätt; han har även i sin tur egna Exceldiagram, med egna nyckeltal som han stämmer av mot. Bagerichefen och Produktionschefen har ett mycket nära dagligt samarbete och Produktionschefen känner att han har Bagerichefens fulla förtroende. Han följer "sina siffror" på de nivåer han tycker att de ska ligga och Bagerichefen följer sina. Ekonomistyrningen är inte något som han anser att han är en del av. Det finns en ekonomiavdelning som tar hand om det, men han önskar att han hade fått en bättre återkoppling om resultat och andra aspekter av hur det går för företaget.

Han har daglig kontakt med den operativa verksamheten inom företaget. Varje dag träffar han den tekniska chefen, någon av de operativa cheferna och någon medarbetare och går igenom hur det har gått de senaste 24 timmarna och vad som behöver åtgärdas. I sin roll tycker han att det är mycket viktigt att vara närvarande i det dagliga arbetet. Han tror mycket på "management by walking around", för att "använda öronen och lyssna av stämningen". Han brinner mycket för sin roll som chef; människor ligger honom mycket varmt om hjärtat och att utveckla verksamheten och medarbetarna. Dock anser han sig inte ha tillräckligt med tid till att vara närvarande i produktionen på grund av diverse administrativa uppgifter.

Enligt Produktionschefen har alla i företaget klart för sig vad deras funktion är; "alla har uppdraget klart för sig". Ägaren är mycket starkt involverad i driften och beslutsfattandet är kort, vilket han säger är en del av företagskulturen. Vidare tycker han också att det är mycket viktigt för honom i hans funktion att han vet hur det är att baka, att han har erfarenhet från produktionen och vet hur saker och

ting görs inom företaget. Det uppstår sällan konflikter: ”det leder inte till något konstruktivt”.

Skillnader idag gentemot förr är att ansvaret inom organisationen pressats längre ner till den operativa nivån i företaget och kraven har ökat. Tidigare styrde man inte efter en budget inom Pågens utan man utvärderade hur produktionen gick efter resultatet. En gång var fjärde vecka korrigerades sedan produktionen efter en produktionsrapport. Man behöver, enligt Produktionschefen inte gå långt tillbaka i tiden när det inom Pågens inte fanns en HR-avdelning, ingen kvalitetsavdelning eller produktionscontroller. Det har byggts upp verksamheter runt om kärnverksamheten efterhand och dessa har i många fall även inneburit nya uppgifter inom produktionen:

Så här har ju byggt upp organisationer runt om kärnverksamheten. Vars sysslor tycker jag är att stödja kärnverksamheten, men ibland känns det som om de tillför uppgifter till kärnverksamheten vilket gör att framförallt, om man tar den operativa delen här nere, har man mellan 20-28 medarbetare. Det innebär att det ska utföras 20-28 medarbetarsamtal varje år. Vi ska återkoppla på det varje halvår. Du ska ha en daglig kontakt med dina medarbetare, du ska utöva det ledarskap som vi tror på, det vill säga du följer upp vad vi gör, hur vi gör, när vi ska göra det och vem som ska göra det. Du är synlig verksamheten...och det är klart, kommer då kvalitetsavdelningen och säger att nu ska du göra detta också och så kommer ekonomiavdelningen och säger att nu ska du göra detta också och så kommer HR-avdelningen och säger nu vill vi ha detta också. Det är klart ... nånstans ... så blir de administratörer.

Under senare år har det gjorts analyser inom produktionen av hur mycket av arbetet som lagts på administrativa uppgifter och en hel del uppgifter har ”återdelegerats” uppåt tillbaka till HR, kvalitetsavdelningen eller ekonomi.

Under de senaste sex åren har man inom produktionen styrt efter ett dokument som han själv tagit fram. Där skriver Produktionschefen in antalet arbetade timmar, antalet producerade kg, lönekostnader och antalet kasserade kg. Ur detta får han fram antalet förbrukade timmar och kassationstal per avdelning, kg per timme, trenden för kg per timme och utnyttjandegrad. Dessa siffror kommuniceras sedan till medarbetarna och i olika möten.

Förväntningar som has på en controller är att de ska vara stöttande, trycka på, ifrågasätta hur saker görs, komma med egna analyser och få folk att anstränga sig lite extra. Sedan hade han nog väntat sig att man skulle ha kommit lite längre med utformningen av styrsystem, som skulle underlätta för honom. Som det är nu tar rapporteringen i exceldokumentet mycket av hans tid, siffrorna är svåra att få fram och systemen är mycket tröga. Han upplever inte att han och produktionscontrollern har ett nära samarbete, det skulle inte påverka hans arbete i någon nämnvärd utsträckning om controllern inte fanns där. Antagligen påverkar han produktionen indirekt i och med att han ser till att kalkylerna är uppdaterade, men han känner inte att han bidrar till hans egen funktion. Han skulle absolut vilja att det fanns en starkare controllerfunktion inom företaget, men ser också att det skulle vara mycket svårt eftersom verktygen inte finns på plats idag. Med de system som finns idag går det inte för en controller att få tillräcklig insyn för att se vilka frågor

han ska ställa eller vilka knappar han ska trycka på. Enligt Produktionschefen är kontrollern inte närvarande i produktionen. Han har varit med en natt under bakningen, vilket alla får göra som börjar på Pågens, men sedan undrar han om han varit där mer.

Men vi hade en produktionscontroller som, den första produktionskontrollern som vi hade Magnus Bengtsson, han satt här uppe. Och han var aktiv i produktion också.. Och han hade då, dåvarande produktionschef eller platschefs, förtroende att jobba direkt mot driftsledaren. Och det var en lite annan produktionscontrollerroll, egentligen. Jag undrar om inte den har tagits över av produktionscheferna idag. Så det kan nog vara så att mognaden i organisationen och mognaden hos... alltså där finns en liten controller i alla. Framförallt produktionschefer.

Kulturen är mycket stark inom Pågens. Man vet inom företaget vad som väntas av en och han beskriver stämningen så här:

[...] är man här 21:00 en kväll, jag var här igår kväll. Att gå in här en natt är, alltså det motiverar mig. Alltså det ger mig tillbaka. Folk är glada, de skrattar, de hälsar, de hälsar, de tjoar och det är fullt ös hela vägen [...] vi har en leveranssäkerhet på 99,2 % i genomsnitt om man tittar ett år tillbaka. Och jag tror inte att man kan hitta någon processindustri inom livsmedel som har den här leveranssäkerheten. Det finns en oerhörd vilja att... man förstår det hela vägen ner på det operativa planet att vi måste baka bröd. Och man kan alltså stå och slita i flera timmar. Det kan vara ett band som går i sönder, då kan man stå och lyfta bröd. Lyfta fyra ton i timmen i flera timmar så här, för att vi ska rädda leveransen.

Företagsledningen har byggt upp en stor förståelse för de ekonomiska nyckeltal man styr efter inom organisationen. Nyckeltalen kommuniceras som ”kronor och ören kopplat till bröd” vilket har nått ända fram hos medarbetarna. Man blir uppriktigt upprörd över kassationer.

De operativa målen sätts av driftsledarna själva i samarbete med medarbetarna. Detta aggregeras sedan upp till de olika nivåerna nedifrån och upp. VD sätter övergripande mål för till exempel täckningsbidraget inom företaget som stort och de olika avdelningarna sätter sedan sina mål utefter detta. Nyckeltalen som Produktionschefen arbetar efter kommuniceras inte till kontrollern. Kontrollern har även andra definitioner för vissa nyckeltal som han beräknar i sina kalkyler.

4.3.4. Bagerichef, Mikael Mattsson

Mikael Mattson (hädanefter BC) är chef på Pågens för de båda bagerierna i Malmö och Göteborg. Han är utbildad civilingenjör inom kemi och har läst kurser i företagsekonomi för tekniker motsvarande en termin. Han har jobbat inom Pågens sedan han var färdig med sina studier och har arbetat som laboratoriechef, varit produktionschef för de mindre enheterna och är idag bagerichef. Han tycker att det är en stor fördel att han har haft de positioner själv som han idag styr över, så att han har en bättre förståelse för vad hans underordnade gör. Samtidigt för-

ändras situationen ständigt, vilket man också måste vara medveten om i hans funktion.

Det som Bagerichefen väntar sig av controlling inom företaget är mycket att beskriva företagets situation i monetära termer, att möjliggöra framförhållning och simuleringsverktyg för beslutsfattandet inom företaget, ”om man gör så, så händer så”. Controllingen ska då hjälpa beslutsfattarna att fatta rätt beslut, vilka många gånger är baserade på känslor och ”tyckande”. En viktig del för företagets framtid är också investeringsprocesserna. Ofta har företaget gjort liknande investeringar tidigare och man vet ungefär vad som väntar, men vid de mer banbrytande investeringarna är dessa bedömningar mycket svårare.

Det som ligger Bagerichefen varmast om hjärtat inom controlling är produktionscontrolling där man kan optimera produktionsprocesserna. Här arbetar de inom Pågens mycket med att inte bara effektivisera för sakens skull, det är inte bara att producera bröd så fort det går, utan det är mycket viktigt att hela processerna beaktas. Allt i värdekedjan måste klaffa; precis rätt mängd måste produceras, varken för mycket eller för lite. Det är en fara med att ”bara styra efter kalkylerna” eftersom det är så viktigt att se till helheten, risken finns alltid att man glömmer något väsentligt i kalkylerna.

Eftersom Pågens har någorlunda enhetliga produkter gör han, som en första grovkalkyl, en produktkalkyl för produkternas standardkostnader för att utvärdera hur det går för produktionen. Detta fungerar förhållandevis bra. Denna kalkyl specificeras sedan upp på ett antal poster och de kostnader som inte går att allokera kommer här fram som ”diffar”. Den tid som inte går att allokera räknas inom Pågens som tidskassation och det är Bagerichefens uppgift att minimera dessa.

Problemet med de här kalkylerna är enligt honom att det finns en gråzon mellan det som är fasta och rörliga kostnader och att det inom den här zonen är mycket svårt att analysera kostnaderna på ett bra sätt. Enligt Bagerichefen är det här ett mycket stort dilemma om volymerna skulle komma att variera mycket. Man är inom företaget vana vid att köra som de brukar eftersom volymerna länge har gått upp med 5 % varje år. Om det nu i kristider skulle plötsligt gå ner, skulle företaget få stora problem. Här har controlling enligt Bagerichefen en stor funktion att fylla att göra upp olika modeller för vad som kan tänkas hända och sedan utvärdera vad man inom företaget skulle behöva arbeta med.

I sin funktion som produktionschef menar han att han idag är mer av en controller än den tekniker, som han tidigare varit i andra funktioner:

Som produktionschef... så vågar jag nästan säga att jag är mer controller idag än vad jag är utvecklare. Tidigare har jag varit tekniker... mer alltså teknik och att utveckla och beräkna maskiner. Jag har hållit på med både beräkning av ugnar och riktigt djupt tekniska beräkningar. Men det har jag nu helt släppt, för jag känner ju att controlling är rätt kul. Just simuleringen...

Pågens har en klassisk funktionsindelad organisation med en marknadsföringschef, produktionschef, ekonomichef etc. Men detta är bara en papperskonstruktion

enligt M, det går idag inte alls att fatta självständiga beslut inom produktionen utan alla beslut som han fattar har ju konsekvenser för resten av värdekedjan inom företaget och en funktionsindelning är i egentlig mening inte möjlig, säger han.

En av controllerns viktigaste funktioner är enligt honom att hjälpa företaget att ”skilja mellan idéerna”. Han menar att ett väl fungerande kontrollingsarbete och fungerande ekonomiska modeller är absolut avgörande för att kunna fatta rätt beslut. Controllern måste enligt Bagerichefen här vara ”VDns bästa vän”, en VD utan en fungerande controllingfunktion fattar helt enkelt fel beslut. Bagerichefen ser helt enkelt kontrollingen som en av ett företags viktigaste funktioner.

Pågens styrs efter måltal och varje platschef måste ha klart för sig vad deras avdelnings funktion är i värdekedjan, så att de också vet hur stor del av de totala kostnaderna de kan ha och hur stor del av förädlingen som de ska leverera. Han hävdar att det idag inte är möjligt för en chef att gå in och ge direkta order till enskilda.

Informella aspekter av styrning ser Bagerichefen som en absolut nödvändighet. Det finns ingen mening med att hålla inne med information till nästa schemalagda formella möte. Han har två platschefer och en teknisk controller som arbetar för honom och med dessa har han en daglig kontakt och driver de frågor som gäller för stunden. En hel del av hans funktion innebär controllinguppgifter. De mått han arbetar efter utformar han själv och han arbetar en hel del med simulering av konsekvenserna olika beslut skulle ha på organisationen och trendanalyser av tidigare bokslut. Bagerichefen konstaterar att han har varit med så länge i företaget och kan så pass mycket om hur man gör saker där att han i sin funktion skulle klara sig utan en extra controllingfunktion eftersom:

Jag har gjort min egen controlling under lång tid av den enkla anledningen att controlling stod inte högst på dagordningen i huset... och det märkte de controllerna vi anställde efter ett tag och Richard är det förste controllern som jag tycker har varit riktigt, riktigt vass och bidragit till mig. Bidrar han då till mig, så blir det lättare att samarbeta.

Tidigare controllers har, enligt Bagerichefen varit för oerfarna och har inte kunnat komma in i organisationen på rätt sätt och bidra. Organisationen är mycket resultatriktad och då lägger man inte tid på något som man inte tycker bidrar till vad man gör. De controllers som arbetat där tidigare har inte mer än ”hunnit landa” om de har arbetat där i till exempel två år. Enligt Bagerichefen kan detta ha gett organisationen problem och gamla sätt att göra saker har satt sig. Nu har de en ny ekonomichef, som fäster stor vikt vid controlling och en ny vassare controller, så nu har det även kommit nya projekt för förbättringar av kontrollingsystemen.

En nackdel med ett fokus på controlling tycker han är att den praktiska kunskapen om hur maskiner fungerar i produktionen saknas. Det är siffror och samtidigt kanske den matematiska kunskapen om osäkerhetsintervall och decimaler inte riktigt finns, vilket gör att detta faller bort i analysen. Om siffrorna man stoppar in i kalkylerna inte stämmer så faller ju hela kalkylen. Det är också sällan man inom företaget ifrågasätter vad kalkylerna kommer fram till och hur.

Det beror ju på vilken bas man väljer. Det är sällan någon har den förståelsen för det. Utan säger man till en marknadsavdelning att det kostar 4,68 så kostar det 4,68 och så 3 % ska de ha på det. Men är det den verkliga kostnaden?

5. ANALYS

I detta kapitel kommer vi att analysera empirin som presenterats i kapitel fyra med hjälp av den teoretiska referensramen. Varje fallföretag presenteras för sig, med ett uppsummerande avsnitt sist i varje fallföretagspresentation. Först prövas materialet mot teorierna om vad ekonomistyrning är och vad controllers gör. Därefter görs en summering med hjälp av Gummessons modell. Sedan analyseras materialet utefter Byrne och Pierce modell för controllerns roll, dess orsaker och egenskaper. Analyskapitlet ligger till grund för nästkommande kapitel, där slutsatser och diskussion presenteras.

5.1. Danisco Sugar AB

5.1.1. Företagets ekonomistyrningssystem

Ekonomistyrningssystemet inom Danisco Sugar AB innehåller både formella och informella inslag. Av de mer formella typerna har vi sett att styrning till stor del utgår från affärssystemet SAP där information om prestationer samlas in och analyseras. Systemet är stort och innehåller en mängd funktioner som många inom organisationen ifrågasätter nyttan med. Ekonomichefen hävdar dock att systemet fungerar som ett utmärkt verktyg för ekonomer. I kombination med detta håller det för närvarande på att implementeras ett komplement till SAP, där information ska kunna samlas in, lagras och distribueras på ett smidigare sätt; ett Business Warehouse. Genom detta komplement kommer rapportfunktionerna inom organisationen förmodligen att minska eftersom fler användare på ett mer intuitivt vis kan ta fram analyser av insamlade prestationsmått. Utöver SAP arbetas det inom organisationen med ett system för hållbarhet benämnt som ”Sustainability Management System” (härefter SMS). Systemet består av fem perspektiv som vardera innehåller en rad måttal som kontinuerligt mäts och följs upp.

Fabrikerna är uppdelade i tre profit centers som i sin tur är uppdelad i en rad cost centers. Varje uppdrag som utförs inom dessa cost centers är knutna till arbetsordrar i SAP. Kombinerat med detta har vi sett att budgeten används genom hela företaget och tillsammans med arbetsorderna utgör organisationens formella styrverktyg som genomsyrar hela företaget. Det är vår tolkning att denna styrning tillsammans blir en mycket hård formell styrning.

Regleringen kring hur budgeten ska användas och skapas får anses som mycket styrande. Exempelvis redogör Ekonomichefen för hur budgetarbetet tar flera rundor på många instanser inom organisationen innan ett slutgiltigt beslut kan fattas. I dessa arbeten antyds det från Ekonomichefens sida att koncernledningens mandat att neka eller godkänna en budget är mycket stor.

Styrningen av mer informell karaktär förekommer också av vad vi har uppfattat av de tre respondenterna. Något som alla tre respondenter är överens om är vikten av att informella möten på arbetsplatsen uppstår. Detta kan vara av arten att sitta på en särskild plats inom organisationen beroende på vad man gör, som Inköpschefen gör, eller att spendera tid med att prata över en fika. Dock framställer de tre respondenterna vikten av den informella styrningen i olika hög grad. Exempelvis framhåller inköps- och Inköpschefen i högre grad vikten av de informella aspekterna än vad de övriga två respondenterna gör. Vidare har vi uppfattat den informella styrningen som mycket hög inom organisationen. Främst har vi sett detta på Ekonomichefens uttalande om att ”det finns ingen sjukdom under kampanjen” vilket antyder ett starkt gruppsytryck under denna period. Möjligen kan detta kompenseras av ett lugnare tempo under resterande tid.

5.1.2. Respondenternas aktiviteter

Alla tre respondenterna från Danisco Sugar AB hävdar att de involverade i uppgifter som kan klassificeras som controlling. Som beskrivs i kapitel tre innefattar controllerfunktionen en rad aktiviteter såsom planering, kontroll, rapportering och analys samt serviceaktiviteter. Den svenska controllerfunktionen innefattar även uppgifter med strategisk anknytning. Samuelson (2001) har sammanfattat detta som att controllerfunktionen innebär en effektivisering och underhåll av ekonomistyrningssystemen.

Ekonomichefen

Ekonomichefen poängterar att en stor del av hans funktion inom organisationen är att kontrollera och övervaka att budgeten efterlevs. I de fall budgeten överskrids har han det formella ansvaret att korrigera den överskridna budgeten genom att identifiera problemområdena och medla mellan de olika kostnadscenters som finns inom företaget. Samtidigt ansvarar Ekonomichefen inte direkt för upprättandet av budgeten utan är styrd utav vad koncernledningen i Köpenhamn beslutar i kombination med vad de lokala arbetsledarna önskar. Ekonomichefen tar i dessa fall en mer informell roll som medlare mellan koncernledningen i Köpenhamn och arbetsledare i Örtofta och Arlöv. Ekonomichefen har även som uppgift rapportera till koncernledning och fabrikschef om hur budgeten efterlevs, men po-

ängterar att det faktiska läget oftast tonas ner om det skulle vara av negativ karaktär. Han uttrycker under intervjun att problem är något som de själva ska klara av, vilket tyder på en stark informell styrning eller en starkt resultatstyrd och divisionaliserad organisation.

Dessa arbetsuppgifter liknar i stor grad de aktiviteter som Heckert och Willson (1963) visar på, det vill säga en planerande, kontrollerande och rapporterande aktivitet. Vidare har vi sett att Ekonomichefen har vissa strategiska arbetsuppgifter i form av att sitta i ledningsgruppen för två av fabrikena. Mattsson (1987) och Olve (1988) har tidigare argumenterat för att den svenska controllerfunktionen innehåller dessa strategiska positioner vilket stämmer in på Ekonomichefens funktioner. Det framstår dock inte som helt klart om dessa strategiska funktioner är direkt kopplade till utövandet av controllerfunktionerna. En möjlig förklaring kan vara, i likhet med vad Paulsson Frenckner (1989) argumenterat för, att Ekonomichefen fått ytterligare en titel men utför samma arbete som han gjort tidigare. Detta skulle antyda att de ovanstående aktiviteterna inte är nya utan att de har funnits med i Ekonomichefens arbetsuppgifter även innan han blev ”controller”.

Den styrning som Ekonomichefen utför kan i vissa fall hindras av att han inte har någon formell rätt att beordra andra inom organisationen (utanför ekonomiavdelning där han har personalansvar) att göra på ett visst sätt. Här antyder Ekonomichefen dock att informella styrsätt kan kompensera för detta och används genom att han fysiskt befinner sig på Örtofta sockerbruk och har möjligheten till daglig kontakt med de arbetsledare som har det faktiska ansvaret för att budgeten följs. Bristen på denna formella rätt att beordra andra inom organisationen medför att Ekonomichefen måste ”tjata” på de arbetsledarna och ”gubbar på golvet” om att göra på ett visst sätt. Men i kraft av sin position inom företaget har hans uttalande och rekommendationer kraft. Heckert och Willson (1963) menar att för att controllerfunktionen ska fungera optimalt så krävs det att personen i som utövar aktiviteterna exempelvis stöttas genom regleringar inom företaget. Ekonomichefens hierarkiska position kan vara en sådan reglering som ger honom tillträde och genomslagskraft. Ytterligare anser hela ledningsgruppen att ”lagd budget ligger” vilket medför att Ekonomichefen har mer att falla tillbaka på i sin styrning. I den här funktionen kan man se Ekonomichefen som en del av ekonomistyrningssystemen (Mattsson, 1987).

I frågan om ansvar för bokslut och redovisning går teorierna isär när det gäller den svenska controllerfunktionen. Olve (1988) menar att den svenska controllerfunktionen inte omfattar dessa aktiviteter medan Mattsson (1987) argumenterar för att de ibland gör det. Att Ekonomichefen på Danisco har ett bokslutsansvar kan därmed rimligast förklaras med, vilket vi även tidigare diskuterat, att titeln controller är något som lagts ovanpå en tidigare redan befintlig ekonomroll (Paulsson Frenckner, 1989).

Laboratoriechefen och SMS-koordinatören

Laboratoriechefen å sin sida har som uppgift att konstruera budgetmål för sin specifika avdelning. Han framhåller att det skapas ett engagemang på avdelningen genom att det finns gemensamma mål som alla arbetar mot, vilket tyder på att det

tydligt finns både formella och informella aspekter i styrningen. I sitt arbete som SMS-koordinator har han uppgifter som är av planerings- och uppföljningsart. Detta framgår främst genom att han kontinuerligt arbetar med måltal och uppföljning av dessa måltal i SMS-systemet. Utöver detta har han ett ansvar för av den strategiska planen och hur väl de satta måltalen har uppnåtts, inom SMS, vilket sker på både veckobasis, månadsbasis och årsbasis. Uppgifterna stämmer väl överens med de aktiviteter om planering, kontroll och rapportering som Heckert och Willson (1963) har definierat. Hans roll som kontrollant liknar den som Ekonomichefen uppvisar. Dock antyder Laboratoriechefen att han ofta antar en informell approach som ett försök att få arbetsledare och andra runt omkring honom att lyssna på honom. Vidare anger han att hans kunskaper i processen och uppbackning av de mer formella styrsystemen medför att folk inom organisationen lyssnar på honom. Byrne och Pierce (2007) menar att kontrollern ofta kan uppfattas som en ambassadör som genom sin rapportering integrerar redovisning och verksamhet.

Laboratoriechefen har auktoritet att agera överallt inom organisationen genom sin funktion som SMS-koordinator. Som vi har visat tidigare menar Heckert och Willson (1963) att kontrollerns tillgång till organisationen bestäms genom bestämmelser från ledning eller styrelse. Laboratoriechefens möjlighet att agera anser vi baseras på, i likhet med diskussion som förts om Ekonomichefen, hans chefposition inom organisationen. Detta förutsätter även att ledningen har förtroende för hans vidare arbete i dessa frågor.

Mattsson (1987) menar att en svensk controllerfunktion även omfattar boksluts- och budgetarbete. Detta är aktiviteter som vi inte har kunnat identifiera ibland Laboratoriechefens arbetsuppgifter. Dock har vi sett att Laboratoriechefen klart har uppgifter som är av strategisk art, precis som Mattsson (1987) och Olve (1988) anger att den svenska controllerfunktionen innefattar.

Inköps- och underhållschefen

I fallet med inköps- och underhållschefen så har vi uppmärksammat att en stor del av hans uppgifter består i att utstaka planer för framtiden och skapa rapporter som den övriga ledningsgruppen använder som beslutsunderlag (jfr Baines & Langfield-Smith, 2003). Detta stämmer väl överens med aktiviteterna som återfinns inom controllerfunktionen (Heckert & Willson, 1963). Han omtalar även sin roll som att vara den som hjälper till att se till att ledningssystemet fungerar optimalt så att rätt beslut kan tas vid rätt tidpunkter. Även detta stämmer väl överens med den servicefunktion som omtalas i anglosaxisk och svensk litteratur om controllerfunktionen. Inköpschefen poängterar att han ser sig själv som en ”teknisk-ekonomisk” controller som skiljer sig på det viset att han analyserar, kontrollerar och följer upp inifrån verksamheten och inte bara i ett ekonomiskt perspektiv.

Vidare sitter Inköpschefen i ledningsgruppen och arbetar således med strategiska och långsiktiga arbetsuppgifter precis som Mattsson (1987) och Olve (1988) diskuterar,

Vad vi dock har uppmärksammat är att Inköpschefen inte har uppgifter som är av budgeteringsart eller redovisningsart. Detta skiljer sig alltså från de aktiviteter som Heckert och Willson (1963) beskriver som menar att redovisning är en del av controllerfunktionen. Mattsson (1987) menar att redovisning ibland förekommer i controllerns arbete, men inte alltid, vilket vi har sett i Bagerichefens arbetsuppgifter.

Inköpschefen arbetar även mycket med informell styrning. Detta kan tydligast ses i vikten han lägger på att ha kontor på tre anläggningar och det faktum att han alternerar var han arbetar. Den informella aspekten medför att han kan fånga upp vad som händer i organisationen snabbare än vad som hade varit möjligt genom de formella verktygen, som finns att tillgå. Vidare har vi tolkat att Bagerichefens auktoritet skapats genom formell form som kommer sig av att han är chef och sitter i ledningsgruppen.

5.1.3. Controllerfunktionens fördelning

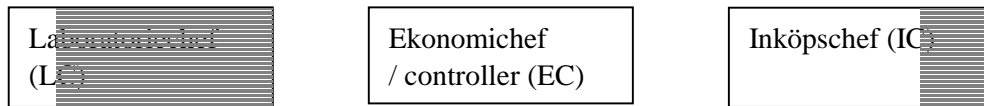
Utifrån ovanstående diskussion, och i enlighet med Gummessons (1999) modell om ansvarsfördelning, kan vi illustrera hur mycket av controllerfunktionen som kan identifieras i de tre respondenterna. Analogt med Gummessons resonemang skulle vi vilja tala om grader av controllerfunktion i respondenternas roller inom organisationen istället för controller/inte controller. Både Ekonomichefen och Laboratoriechefen har hög grad av controlleraktiviteter⁸ kopplade till sina arbetsuppgifter medan Inköpschefen uppvisar en mindre grad. Som vi har visat ovan har alla tre respondenter del i det strategiska arbetet, planeringsarbetet, analys och kontroll. Vad som skiljer ut Inköpschefen som mindre utav en controller är att hans övriga arbetsuppgifter tar upp en större plats än vad vi har sett hos Ekonomichefen och Laboratoriechefen.

Laboratoriechefen och Ekonomichefen arbetar med en större andel av controllerfunktionens aktiviteter än vad Inköpschefen gör. Ekonomichefen har hög grad av kontroll- och rapporteringsaktivitet i sina arbetsuppgifter. Vidare är budgetarbete, redovisningsarbete och underhåll av ekonomistyrningssystemen också mycket förekommande hos Ekonomichefen. Detta är aktiviteter som litteraturen starkt förknippar med controllerfunktionen. Laboratoriechefen å sin sida har höga grader av kontroll- och rapporteringsaktiviteter kopplat till sin roll som SMS-koordinator. Som komplement till detta har vi funnit en relativt hög grad av strategiaktiviteter i hans arbetsuppgifter. Dock är det vår uppfattning att Laboratoriechefen har en relativt låg grad av aktiviteter relaterat till bokföring, bokslut och redovisning.

Sammantaget kan vi visa att controllerfunktionen, definierad enligt de aktiviteter som diskuterats ovan och i den teoretiska referensramen, inte återfinns i en enskild respondent. Tvärtom har vi sett att controllerfunktionen snarare är en funk-

⁸ Controlleraktiviteter och controllingaktiviteter använder vi i uppsatsen som synonymer och avser planerings-, kontroll-, rapporterings- och redovisningsaktiviteter vilka syftar till att övervaka och upprätthålla satta mål.

tion som, totalt sett, återfinns i företaget som helhet, men fördelat på ett antal individer. Nedanstående modell återger respondenternas del i controllerfunktionen. I nästkommande avsnitt kommer vi att analysera *varför* en sådan fördelning kan ha uppstått inom organisationen.



Figur 5:1 Illustration av respondenternas del av controllerfunktionen, Danisco

5.1.4. Controllerns roll enligt Byrne & Pierces modell

Aspekterna roller, orsaker och personliga egenskaper i Byrne och Pierce (2007) modell ska vi här använda för att kunna säga mer om varför uppgiftsfördelningen och rollerna ser ut som de gör bland respondenterna på Danisco.

Respondenternas roller

Ekonomichefen nämner under intervjun att alla inom ledningsgruppen har jobbat länge inom företaget. Enligt *Role Theory* borde detta göra att både omgivningen och respondenterna själva som rollinnehavare är väl förtrogna med sina roller och vilka förväntningar som finns omkring dem. Samtidigt borde detta ha gett dem en chans att i högre utsträckning skapa sin egen roll efter sina egna förutsättningar. De verkar alla tre vara väl förtrogna med sina uppgifter och kan de olika systemen de har till sitt förfogande väl. Ekonomichefen och Laboratorieförstaplan är även lokaliserade fysiskt nära verksamheten och känner därför de anställda väl inom företaget, vilket även borde underlätta för dem att hitta sin roll. Inköpschefen borde här ha en lite svårare position eftersom han har tre olika arbetsplatser, vilket skulle kunna medföra att det är svårare att lära känna de anställda i lika stor utsträckning. Problemen som exempelvis Ekonomichefen pratar om är då istället i kontakten med koncernledningen i Danmark, där det på grund av kulturskillnader och det fysiska avståndet blir svårare att tolka vilka förväntningar de har.

Laboratorieförstaplan nämner att han uppfattar sin roll som mycket diffus. Det är i stor utsträckning upp till honom själv att utforma sin roll. Han upplever att ungefär allt inom företaget är relevant för SMS systemet och om han inte själv delegerade uppgifter skulle han till slut få ett för stort område. Laboratorieförstaplan upplever att i relationen med produktionsledningen är det till största del han som "skjuter på dem" och har förväntningar på vad de ska göra.

Inköpschefen har i högre grad ett beslutsansvar än de andra två respondenterna. Ekonomichefen och Laboratorieförstaplan har båda ansvar för mindre avdelningar,

men har även ett övergripande ansvar att följa upp mot respektive budget och det balanserade styrkortet (SMS). Här uttrycker både Ekonomichefen och Laboratoriechefen att det upplever ett mycket större ansvar än de formellt är tilldelade. De upplever alla tre en relativt stor handlingsfrihet att agera enligt vad de själva tycker är lämpligt, vilket även kan vara ett uttryck för att de anpassat sig till sina roller.

Orsaker till respondenternas roller

Orsaker till hur individuella roller utformats och utformas inom Danisco kan enligt Byrne och Pierce modell vara t ex *ägarstrukturen*. Fabriken i Örtofta är ett dotterbolag i Daniscokoncernen och rollerna skulle därför formas starkt av koncernledningen. Detta kan vi se genom att Ekonomichefen får agera medlare mellan avdelningscheferna i fabriken och cheferna i Köpenhamn i bland annat budgetprocessen. Laboratoriechefens roll styrs också den starkt från koncernledningen i och med att SMS-systemet utformas centralt och koncernledningen regelbundet följer upp måtten. *Branschens egenskaper* och *reglering* påverkar de tre respondenterna i Danisco starkt. Säsongsvariationerna är mycket starka i produktionen och detta färgar hela verksamheten, under *kampanjen* är pressen att prestera och hänga med många gånger starkare än resten av året. Sockermarknaden har tidigare även varit statligt reglerad i Sverige, men i och med att det nu blivit EU-reglerat istället märker man inom företaget av att man inte har lika ”gott om pengar” och att det finns en väsentligt högre konkurrens.

Interna orsaker till rollens utformning skulle till exempel vara *storleken*. Detta skulle bestämma hur omfattande rollen var, hur mycket kunskap kontrollern fick om aktiviteter utanför ekonomifunktionen och i hur stor utsträckning rollen var fördefinierad. Daniscos fabrik i Örtofta benämns som 18000 tons fabrik, det vill säga den kan hantera 18000 ton betor om dagen vid *kampanjen*, detta är med andra ord en stor verksamhet, varför vi kan säga att de tre respondenterna har omfattande ansvarsområden. Det är stora mängder råvaror och komplicerade system de ska hantera och deras ansvarsområden är också klart fördefinierade. Eftersom vi inte i det här fallet kan jämföra med mindre bolag är det svårt att se om respondenterna på Danisco följer med den yttre utvecklingen mer eller mindre än i andra bolag, men en viss känsla fick man faktiskt på bolaget att tiden lite stått stilla, detta kan dock i större utsträckning vara ett uttryck för att branschen inte varit nämnvärt konkurrensutsatt. Laboratoriechefen och Inköpschefen verkar ha ett tätt samarbete med resten av verksamheten, medan Ekonomichefen verkar ha en liten mer tillbakadragen roll. Alla respondenterna behöver i sin yrkesutövning använda sig av ett tvärfunktionellt samarbete. Företaget verkar också ha en hierarkisk och något rigid struktur. Ändå verkar framförallt Laboratoriechefen och Ekonomichefen inte ha några problem med att kommunicera med olika delar av verksamheten och att ”ta sig in”, tvärtom; Laboratoriechefen uttrycker sig starkt om att han kan ”lägga sig i allt”.

Kulturen är mycket stark inom fabriken i Örtofta. Som Ekonomichefen uttrycker det så har alla under *kampanjen* sin plats och kampanjen fungerar som ett mycket starkt mål, som förenar de anställda. Det finns under kampanjen en mycket uttalad arbetsmoral och man lämnar inte sina kollegor ”i sticket”. Samtidigt är det enligt t

ex Ekonomichefen en mycket familjär atmosfär inom fabriken, vilket underlättar tvärfunktionell kommunikation. Teknologin skulle enligt vad Byrne och Pierce fann även påverka rollen, detta kan man tydligt se hos alla tre respondenterna. Ekonomichefens roll är starkt knuten till affärssystemet SAP och utövar en hel del styrning och uppföljning härigenom. Inköpschefen säger sig även nuförtiden kunna få fram sina rapporter och verktyg på elektronisk väg istället för som tidigare i papperskopior. Laboratoriefchefen talar även om att man ständigt i företaget arbetar för att förbättra sin teknologi, vilket också är en del av hans arbete att följa upp och driva på utvecklingen av. Hur ledarskapet är inom företaget kan vi inte uttala oss mycket om. Vi har sett i intervjuerna att det finns kulturskillnader mellan de anställda i Sverige och koncernledningen i Danmark, vilka under de 15 åren efter att de blev uppköpta av Danisco blivit lättare att arbeta med. Hur relationen sedan är inom företaget och mellan respondenterna har vi svårt att säga utifrån materialet.

Vad företagets mognad avser, så är Danisco ett moget företag, och fabriken i Örtofta har funnits sedan 1890 och som Ekonomichefen påpekar så har de flesta arbetat länge på företaget. Arbetsrutinerna är väl inarbetade. Enligt Byrne och Pierce undersökning skulle det idag inte spela någon större roll för kontrollern var denne är fysiskt lokaliserad. Alla tre respondenterna talar emot detta, de uttalar alla tre att det är viktigt att befinna sig fysiskt nära, för att uppfatta vad som försiggår och för att lära känna de anställda och verksamheten och bygga upp ett förtroende.

Att respondenternas roller i hög grad formas av de prestationsmätningssystem som finns inom företaget är tydligt. Ekonomichefens roll formas av affärssystemet och budgeten i hög grad, Laboratoriefchefens av SMS uppföljningen och Inköpschefens roll är starkt knuten till uppföljningen av KPI mått i kvalitetsutvärderingssystemen.

Bakgrund och personliga egenskaper var, enligt Byrne och Pierce undersökning, också avgörande faktorer. Ekonomichefen är mycket tillmötesgående och ödmjuk i sitt sätt och uttrycker det som att han i sin roll måste vara smidig. Han måste kunna medla mellan olika intressen och att han på så sätt bättre når fram till människor och får dem att förstå. Laboratoriefchefen ger ett intryck av att vara en driven, intresserad och engagerad människa och han beskriver det även som att en av hans viktigaste roller är att skapa engagemang hos medarbetarna. Inköpschefen är en stark och driven personlighet som fäster stor vikt vid att bygga nätverk, han beskriver även sig själv som mycket målinriktad.

Individuella kunskaper och färdigheter

De individuella kunskaperna och färdigheterna hos kontrollern var även mycket viktiga för rollen. Ekonomichefen är utbildad ekonom och har inte särskilt stor teknisk eller kemisk kunskap. Han har därför fokus på ekonomiska aspekter, vilket man framförallt tidigare inom företaget inte haft. Laboratoriefchefen är utbildad både inom kemi och ekonomi och kan därför sätta sig in i både de ekonomiska aspekterna i företaget och de produktionstekniska, han förstår sig på siffrorna och måtten han arbetar med och vet också hur man ska påverka dessa. Inköpsche-

fen är utbildad civilingenjör och har läst grundläggande kurser i företagsekonomi. Därför kan även han sätta sig in både i tekniska aspekter och ekonomiska.

5.2. AarhusKarlshamn AB

5.2.1. Företagets ekonomistyrningssystem

AAK har en matrisorganisation som, enligt Koncerncontrollern, gör det mer komplicerat att styra. Från koncernledningens håll har fabriken i Karlshamn tilldelats ett kostnadsansvar fördelat på olika kostnadsställen och detta är den tydligaste formen av formella styrningen som man kan se inom AAK. Vidare använder man sig inom AAK till stor del av budgetar. Enligt Koncerncontrollern fastställs budgeten i en process som inkluderar honom själv, koncernledningen och de berörda kostnadscentren. Ett incitamentsprogram har även kopplats till budgeten, vilket utgör ytterligare ett formellt styrverktyg.

Det fästs även en stor vikt vid informella styrverktyg inom AAK. Starkast framkom detta från intervjuerna med Koncerncontrollern och Produktionschefen. Produktionschefen framhåller att det är viktigt för hans roll i företaget att befinna sig fysiskt nära verksamheten, för att på så sätt vara synlig, men påpekar samtidigt att detta inte förekommer i den utsträckning som han skulle ha velat. Koncerncontrollern talar även om att mycket av hans roll innebär att skapa informella relationer med människor på alla nivåer i organisationen. Både Produktionschefen och Koncerncontrollern betonar vikten av att få reda på vad som ”verkligen försiggår” inom företaget, för att på så sätt kunna tolka siffrorna de arbetar med i rapporterna.

5.2.2. Respondenternas aktiviteter

Produktionscontrollern

Produktionscontrollern på AAKs fabrik i Karlshamn säger sig ha som huvudarbetsuppgifter att samla in information, göra analyser av materialet och skapa rapporter tänkta att fungera som beslutsunderlag. Detta är arbetsuppgifter som anglosaxisk och svensk litteratur är överens om ingår i en controllerfunktion. Vidare menar Produktionscontrollern att han fungerar som en servicefunktion till produktionen. I den här funktionen ska han agera som en ekonomisk rådgivare som produktionsledningen kan vända sig till när svårare ekonomiska frågor dyker upp. Att en person med titeln controller har dessa aktiviteter på repertoaren är föga förvånande. Vad som är intressantare är att Produktionscontrollern på AAK i relativt låg utsträckning arbetar med budget- och redovisningsarbete. Mattsson (1987) menar att detta är en aktivitet som svenska controllers arbetar med, vilket alltså här motsägs. Den roll som Produktionscontrollern i AAK har stämmer mer överens med den bild som Olve (1988) målar upp av en affärsorienterad ekonom.

Dock ser vi att Produktionscontrollern i sin funktion arbetar mer med historiska data, vilket Granlund och Lukka (1998) menar skulle vara den äldre formen av controllerfunktion, än en framåtblickande som Byrne och Pierce (2007) talar om.

Linjechefen

I likhet med Produktionscontrollern, arbetar Produktionschefen i AAK mycket med att göra uppföljningar mot ställda måltal. I kombination med detta anger han att planering utgör en central del av hans nuvarande arbetsuppgifter. Produktionschefen har under intervjun även antytt att många av de uppgifter som han förväntas göra har stark koppling till ekonomistyrning. Vi kan alltså av detta uttyda att det finns klara planerings- och rapporteringsaktiviteter kopplade till hans position som linjechef (jfr Heckert & Willson, 1963).

Många av de beslut som Produktionschefen fattar grundar sig på egna analyser och rapporter och inte alltid på dem som kommer från Produktionscontrollern. Detta ska dock inte ses som att samarbetet mellan Produktionscontrollern och Produktionschefen är av dålig karaktär utan att besluten grundas på egna analyser snarare än någon annans. Produktionschefens analysarbete stämmer väl överens med den rapporteringsaktivitet, som Heckert och Willson (1963) och Mattsson (1987), menar ingår i controllerfunktionen. Dock har vi inte sett några tecken på att Produktionschefen ansvarar för ekonomistyrningssystemen, vilket Mattsson menar är en del av controllerfunktionen, eller i större utsträckning deltar i framtagandet av budgetar eller redovisning.

Den styrning som Produktionschefen utövar är av mindre formell karaktär. Han poängterar att styrning mot måltal tagna ur budgeten visserligen sker, men att dessa måltal mer är ett minimikrav än ett mål. Hans syn på budgeten är att den ska fungera som en förankringsprocess vari han kan påbörja sin styrning. Han är också noga med att påpeka att han måste titta mer på framtiden än på historien. Detta stämmer väl överens med den bild som Byrne och Pierce (2007) och Burns och Baldvinsdottir (2007) målar upp av en *business partner*.

Koncerncontrollern

Koncerncontrollerns viktigaste arbetsuppgifter på AAK är att identifiera möjligheter till strukturförändringar och produktionsrationaliseringar inom organisationen. Om det uppstår problem i någon avdelning inom hans ansvarsområde organisationen har Koncerncontrollern som uppgift att agera stöttande och sporrande. Dessa två huvuduppgifter kan liknas vid de aktiviteter som litteratur benämner som strategisk aktivitet och serviceaktivitet (Heckert & Willson, 1963 och Olve, 1988). Utöver detta har Koncerncontrollern ett övergripande ansvar för att planera hur produktionen i organisationen ska se ut. Koncerncontrollern gör även kontinuerligt riskanalyser och omvärldsanalyser, vilket även detta kan passas in under de strategiska aktiviteter som Mattsson (1987) anger att en svensk controller arbetar med. En annan viktig arbetsuppgift som Koncerncontrollern har är att sammanställa rapporter som han får från produktionscontrollerna i organisationen. Dessa rapporter skickas sedan till koncernledningen och utgör där beslutsunderlag. Värt att notera är att Koncerncontrollern inte anger att han arbetar med aktiviteter som bokslut- och/eller redovisningsarbete, vilket Mattsson (1987) anger är en

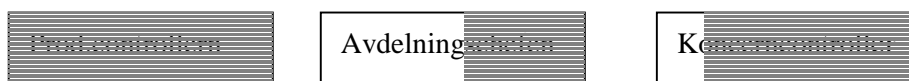
aktivitet som inte heller av nödvändighet behöver innefattas i controllerfunktionen.

Den styrning som Koncerncontrollern använder består till mycket stor del av informell styrning, där den dagliga, personliga kontakten med medarbetare utgör den största delen. Han menar att det är av stor vikt att han lär känna folk inom organisationen så att han kan känna av vad de tycker i olika frågor. På detta sätt skapar han ett förtroende, som han har stor nytta av i sitt arbete.

5.2.3. Controllerfunktionens fördelning

Utifrån ovanstående kan vi se att respondenterna var för sig utför viktiga aktiviteter som innefattas i controllerfunktionen. Flest aktiviteter har vi noterat hos Produktionscontrollern och Koncerncontrollern, vilket kanske inte är särskilt förvånande. Vad som skiljer dessas roll åt är att Koncerncontrollern i högre grad utför aktiviteter som är förknippade med strategiska aktiviteter än vad Produktionscontrollern gör. Vidare uppvisar Koncerncontrollern en högre grad av planeringsaktiviteter än vad Produktionscontrollern gör. Produktionscontrollern å sin sida utför, enligt vad vi uppfattat, dock i högre grad uppgifter som har direkt koppling med rapportering än Koncerncontrollern. En intressant aspekt i materialet är även att Produktionschefen i sin roll har relativt hög andel av planerings-, kontroll- och rapporteringsaktiviteter. Vidare har Produktionschefen har en hög grad av strategiska aktiviteter inom ramen för sina arbetsuppgifter.

Sammantaget kan vi alltså notera att controllerfunktionen är spridd på flera individer inom organisationen. I flera fall har vi noterat att kontroll- och rapporteringsaktiviteter förekommer på flera ställen. I modellen nedan ges en illustration av hur vi uppfattat respondenternas deltagande i organisationens controllerfunktion.



Figur 5:2 Illustration av respondenternas del av controllerfunktionen, AarhusKarlshamn AB.

5.2.4. Controllerns roll enligt Byrne & Pierces modell

Respondenternas roller

I AAK verkar rollerna inom produktionen in ha anpassat sig i samma utsträckning som t ex hos Danisco. Alla tre respondenterna inom AAK verkar klara över vad deras roll är inom företaget, men de är inte lika klara över varandras roller. Produktionschefen skulle gärna se en annorlunda roll hos Produktionscontrollern,

medan Produktionscontrollern själv uttrycker sig redan fylla denna roll, även om det inte sker i den större omfattning som Produktionschefen skulle vilja se. Det s.k. rolltrycket på Produktionschefen och Produktionscontrollerns olika roller att anpassas till varandra kan därmed inte antas vara lika stort som inom Danisco, där pressen att prestera under kampanjen är mycket högt. Att Produktionscontrollern inte är fysiskt närvarande inom produktionen i så stor utsträckning kan också göra att kraven på honom blir annorlunda. Det är inte heller några formella regler inom företaget som kräver att han ska vara delaktig i en större utsträckning inom produktionen.

Produktionscontrollern konstaterar att han inte upplever något ansvar för hur produktionen presterar i sig, bara för att det han bidrar med ska bli rätt. Koncerncontrollerns uttalande om att företaget mer och mer kräver ansvar även av Produktionscontrollern antyder dock att Produktionscontrollern kanske upplever ett mindre ansvar än som faktiskt utkrävs. Produktionschefens ansvar är för avdelningen han är chef över och denna funktion innefattar även en del uppföljning, planering och analys.

Orsaker till respondenternas roller

Fabriken i Karlshamn är även detta ett dotterbolag i en stor koncern. Detta skulle enligt vad Byrne och Pierce fann göra att koncernledningen i stor utsträckning definierade de controllerns roll. Koncerncontrollern uttalar klara krav på att de olika Produktionscontrollerna runt om på anläggningarna måste leverera information i tid och inte kan dra hasorna efter sig. Produktionscontrollern konstaterar att Koncerncontrollern fungerar som en mentor för honom och många av de rapporter Produktionscontrollern producerar är till för koncernledningen. Hur branschens struktur påverkar respondenternas roller kan vi inte se så starka indikationer på i materialet. Det vi kan se är hur Koncerncontrollern talar om att order planeras sex månader i förväg inom företaget. Detta borde leda till en lugnare atmosfär eftersom man har en större upplevd säkerhet i siffrorna som produceras. Riskanalys var även en stor del av controlling inom företaget på grund av handeln med terminer och optioner. Marknaden för vegetabiliska oljor är inte heller statligt reglerad och påverkan därifrån borde därför vara liten.

Interna orsaker som kan påverka är exempelvis *storleken*. AAK är en stor koncern, med en total omsättning på 13 miljarder SEK (2007). Anläggningen i Karlshamn producerar ca 400 av dess produkter och har ungefär 637 anställda, vilket borde leda till en omfattande, men mer specialiserad controllerfunktion och kanske sämre kunskap hos controllern om verksamheten utanför ekonomiområdet. Enligt vad vi kan se är Produktionscontrollerns roll starkt fördefinierad, varför Produktionscontrollern kan väntas ha ett mindre utrymme att själv utforma sin roll. I fallet med AAK måste företagens struktur ha en stor påverkan på arbetet som görs. Den matrisstruktur som företaget har gör, vilket Koncerncontrollern uttalar sig om, att man inom organisationen måste kunna tänka i flera dimensioner samtidigt. Vad som gynnar en del av organisationen missgynnar kanske en annan och detta borde leda till en viss nivå av rollkonflikt. Samtidigt borde tvärfunktionellt samarbete vara mer lag än undantag inom företaget i och med den föreliggande matrisstrukturen, vilket borde underlätta för Produktionscontrollern att samarbeta med flera olika enheter.

Eftersom vi inte varit på anläggningen i Karlshamn har vi svårt att uttala oss om kulturen där, men enligt vad Koncerncontrollern sagt har det varit en gammal, nära och familjär brukskultur på fabriken. Denna har dock börjat luckras upp i och med sammanslagningen med Aarhus A/S 2005. Nu är kulturen inom koncernen i stort splittrad av olika nationaliteter, gamla företagskulturer från företag som köpts upp och i och med matrisstrukturens uppdelande egenskaper. Det finns enligt Koncerncontrollern ett starkt kostnadsfokus inom organisationen och bland annat genom belöningsystemets effekter och kulturskillnader i företaget är det mycket politik och förhandlingar kring beslut. En sådan kultur borde ställa stora krav på en controller att kunna medla mellan människor och verka drivande för att få igenom förslag och effektiviseringar. Att teknologin inom företaget skulle ha gett Produktionscontrollern mer tid till att göra annat än att framställa rapporter, kan vi inte se i hans eller Produktionschefens svar. De utökade möjligheterna som erbjuds genom bland annat IT har enligt Produktionscontrollern istället ökat kraven på information och gör istället att han måste göra rapporter ”på härsan och tvärsan”.

AAKs anläggning i Karlshamn, där Produktionscontrollern och Produktionschefen arbetar, är ett moget företag, med inarbetade rutiner och fokus på resultat, riskhantering och marginaler. Hela koncernen som helhet är dock ganska ny. Aarhus A/S och Karlshamn AB slogs samman 2005 och antagligen har företagen inte riktigt haft tid ännu att vänja sig vid nya rutiner och kulturskillnader (jfr Danisco), vilket eventuellt kan leda till rolloklarheter. Var man är fysiskt lokaliserad tyckte alla tre respondenterna spelade en stor roll. Produktionschefen talar om vikten av informella samtal, vilket avsevärt försvåras när man inte är närvarande. Produktionscontrollern talar också om att han regelbundet är i produktionen, för att känna av stämningen och ger honom en större förståelse för siffrorna han arbetar med. Koncerncontrollern pendlar mellan de olika enheterna han ansvarar för och tycker även han att det är a och o att vara närvarande och träffa medarbetarna så att en förtrolig relation kan byggas upp.

Systemen för prestationsmätning inom företaget är Koncerncontrollern och Produktionscontrollerns huvudsakliga arbetsområde. Produktionschefen arbetar därutöver med beslutsfattande i den operativa driften, men säger sig också till stor del arbeta med planering och ekonomisk uppföljning. Koncerncontrollern talar om att budgetprocessen sedan denna knöts till belöningsystemen blivit en stor förhandlingsprocess mellan de olika enheterna inom företaget och detta borde avspeglas i att Produktionscontrollern och Produktionschefen pressas av förväntningar från olika håll samtidigt i organisationen.

De personliga egenskaperna har vi i fallet med AAK lite svårare att uppskatta eftersom vi av respondenterna endast träffat Koncerncontrollern personligen. Dock skulle vi vilja säga att Koncerncontrollern är en mycket social person, som mycket betonar vikten av informella relationer med de anställda. Han har en bakgrund som ekonom och har arbetat hela sin karriär inom Karlshamn först och nu AAK. Produktionschefen är yngre och har inte arbetat lika länge i företaget, även han betonar vikten av sociala och informella relationer, varför man kan anta att han är en social person. Att han håller på att skaffa sig en andra examen utöver den han redan har tyder på att han är en driven person. Produktionscontrollern har

en bakgrund som redovisningschef på Karlshamnsanläggningen och har inte någon utbildning inom företagets produktion och har kanske därför större fokus på siffror och rapportering.

Individuella kunskaper och färdigheter

På grund av sin långa erfarenhet inom företaget, har Koncerncontrollern en djup kunskap om företaget och produkterna och kan antas ha en större möjlighet att sätta sig in i problemen som dyker upp. Även Produktionschefen har kompetens både inom produktionen och under senare tid även inom ekonomi, vilket även för honom borde göra det lättare att kunna sätta sig in i många aspekter i företaget

5.3. Pågen AB

5.3.1. Företagets ekonomistyrningssystem

Pågens har en funktionsindelad organisation. Först under senare år har man börjat använda budget, som ett formellt styrverktyg. Av de fyra respondenterna framhäver Ekonomichefen och Produktionscontrollern budgetens betydelse starkast, vilket troligen kan vara för att de är mycket involverade i processen med att skapa och implementera den. På Pågens har budgeten fördelats på 13 månadsbokslut, istället för 12, vilket medför att arbetet med att styra efter budgeten är mer utförligt, samtidigt som det blir svårare att beräkna kommunicera utfallen. Vi har identifierat det formella styrandet som att varje avdelning tilldelas mål som ska uppnås och där utfallen sedan utgör underlag för senare utvärderingar.

Som komplement till detta arbetar både Produktionschefen och Bagerichefen med egentillverkade styrverktyg som de har konstruerat i Excel. De menar att detta ger dem möjlighet att plocka fram de siffror som de själva anser vara relevanta för att de ska kunna följa upp och leda verksamheten i en viss riktning. Dessa verktyg utgör också formell styrning. En viktig aspekt som vi har uppmärksammat under den här studien är att respondenterna inte tar del av varandras verktyg på ett effektivt sätt. Detta har medfört att varje respondent arbetar efter egna måltal och styrverktyg och att den övergripande budgeten egentligen är det enda som håller dem samman.

Det har framkommit av våra intervjuer med de fyra respondenterna att informell styrning förekommer i hög grad. Produktionschefen menar exempelvis att ”man förstår hela vägen ner på det operativa planet” att det ska produceras i verksamheten. Detta i kombination med att det produktionen personligen tar åt sig av stora kassationer, tyder på starkt informell styrning. Vidare har Ekonomichefen uttalat sig om att Produktionscontrollern har som uppgift att ”skapa en nära relation” med Bagerichefen och Produktionschefen. Även detta antyder att den informella styrningen är förekommande inom organisationen.

Alla fyra respondenter har beskrivit vikten av informella kommunikationskanaler. Detta för att en större förståelse för verksamheten ska kunna vara möjlig och att siffrorna som kommer ut från systemen ska betyda något.

5.3.2. Respondenternas aktiviteter

Produktionscontrollern

Produktionscontrollern på Pågens arbetar enligt egen utsago mycket med att samla in data, analysera den och utforma rapporter som andra använder som beslutsunderlag. Detta stämmer väl överens med Heckert och Willsons (1963) aktiviteter, inom controllerfunktionen, om rapportering och analys. Vidare är Produktionscontrollern till stor del engagerad i utformningen av budgeten där han ansvarar för att se till att organisationens budgetsystem fungerar optimalt. Samuelsson (2001) och Mattsson (1987) menar att detta är en aktivitet som den svenska controllerfunktionen ofta innefattar. Dock framgår det att Produktionscontrollern menar att detta ansvar utgörs av att han kontrollerar så att utfallet stämmer överens med målet. Detta antyder att aktiviteten snarare är av kontrollkaraktär än av underhållskaraktär. Vidare framhåller han att budgetverktyget är något som alla inom organisationen ska rätta sig efter, vilket antyder en formell läggning i frågan från Produktionscontrollerns håll. Det framgår även att han tycker att hans uppgift är att fungera som en kontrollerande instans i syfte att bistå Ekonomichefen med information.

Produktionscontrollern anser vidare att en viktig funktion är att han utgör en hjälpfunktion åt produktionen. Detta framgår av att han anser att han bistår produktionsledningen med viktig feedback på ekonomiska frågor och hjälper dem genom sina analyser.

Sammantaget har vi noterat att Produktionscontrollern arbetar utefter de klassiska controlleraktiviteterna; planering, kontroll och rapportering som Heckert och Willson (1963) har beskrivit. De strategiska aktiviteter som Mattsson (1987) och Olve (1988) anger att den svenska controllerfunktionen omfattar har vi inte funnit vid intervjun med Produktionscontrollern. Den controllerfunktion som vi funnit hos Produktionscontrollern motsvarar snarast den begränsade controllerfunktion som Paulsson Frenckner (1989) beskrivit som tolkande, analytiska och insamlande funktionen.

Ekonomichefen

Pågens Ekonomichefen sammanställer sina arbetsuppgifter genom att säga sig fungera som en sparringpartner åt företagets VD. Han benämner detta som att försöka omsätta organisationens planer och strategier i rena siffror, vilket antyder en stor rapporterings- och analysaktivitet i likhet med dem som Heckert och Willson (1963) skriver om. Att fungera som en sparringpartner kan även tolkas i som den business partner som Byrne och Pierce (2007) beskriver eller som en del av ledningsgruppsfunktionen (Granlund och Lukka, 1998).

Andra viktiga uppgifter som han arbetar med är att försöka effektivisera ekonomistyrningssystemen på det vis som Samuelsson (2001) och Mattsson (1987) antyder att en controller ska. Utöver detta arbetar Ekonomichefen mycket med att planera verksamheten. Detta gör han i kombination med att producera rapporter av utfallen. De arbetsuppgifter som Pågens Ekonomichefen har stämmer väl in på de aktiviteter som Mattsson (1987) beskriver att den svenska controllerfunktionen omfattar. Ekonomichefen har även uttalat sig som att han måste agera som "djävulens advokat". Detta antyder att han, eller att andra inom organisationen, ser sig något utav en organisationspolis inte helt olik den som Granlund och Lukka (1998) skrivit om. Givetvis kan uttalandet även tolkas som att Ekonomichefen ser sig själv som en kontrollerande instans, vilket vi tidigare har diskuterat.

Även Ekonomichefen, tillsammans med bland annat Produktionscontrollern, arbetar med att konstruera organisationens budget för det kommande året, även om det är vår uppfattning att denna aktivitet ligger mer på Produktionscontrollern än på Ekonomichefen.

Produktionschefen

Produktionschefen anser själv inte att han har någon del i ekonomistyrningen. Dock har vi uppmärksammat att han utför planeringsaktiviteter i form av att försöka forma produktionen att uppnå de måttal som ställs högre upp i organisationen. Vidare arbetar han med kontrollaktiviteter i form av att han kontinuerlig, i stort sett dagligen, för egna Excel-ark över hur produktionen har utvecklats de senaste dagarna och veckorna. Dessa två aktiviteter har diskuterats av både Heckert och Willson (1963), Mattsson (1987) och Paulsson Frenckner (1989) som aktiviteter som ingår i controllerfunktionen. Vidare har Produktionschefen ett visst rapporteringsansvar (Heckert & Willson, 1963) i form av att Bagerichefen förväntar sig en rapport om hur verksamheten går. I vissa fall ska Produktionschefen även förse VD direkt med rapporter om verksamheten.

Dock saknas i hans arbetsuppgifter ytterligare aktiviteter som omfattas av controllerfunktionen. De mer strategiska aktiviteter som Mattsson (1987) och Olve (1988) diskuterar att en controllerfunktion innefattar har vi inte lyckats identifiera i Produktionschefens arbetsuppgifter. Vi har inte heller tyckts oss se att Produktionschefen tar den ambassadörsroll eller konsultroll som Byrne och Pierce (2007) och Burns och Baldvinsdottir (2007) diskuterar att en modern controllerfunktion innefattar.

Produktionschefen använder sig av, anser vi, informell styrning i hög grad. Exempelvis menar han att styrningen från hans håll handlar om att finnas på plats och gå omkring i produktionen.

Bagerichefen

Bagerichefen uttalar sig under intervjun om att hans uppgift i mångt och mycket handlar om att fatta beslut. Mycket av detta beslutsfattande grundar han på de kalkyler som han själv konstruerar. Kostnaderna som han inte kan hänföra till specifika produkter eller aktiviteter klassificeras som tidskassationer. En av Bage-

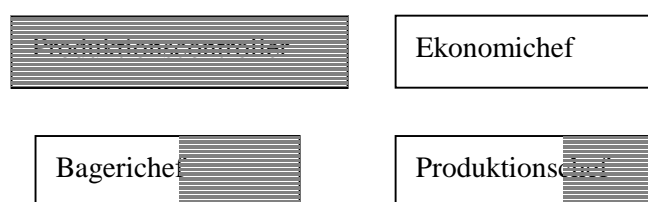
richefens viktigaste uppgifter är att minimera dessa tidskassationer till ett minimum. Den senare av de här två aktiviteterna kan förklaras som en kontrollaktivitet i likhet med den som Heckert och Willson (1963) omtalar. I sitt arbete kompilerar Bagerichefen även en del simuleringar för att planera för framtiden. Detta görs ofta i samband med de uppföljningar som han dagligen gör. Simuleringsuppgifterna kan kopplas till de planeringsaktiviteter som Heckert och Willson diskuterar, men även till viss del inom mer strategiska aktiviteter i form av dem som Mattsson (1987) och Olve (1988) diskuterar.

Bagerichefen menar själv att han idag är mer controller än vad han har varit tidigare. Han har arbetat länge inom företaget och har en gedigen erfarenhet av att konstruera trendanalyser av tidigare bokslut. Detta hänger tätt samman med den ovanstående planerings- och kontrollaktiviteten som Heckert och Willson (1963) tar upp som en del av controllerfunktionen.

5.3.3. Controllerfunktionens fördelning

Utifrån ovanstående genomgång kan vi visa att alla fyra respondenter på Pågen AB i mer eller mindre utsträckning har aktiviteter av controllerfunktion kopplade till sina arbetsuppgifter. Produktionscontrollerns arbetsuppgifter uppvisar hög grad av planerings-, kontroll- och rapporteringsaktiviteter. Till viss del framkommer det även att han arbetar med boksluts- och redovisningsaktiviteter och budgetarbete. Ekonomichefen å andra sidan arbetar även han med en hög grad av planeringsaktiviteter men en lägre grad av aktiviteter kopplade till kontroll och rapportering i jämförelse med Produktionscontrollern. Ekonomichefen har å andra sidan en hög grad av strategiaktiviteter och en konsultroll inom organisationen, vilket tidigare redovisad teori har kopplat till controllerfunktionen. Produktionschefen och Bagerichefen uppvisar bägge två höga grader av planeringsaktiviteter, men där Bagerichefen visar en hög grad av kontrollaktivitet har vi sett en något mindre grad av detta hos Produktionschefen. Vidare har Bagerichefen vi identifierat en hög grad av strategiaktivitet hos Bagerichefen än hos Produktionschefen, som nästan inte arbetar med detta alls.

Sammantaget ger detta oss en bild, enligt Gummessons modell, där Produktionscontrollern arbetar med en stor del av ovanstående aktiviteter, Ekonomichefen och Bagerichefen med ett antal av aktiviteterna och Produktionschefen med ett fåtal.



5.3.4. Controllerns roll enligt Byrne & Pierces modell

Respondenternas roller

Respondenternas roller inom Pågens har inte haft så lång tid att utveckla sig. Bagerichefen och Produktionschefen har arbetat hela sin yrkeskarriär inom Pågens och är väl förtrogna med vad som förväntas av dem inom organisationen, medan Produktionscontrollern och Ekonomichefen är relativt nytillträdna och därför antagligen inte helt anpassat sig, och lärt sig läsa av omgivningens förväntningar. De har antagligen inte heller kunnat omforma och anpassa sina roller efter sina egna talanger och egenskaper ännu.

Ekonomichefen och Produktionscontrollern uttalar att de har ett övergripande ansvar inom företaget. Produktionscontrollern säger sig dessutom uppleva ett större ansvar för siffrorna han levererar än han faktiskt avkrävs formellt inom organisationen. Bagerichefen och Produktionschefen verkar ha ganska klart för sig var gränserna går för deras ansvar. Bagerichefen talar också om att hans ansvar idag är så pass sammanlänkat med resten av processerna inom företaget att det har blivit vagare gränser mellan ansvarsområdena. De beslut han fattar kan ju i förlängningen påverka hela resten av företaget.

Orsaker till respondenternas roller

Pågens är ett familjeägt företag och enligt Produktionschefen är ägaren aktivt involverad i driften. Anläggningen i Malmö fungerar som huvudkontoret i koncernen och kontakten med koncernledningen blir därför mer direkt än t ex i Danisco och AAK. Ägaren fastställer själv måltal för verksamheten, som hela verksamheten sedan får anpassa sina egna nyckeltal efter. Branschens egenskaper påverkar vad vi har sett genom att det är en mycket komplex apparat Pågens byggt upp för att producera och distribuera sitt bröd. Livsmedelsmarknaden i Sverige har ju få, men stora aktörer och dessa sköter inte distributionen av bröd själva. Detta gör Pågen och därför har de ett stort system av försäljare och distributörer över hela Sverige. Detta ökar komplexiteten inom företaget väsentligt och därmed även i controllerns roll.

Pågens är ett stort företag, med en omsättning på 22.6 miljarder kr. Detta borde göra respondenternas roller synnerligen omfattande och komplexa. Inom ett så stort företag bör det även, enligt vad Byrne och Pierce studie visade, vara svårare för en controller att ta till sig information om annat än ekonomi, vilket vi även kanske kan se i fallet Pågens. Produktionscontrollern uttrycker även att han inte har kunnat anpassa rollen i den utsträckning han skulle ha velat eftersom han har så pass mycket att göra med underhållet av de system han ansvarar för. Pågens har en funktionell struktur, men av det vi sett, får vi ändå intrycket att tvärfunktionellt samarbete är en svårt inom företaget. Bagerichefen talar även om att till exempel IT avdelningen inte förstår vad man har för behov inom produktionen och att det är problem med kommunikationen mellan avdelningarna.

Kulturen inom produktionen i Pågens är, enligt vad vi erfarit, så tjock som väggarna själva. Det är ett gammalt familjeägt företag, som är mer än hundra år gammalt och många anställda har arbetat där under lång tid. exempelvis kom mantrat i produktionen "Baka, Packa och Leverera" fram åtskilliga gånger under intervjuerna med Produktionschefen och BC. Kulturen beskrivs även som en kärlek till bakning och bröd och visitkorten är utan titlar, men konstaterar istället att personen har "mjöl på fingrarna". Detta talar för starkt fokus på produktion och leverans inom företaget, men inte nödvändigtvis för öppen dialog, ifrågasättande och nytänkande, vilket kan antas krävs för en controllers yrkesutövning. Bagerichefen beskriver också att man inom företaget är ganska satt i gamla sätt att göra saker och kanske skulle behöva mer nytänkande. Ledarskapet har till viss del förändrats under senare år. Den nye Ekonomichefen verkar ha en god erfarenhet av att arbeta tillsammans med controllers och verkar ha gett företaget en ny inställning till ekonomistyrningssystem i och med bland annat det nya realtidssystemet som implementeras.

Systemen för prestationsmätning är som det är nu fragmenterade inom Pågens. Både Produktionschefen, Bagerichefen och Produktionscontrollern uppger att de har mått de utvärderar verksamheten efter, som de definierar, samlar in information till och följer upp själva. Produktionschefen konstaterar att detta tar upp en stor del av hans arbetstid, Bagerichefen konstaterar också att han mer och mer gått över till att använda sig av controllingverktyg i sitt yrke och Produktionscontrollern säger att budgetprocessen även tar upp en stor del av hans tid. Det verkar dock inte finnas någon större diskussion dem emellan om hur dessa ska utformas eller vad som ska mätas och Produktionscontrollern verkar inte heller sitta i en mellanposition mellan produktion och ledning.

De personliga egenskaperna hos respondenterna på Pågens var enligt vad vi erfar under intervjuerna ganska framträdande. Ekonomichefen har en bakgrund som ekonom och strateg inom andra företag och har enligt sig själv även en god inställning till controlling och dess verktyg. Han fäster också vikt vid att som ekonom både vara extrovert och introvert, det vill säga både tycka om att arbeta med siffror och med människorna bakom siffrorna. Produktionscontrollern har också han en bakgrund som ren ekonom. Han har dock i sina tidigare anställningar som controller haft mer med produktionen själv att göra. Produktionscontrollern fäster stor vikt vid att vara en "siffermänniska" som controller, samtidigt som han diskuterar att han måste "sälja in" sin roll. Bagerichefen är civilingenjör i processteknik och har också grundläggande utbildning inom ekonomi, vilket gör att han förstår både "tekniksidan" och "ekonomisidan" inom företaget. Produktionschefen har en bakgrund inom bageriet och har arbetat sig upp inom företaget.

Individuella kunskaper och färdigheter

De fyra respondenternas bakgrund och egenskaper har färgat vilka kunskaper och färdigheter de har idag. De båda ekonomerna verkar lika kunniga och företagsamma inom ekonomiområdet som de båda respondenterna på produktionssidan är inom sina områden. Det verkar dock inte som att det finns mycket som överbryggat klyftan mellan dem.

6. RESULTAT OCH RESULTATDISKUSSION

I det här avslutande kapitlet summerar vi resonemangen i analysen och besvarar forskningsfrågorna. Vi diskuterar även resultaten, eventuella konsekvenser gjorda metodval kan ha haft på dessa och hur resultaten kan bidra till tidigare forskning på området. Vi avslutar kapitlet med förslag till vidare forskning.

6.1. Besvarande av forskningsfrågor

I det här avsnittet ska vi utifrån analysen i föregående kapitel besvara forskningsfrågorna som formulerades i inledningen.

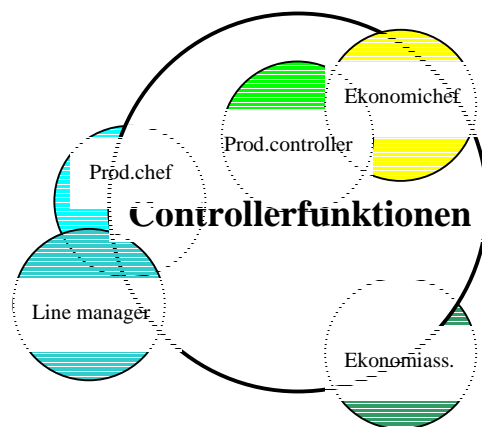
6.1.1. Hur har företaget organiserat ansvaret för och utförandet av dessa aktiviteter?

För att kunna besvara frågan om hur fallföretagen har organiserat controllerfunktionen tar vi avstamp i tidigare litteraturs beskrivningar av densamma. De aktiviteter som omfattas i controllerfunktionen har närmre beskrivit i avsnitt 3.1.2. och läsaren hänvisas därför tillbaka till detta avsnitt för en närmre genomgång av aktiviteterna. Det är alltså vår mening att tidigare litteratur på ett adekvat och bra sätt definierat de vilka aktiviteter som utgör den totala funktionen.

Som det empiriska materialet har visat och den föregående analysen går utförandet av controllingaktiviteter inte att hänföra till enbart en eller flera personer som har titeln controller. Samtliga respondenter i den här studien har visat sig ha arbetsuppgifter vilka vi kan kategorisera som controllingaktiviteter. Detta tyder allt-

så på att controlling inte är så enkelt organiserat inom företag som litteratur på området ekonomistyrning och controlling antyder. Vi har i vår studie inte sett några bevis på förekomsten av en nästan fristående controllerorganisation som ensamma bistår företagsledning med beslutsunderlag. Istället har vi funnit att samtliga respondenter arbetar med uppgifter som planering, kontroll, och rapportering. Vad vi dock har uppmärksammat är att det finns en skillnad, mellan respondenterna, i huruvida arbetsuppgifterna även omfattar redovisningsaktiviteter och/eller strategiskt arbete.

Som Paulsson Frenckner (1989) och Källström (1990) påpekar så är det dock möjligt att *controller* är en titel som lagts på redan befintliga ekonomroller. Kanske görs detta för att yrket ska få en mer positiv klang eller för att företaget ska associeras med utländska sätt att bedriva verksamhet. Med andra ord är det inte säkert att en person som tituleras *controller* per automatik enbart arbetar med *controlling*, vilket Källström också påpekar, utan det är fullt möjligt att denne också utför andra uppgifter. Detta känns egentligen som en självklarhet, men om forskare då studerar personer med titeln *controller* (jfr kritiken i Ramberg 1997 som nämns i avsnitt 1.2) i avsikt att då säga något om ekonomistyrningens situation i Sverige, så finns kanske risken att de då få en felaktig bild och även kan göra en s.k. ogiltig syllogism⁹. Detta illustreras i figur 6.1. Att personer som kallas *controller* utför vissa uppgifter innebär inte att detta innefattas i företagets totala *controllerfunktion*.



Figur 6:1 Illustration av den totala controllerfunktionen inom ett (fiktivt) företag och olika aktörers del av denna.

Som vi har visat i analysen kunde man, analogt med Gummessons resonemang för ansvarsfördelningen av marknadsföringsaktiviteter, se att ansvaret för controlling inom organisationen fördelas på flera individer. De tio respondenterna har olika grader av controllingansvar, som del av sina totala arbetsuppgifter och tillsammans bildar detta en total controllerfunktion inom organisationen.

⁹ Syllogism = sätt att göra en slutsats. Ett annat exempel på en ogiltig syllogism är: alla A är B, alla A är C, slutsats: alla B är C.

Inom Danisco har vi sett att två av respondenterna, Ekonomichefen och Laboratoriechefen, har en hög andel av arbetsuppgifter, som vi tolkar som controllingaktiviteter. Ekonomichefen har här ett övergripande ansvar för budget och redovisningsaktiviteterna, som är knutna till affärssystemet. Laboratoriechefen har ansvar för det interna redovisningssystemet SMS. Inköpschefen skapar bland annat rapporter och beslutsunderlag till ledningen.

Inom AAK är de båda respondenterna Koncerncontrollern och Produktionscontrollern båda titulerade controllers och utför även controllingaktiviteter inom organisationen. Vad vi också kan se är att även Produktionschefen utför controllingaktiviteter och han påpekar att många av de beslut han fattar baseras på rapporter och analyser som han själv tagit fram.

Inom Pågens har bara en av respondenterna titeln controller, Produktionscontrollern, som utför även aktiviteter som kan kategoriseras som planering, kontroll och rapportering. Även de andra tre respondenterna har dock sagt sig utföra liknande uppgifter: Produktionschefen och Bagerichefen följer t ex upp produktionen med mått de definierat själva i excelark som sedan kommuniceras till de anställda. Ekonomichefen har även en konsultroll inom verksamheten, arbetar med planering, rapportering, kontroll och att utforma rapporteringssystem.

6.1.2. Varför är controllerfunktionen organiserad på detta sätt?

Som vi har kunnat se så är de största anledningarna till varför controllerfunktionen är organiserad på detta sätt 1) individuella, företagsinterna och externa orsaker och 2) de respektive rollerna formas genom ett dynamiskt samarbete respondenterna emellan där samarbetspartners förväntningar och rollinnehavarens personliga egenskaper har definierat skapandet av rollen.

Externa, interna och individuella orsaker till respondenternas roller

I analysen har vi visat på att utformningen av den roll som enskilda individer har starkt kan påverkas av orsaker som ägarstrukturen, branschens egenskaper och regleringar eller säsongsvariationer. Detta är effekter som vi tror har stor betydelse för hur respondenternas roller formas och formar andra roller inom företagen. Andra orsaker kan vara interna faktorer, som exempelvis företagets storlek, struktur, kultur eller teknologi. Respondenterna inom Danisco påverkas t.ex. i hög grad av att de är ett dotterbolag i en divisionaliserad koncern, hur branschen ser ut, de intensiva säsongsvariationerna, regleringarna av sockermarknaden, företagets storlek och kultur.

En direkt och påtaglig anledning till att olika personer har ansvar för olika delar av controllingen är förstås att en person inte kan göra allt, vilket kan hänföras till Ax m.fl. (2005) diskussion om organisationsstruktur som styrmedel. Delegering av aktiviteter är naturligtvis ett måste för att controlling ska kunna ske i hela organisationen. Vad vi har sett har respondenterna helt enkelt ansvar för olika delar av controllingen: Laboratoriechefen på Danisco ansvarar för SMS-systemet inom

företaget, Ekonomichefen på Danisco för budget och styrningen genom affärssystemet SAP, Ekonomichefen på Pågens har det nya realtidssystemet som han administrerar och hjälper till att utveckla, Produktionschefen på AAK analyserar och planerar verksamheten som är knuten till produktionen där han är ansvarig etc. Alla har de olika kunskaper som kompletterar kontrollingen och därmed borde göra den mer kraftfull och riktad, men varför de kommer att ta en viss del inom kontrollingen och hur samarbetena formas svarar inte det här synsättet på.

Bagerichefen på Pågens uttalar sig om att den ökade processinriktningen inom företaget under senare år har gjort att hela värdekedjan fokuseras vid beslutsfattande. Han upplever det som att han egentligen har förlorat en del av sin beslutsrätt eftersom hans beslut i produktionen orsakar konsekvenser för försäljningen, logistiken, inköp och andra funktioner inom företaget. Detta tolkar vi som att han därigenom fått mer av en controllerroll istället för en chefsroll eftersom den rådgörande funktionen tagit över hans tidigare arbetsuppgifter.

Ekonomichefen på Pågens uttalar sig om att de personliga egenskaperna i stort sett helt definierar rollen en person tar eller ges inom organisationen. Han påpekar att om han skulle byta plats på exempelvis produktionscontrollern och bagerichefen så skulle ingen av dem klara sig särskilt länge på de nya positionerna. Vi kan också i resten av det empiriska materialet se att respondenternas bakgrund och förkunskaper om verksamhetens processer eller ekonomi påverkar vilken roll de har inom företaget.

Rollerna formas i dynamiska samarbeten

Den enskilda individens position som rollsändare och rollmottagare inom organisationen verkar ha avsevärd tyngd i skapandet av rollen. Med detta menar vi att det ständiga rollsändandet och rollmottagandet som enligt *Role Theory* pågår inom en organisation i hög grad utformar den roll som formats hos respondenterna. Vidare menar flera av respondenterna att de upplever förväntningar på vad som ska göras och att detta till viss del styr deras agerande.

I intervjuerna med respondenterna på Danisco framkommer det att alla tre arbetat länge inom organisationen. Enligt *Role Theory* bör detta medföra att roller etablerats och stabiliserats och att var och en av rollutövarna känner till sin egen och andras roller. Detta till trots har vi sett att Laboratoriechefen uttalat sig om att han själv upplever sin roll som diffus. Han menar att han har i hög grad har möjligheten att själv skapa sin roll och även snarare är den "som skjuter på andra" än är den som medarbetarna har förväntningar på. Ekonomichefen och Inköpschefen verkar däremot anse sin roll inom företaget klar. Både Ekonomichefen och Inköpschefen på Danisco upplever att de har ett större ansvar än vad de formellt sägs ha. Detta tolkar vi som att de enskilda individernas tolkning av sin roll är helt avgörande för hur rollen växer fram, vilket också *Role Theory* framhåller. I Laboratoriechefens fall kan man tolka att han upplever sin roll som diffus eftersom han under åren på Danisco byggt upp ett förtroende inom organisationen, vilket då även lett till högre förväntningar och bredare ansvarsområden efter hand. Han har med andra ord med åren tagit sig ett stort rörelseutrymme att forma rollen själv, vilket omgivningen efter hand kommit att förvänta sig av honom.

Inom AAK uppger alla respondenter att de är på det klara med vilka deras egna roller är. Vi kan här se att Produktionscontrollern i första hand har en rapporteringsfunktion och att Produktionschefen i ganska hög grad gör egna analyser för sin verksamhet. Detta kan tolkas som att rolltrycket uppifrån i organisationen är starkare än från produktionen. Vi kan se i uttalandena från Koncerncontrollern att förväntningarna 'uppifrån' på produktionscontrollern är mycket uttalade och starka. Detta kan dels bero på att förväntningarna på en produktionscontroller är formade så inom företaget att rollen i första hand ska bidra med rapportering och att det istället ingår i de respektive avdelningschefernas uppgifter att göra sina egna analyser. Det kan också ses som att Produktionscontrollern tidigare har varit redovisningschef inom företaget och därför nu tar sig den här rollen eftersom det liknar hans tidigare funktion i större utsträckning. Produktionschefen tar sig istället utökade controllingaktiviteter för att täcka upp det han upplever saknas i sin funktion.

I fallet Pågens kan vi se att det är en viss förvirring angående vad en controller bör göra. Produktionscontrollern talar t.ex. om att det är viktigt som controller att vara en siffermänniska, medan Ekonomichefen talar om att hans uppgift är att "nästla sig in" i produktionen och vara hans ögon och öron där. Både Ekonomichefen och Produktionscontrollern är dock nya inom företaget och har med sig förväntningar från tidigare anställningar. Inom Pågens har det tidigare inte funnits någon controller som stannat länge nog inom organisationen för att rollen ska ha kunnat införlivas som en naturlig del. Förväntningarna som finns på den nuvarande produktionscontrollern är därför kanske att denne också kommer att lämna företaget innan han hunnit bidra i någon nämnvärd utsträckning inom organisationen. I produktionen fortsätter man därför kanske med analyser och excelark som man gjort tidigare istället för att vända sig till produktionscontrollern för analyser.

I analysen har vi visat på att de individuella kunskaperna och färdigheterna i mycket hög grad definierar rollerna som de olika respondenterna tar i organisationen. T ex har Ekonomichefen på Danisco tagit en mer passiv roll som den kontrollerande och analyserande controllern medan både Laboratoriechefen och Inköpschefen arbetar nära verksamheten och aktivt tar sig in i och analyserar inom sina ansvarsområden.

6.2. Resultatdiskussion

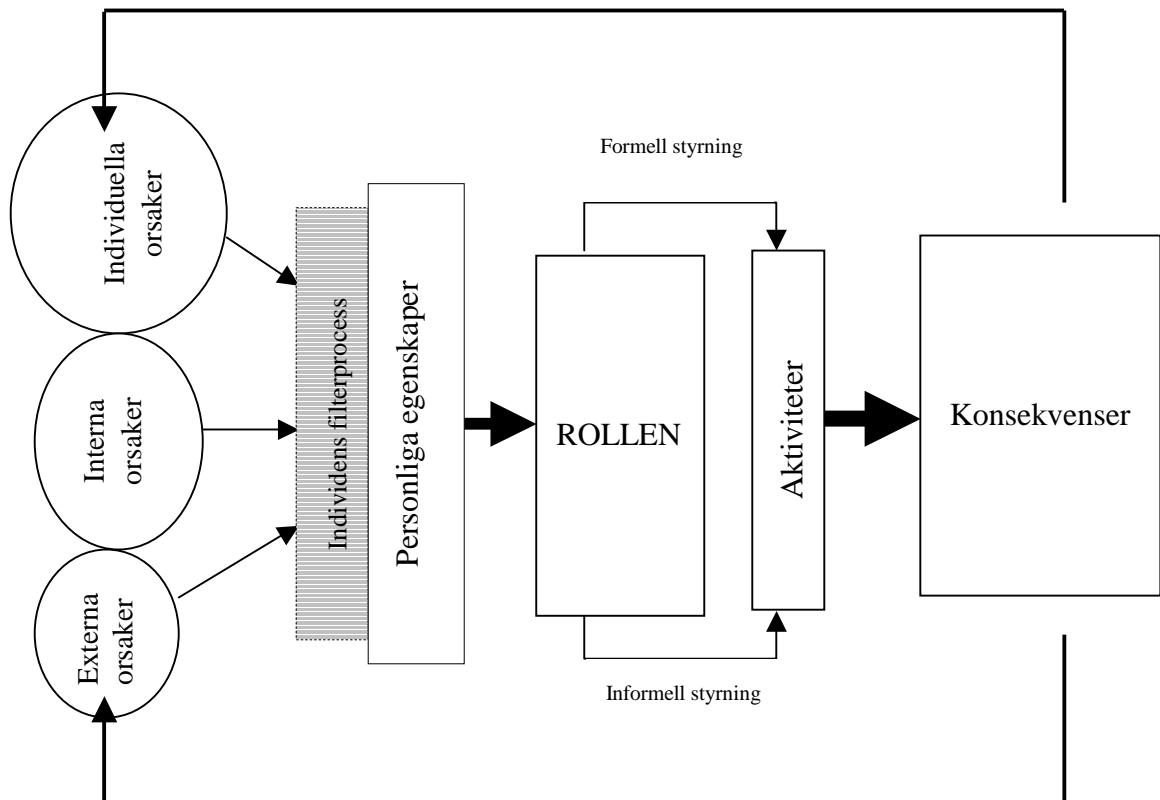
Att controllerfunktionen sprids ut på flera personer i organisationer än på bara controllers känns intuitivt inte som något konstigt. Det vore egentligen konstigare om controllers var de enda som sysslade med så viktiga uppgifter som planering, rapportering, analys och uppföljning. Detta borde intuitivt helt enkelt vara sysslor som alla gör som har ett ansvar för en viss enhet. Vad vi däremot kan se är att

vissa inom en organisation, som kan ha titeln controller eller också inte, får ett mer övergripande ansvar för att följa upp, planera, kontrollera och analysera och därmed fungerar som specialister på just detta inom organisationen.

Som vi nämnt ovan är en direkt och påtaglig anledning till att olika personer tar olika delar av controllingen, delegering inom företaget. Detta blir ett naturligt måste för att controlling ska kunna ske i hela organisationen. Vidare har olika individer inom en organisation olika förutsättningar för att ta sig in i organisationen eller ta till sig ny information. Det finns även ett tydligt upplevt behov hos samtliga respondenter, att någon form av controlling upprätthålls. Flera av respondenterna menar att informationsbehovet har ökat och att det därmed upplevs som viktigare att ha fler beslutsunderlag. Dessa beslutsunderlag grundar sig i många fall på kvantifierbara rapporter som görs utifrån verksamheterna. Behovet av att fylla en controllingfunktion finns alltså inom hela organisationen oavsett om en person tituleras controller eller inte.

Det är vår tolkning att detta upplevda behov av snabbare informationsflöden och ökad efterfrågan på beslutsunderlag är företagsinterna orsaker som indirekt påverkar individernas roller. Detta i kombination med att en delegering av ansvar måste ske inom en organisation, menar vi resulterar i att controllingfunktionen fördelas, eller delas, av många individer inom en organisation.

För att vidare förklara hur vi ser på hur rollen organiseras har vi arbetat om Byrne och Pierces (2007) modell om controllerns roll. I modellen vill vi tydliggöra att konsekvenserna i ögonblicket de blir konsekvenser även blir orsaker. Vi menar även att av de olika orsaksaspekterna så har de individuella orsakerna störst tyngd i rollskapandet. Därefter kommer de företagsinterna och sist de externa. Varje individ har även ett "filter" som dämpar eller förstärker effekterna av dessa olika orsaksaspekter. I sin yrkesroll kommer individen bära med sig sina personliga egenskaper och agera ur ett formellt eller informellt sätt genom att utföra aktiviteter. Agerandet kan vara av medveten eller omedveten karaktär, men resultatet kommer otvetydigt att mynna ut i konsekvenser för företaget. Vi menar vidare att dessa konsekvenser i ett senare skede kommer att fungera som nya företagsinterna orsaker som hjälper till att omforma individens roll.



Figur 6:2 Illustration av sambanden mellan orsaker, individens filterprocess, personliga egenskaper, aktiviteter och konsekvenser i controllerrollen. (vidareutveckling av Byrne & Pierce, 2007)

Bakom Burns och Baldvinsdottirs (2007) resonemang om hur controllers roller formas ligger ett antagande om att externa orsaker har en direkt och kanske "ofiltrerad" påverkan på controllers roll inom ett företag. Vi menar att detta kan vara en förenkling av verkligheten. Som vi har visat ovan har de personliga egenskaperna en mycket stor inverkan på rollen. Vår uppfattning är att de orsaker som Burns och Baldvinsdottir omtalar, genomgår ett "filter" innan en påverkan sker på rollen. Detta filter utgörs av individens tidigare erfarenheter och personliga egenskaper. Eftersom individens egenskaper och tidigare historia skiljer sig åt kommer orsaker ha olika mycket effekt på rollskapandet. Denna kritik riktar vi även mot den modell som Byrne och Pierce (2007) presenterade i sin artikel om controllerrollens skapande. I denna modell har Byrne och Pierce antagit att orsaker och personliga egenskaper väger lika tungt i formandet av rollen som controller. Vi menar att Byrne och Pierce kan ha missat den dynamik som *Role*

theory medför i en modell. Genom *role theory* så kan vi förstå att individen ”filtrerar” yttre (och inre) påverkan innan den formar eller omformar rollen. Vi menar med detta att de resonemang som Burns och Baldvinsdottir (2007) och Byrne och Pierce (2007) för om externa faktorerers rollpåverkan kan och bör tonas ner. Vad som är viktigt här är, vilket vi anser Byrne & Pierce har bortsett ifrån i sin modell, är att alla individer inom en organisation fungerar både som rollsändare och rollmottagare, enligt *Role Theory*. Med andra ord blir en individ en *orsak* i modellen för en annans roll. Den här dynamiken tycker vi säger mycket om hur rollerna utvecklas över tid och är en viktig aspekt att ha med.

Om det i största utsträckningen är de personliga egenskaperna som utformar controllerrollen, kommer det alltid att finnas controllers som kan kategoriseras som till exempel *bean counter*, *business partner* (Byrne & Pierce 2007) eller *hybrid accountant* (Burns & Baldvinsdottir, 2007) Idén om den ideale controllern, som en strategisk partner och intern analytiker verkar inte heller vara ett nytt påfund eller en ny trend, vilket Heckert och Willsons bok från 1963 visar.

6.3. Kritik av resultaten

I undersökningen har vi bara studerat stora divisionaliserade koncerner inom processindustrin i Sverige. Vi har i undersökningen inte haft som syfte att generalisera resultaten för en större population, men för att bygga upp kunskap och teorier om hur det kan se ut i företag. De företag vi har studerat är stora och har alla en invecklad teknologi och produktionsprocess, är alla gamla företag med utvecklade rutiner, en studie av företag i andra branscher och andra teknologier skulle kunna ge andra resultat. Respondenterna är även alla män i åldern 35-55 år, från Skåne och Blekinge, respondenter i andra åldrar och med andra kulturella tillhörigheter kunde ha gett undersökningen en annan karaktär.

Intervjuernas karaktär har också färgat det material vi fått in. Som vi diskuterat i avsnitt 2.2.1 kan det ha varit ett problem att respondenterna själva fick utforma den första delen av intervjun och var införstådda med att vi ville undersöka företagets ekonomistyrningssystem. Om respondenterna hade haft mindre förkunskap om vad vi var ute efter i intervjun, hade detta eventuellt gett en mer balanserad bild av vad de faktiskt gör i sin arbetsvardag. Intervjuerna med de två respondenterna från Karlshamn inom AAK skilde sig även från de andra i och med att de skedde per telefon. Detta har väsentligt påverkat våra möjligheter att analysera dessa respondenters samarbete eftersom vi inte kunnat skapa oss en egen uppfattning om deras situation utan bara kunnat utgå från vad respondenterna sagt i ord.

Alla respondenterna i undersökningen har påpekat att de utför controlleraktiviteter. Dock bör man i detta också ta i beaktning att det verkar råda en viss begreppsförvirring om vad en controller är och vad controllingaktiviteter är. Var gränserna går för begrepp som planering, redovisning, kontroll och

rapportering är i en praktisk situation kanske inte så tydliga som de kan verka och därför kan det även vara svårt att klassificera sina aktiviteter. Controlling som begrepp verkar även ha en mycket positiv klang bland respondenterna och därför kan det anses vara attraktivt för dem att bli associerade med detta. Kanske har de då varit benägna att tyda vissa aktiviteter de gör som controlling, när det även skulle kunna ses som t.ex. strategiarbete eller internredovisning.

Allt detta sammantaget kan ha fått oss att få en något förstorad bild av deras del i controllerfunktionen, vi har dock haft detta i beaktande vid analysen och försökt utgå från vad de de facto sagt att de gör istället för att utgå från respondenternas egna klassificeringar och åsikter.

6.4. Förslag till fortsatt forskning

Under arbetets gång har vi stött på en hel del ämnen som skulle vara mycket intressanta att gå vidare med. Här presenterar vi några av dem:

Vad vi har erfarit från några av respondenterna har kulturella skillnader en stor inverkan på hur man som controller kan arbeta i en organisation. I exempelvis Danmark och Nederländerna ska en controller vara mer bunden av hierarkin, vilket skulle avsevärt hindra denne att sprida information om verksamheten vidare till andra delar av företaget.

Vi har i den här undersökningen valt att inte vidare gå in på vilka konsekvenser som kom av organisationen av controllingaktiviteter. En studie skulle vidare kunna undersöka detta vidare för att testa aspekten *konsekvenser* i Byrne och Pierce modell.

En aspekt, som det i litteraturen råder delade meningar om (se t.ex. Kahn 1964, Byrne & Pierce, 2007) är fysisk närvaro. Enligt *Role Theory* skulle fysisk närvaro vara avgörande för en individs möjlighet att tolka förväntningarna i omgivningen och därmed sin egen roll, men Byrne och Pierce (2007) påpekar i sin artikel att detta inte är relevant för controllerns roll i och med informationsteknikens möjligheter.

En studie skulle även kunna studera de olika aspekterna i Byrne & Pierce modell mer ingående för att på ett mer detaljerat sätt få fram hur dessa påverkar. Genusaspekten skulle här även kunna studeras; finns det skillnader mellan hur manliga och kvinnliga controllers arbetar?

Respondenten Mikael Mattsson på Pågen AB (i uppsatsen kallad Bagerichefen) påtalade under intervjun att den ökade processtyrningen inom företaget har inneburit att han som chef i högre utsträckning fått en mer rådgivande än beslutsfattande roll. Detta pga. att hela värdekedjan i högre utsträckning måste

vara med vid ett eventuellt beslut. En studie skulle kunna visa vad ett processfokus inom företag får för konsekvenser för styrningen.

Referenslista

Publicerade källor

- Ax, C.; Johansson, C. & Kullvén, H. (2001). *Den nya Ekonomistyrningen*. Malmö, Liber Ekonomi.
- Ax, C., Johansson, C., & Kullvén, H. (2005) *Den nya Ekonomistyrningen*, Malmö, Liber Ekonomi
- Baines, A. & Langfield-Smith, K. (2003). "Antecedents to management accounting change: a structural equation approach". *Accounting, Organization and Society*, Vol. 28, pp. 675-698
- Bryman, A. (1997). *Kvantitet och kvalitet i samhällsvetenskaplig forskning*. Lund, Studentlitteratur.
- Bryman, A. & Bell, E. (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Malmö, Liber.
- Burns, J. & Baldvinsdottir, G. (2007). "The changing role of management accountants". i Hopper, T.; Nothcott, D. & Scapens, R. (ed.) (2007). *Issues in Management Accounting*. Edinburgh, Prentice Education Limited.
- Burns, J. & Scapens, R. W. (2000). "Conceptualizing management accounting change: an institutional framework". *Management Accounting Research*, Vol. 11, pp 3-25.
- Byrne, S. & Pierce, B. (2007). "Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants". *European Accounting Review*, Vol. 16, No. 3, pp. 469-498

- Frow, N., Marginson, D. & Ogden, S. (2005) "Encouraging strategic behaviour while maintaining management control: Multi-functional project teams, budgets and the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises", *Management Accounting Research*. Vol. 16, pp 269-292
- Gibson, D.A. (2002). "On-property hotel financial controllers: a discourse analysis approach to characterizing behavioural roles". *Hospitality Management*, Vol. 21, pp. 5-23
- Granlund, M. & Lukka, K. (1998). "Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context". *Management Accounting Research*, Vol. 9, pp. 185-211
- Guba, E. G. och Lincoln, Y. S. (red).(1994) *Organization theory and inquiry: The paradigm revolution*. Beverly Hills, Calif sage. Tagen från: Bryman, A & Bell, E (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Malmö, Liber.
- Gummesson, E. (1999). *Total Relationship Marketing. Rethinking Marketing Management from 4Ps to 30Rs*. Oxford. Butterworth-Heinemann
- Heckert, J.B. & Willson, J.D. (1963). *Controllershship*. New York, The Ronald press company.
- Holme , I.M. & Solvang, B.K. (1997). *Forskningsmetodik: Om kvalitativa och kvantitativa metoder (2:a upplagan)*. Lund, Studentlitteratur.
- Hoque, Z. (2003). *Strategic Management Accounting – Concepts, processes and issues* (2nd ed.). French Forest, Pearson Education Australia.
- Hopper, T. M. (1980). "Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5(4), pp. 401-411.
- Jacobsen, D.I., Thorsvik, J. (2002). *Hur moderna organisationer fungerar*. Lund, Studentlitteratur.
- Johnson, T. & Kaplan, R. (1987). *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Boston, Harvard Business School Press
- Kahn, R.L.; Wolfe, D.M; Quinn, R.P och Snoek, J.D. (1964). *Organizational stress: studies in role conflict and ambiguity*. New York, John Wiley & Sons Inc.
- Källström, A. (1990). *Uppdrag styreffekt – Om kontrollern och ekonomistyrningsprocessen*. Malmö, Liber-Hermods AB.
- Källström, A. (1994) *Uppdrag styreffekt – Om kontrollern och ekonomistyrningsprocessen*. Malmö, Liber-Hermods AB.
- Lambert, C. & Sponem, S. (2005). "Corporate governance and profit manipulation: a French field study". *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 16, pp. 717-748.

- Lincoln, Y.S., Guba, E. (1985) *Naturalistic Inquiry*, Beverly Hills, California, Sage i Bryman & Bell, 2005.
- Mattsson, H. (1987). *Controller*. Lund, Studentlitteratur.
- Merchant, K. A. & Van der Stede, W. A. (2007). *Management Control Systems – Performance measurement, evaluation and incentives* (2nd ed.). Harlow, Pearson Education Limited.
- Olve, N-G. (1988). *Controllerns roll – konturerna av en affärsekonom*. Uppsala, Ord & Form AB.
- Parker, L. (2002). *Advance and be recognised*. Financial management, April, pp. 32-33.
- Paulsson Frenckner. (1986). ”Controllerfunktionen – nyupptäckt men gammal”. In: Samuelson, L.A. (red.) (1986). *Controllerhandboken*. Stockholm, Mekanförbundets förlag.
- Paulsson Frenckner. (1989). ”Controllerfunktionen – nyupptäckt men gammal”. i Samuelsson, L.A. (1989). *Controllerhandboken (3e utgåvan)*. Stockholm, Mekanförbundets förlag.
- Ramberg, U. (1997). *Utformning och användning av kommunala verksamhetsmått*. Lund, Lund University Press
- Samuelson, L. (2001). *Controllerhandboken.*, Stockholm, VI Sveriges Verkstadsindustrier, Industrilitteratur
- Siegel, G., Sorensen, J.E. & Richtmeyer, S.B., (2003), “Becoming a business partner”, *Strategic Finance*, Oct 2003, ABI/INFORM Global, pg. 37
- Svenning. (2003). *Metodboken* (5e upplagan). Eslöv, Lorentz förlag
- Thurén, T. (2007). *Källkritik*. Stockholm, Liber.
- Watson, T.J. (1994). *In Search of Management, Culture, Chaos & Control in Managerial Work*. London, Routledge.
- Yin, R.K. (2003). *Case study research: Design and methods* (3:d edition). London, Sage publications Inc.

Elektroniska källor

Encyclopaedia Britannica <http://www.britannica.com/EBchecked/topic/507038/role>, hämtad 2008-12-15

Largest Companies.com, <http://www.largestcompanies.com/> 2008-11-15

Nationalencyklopedin på nätet. <http://www.ne.se.ludwig.lub.lu.se/>, hämtad 2009-01-19

Nationalencyklopedins ordbok, "Ansvar",
<http://www.ne.se.ludwig.lub.lu.se/artikel/O10542>, hämtad 2009-01

Muntliga källor

Andersson, Gert. Laboratorieförstare & SMS-koordinator, Danisco Sugar AB. Intervjuad 2008-12-05.

Aspeblad, Jan-Ove. Koncerncontroller, AAK. Intervjuad 2008-11-26.

Eskilsson, Martin. Linjeförstare, AAK. Intervjuad 2008-12-12.

Malmstedt, Jan-Olof. Ekonomiförstare, Danisco Sugar AB. Intervjuad 2008-12-05.

Mattsson, Mikael. Bageriförstare, Pågens AB. Intervjuad 2008-11-26.

Olin, Jörgen. Produktionsförstare, Pågens AB. Intervjuad 2008-11-21.

Olsson, Inge. Produktionscontroller, AAK. Intervjuad 2008-12-12.

Persson, Bo-Anders. Inköps- och underhållsförstare, Danisco Sugar AB. Intervjuad 2008-12-05.

Söderström, Richard. Produktionscontroller, Pågens AB. Intervjuad 2008-11-26.

Tuvner, Joakim. CFO, Pågens AB. Intervjuad 2008-11-28.

Bilaga 1



**EKONOMI
HÖGSKOLAN**
Lunds universitet

Lund 2008-11-19

Bäste respondent!

Till att börja med vill vi tacka för ert visade intresse för vår studie kring implementering av ekonomistyrningssystem. Under senare år har förutsättningarna för att styra, utvärdera och följa upp verksamheter förändrats väsentligt pga. snabb teknologisk utveckling, globalisering och en allt hårdare konkurrens. Dock saknas det studier som visar på hur dessa förändringar har påverkat controllers i Sverige.

För att ge er en uppfattning om vad vi kan diskutera under intervjun har vi här sammansatt lite av vad vi förväntar oss. Intervjun kommer att vara mellan 45-60 minuter. Den kommer att ha en karaktär av monolog, snarare än en dialog, från er sida. Vi kommer alltså inte att ställa direkta frågor i någon högre utsträckning under intervjun utan vill höra Er berätta om Ert arbete och Er dagliga verksamhet.

- Roll och funktion inom företaget. Hur ser du på din yrkesroll gentemot samarbetspartners inom företaget? Gentemot de du rapporterar till? Hur fungerar rapportering och samarbetet rent praktiskt?
- Arbetsuppgifter kopplat till ekonomistyrning. Dagliga, månatliga och årliga.
- Organisationsstruktur. Hur mycket daglig kontakt har du med den operativa verksamheten? Befinner du dig fysiskt nära den operativa verksamheten?
- Hur hanteras intressekonflikter.
- Vilken betydelse har dina personliga egenskaper i din yrkesroll? Dina samarbetspartners?

- Vilka förändringar har du själv uppmärksammat när det gäller ditt yrke?
Skillnader mellan förr och nu?

Till sist vill vi poängtera att det inte finns några ”rätt eller fel” under intervjun. Alla svar kommer att behandlas konfidentiellt och enbart handledare och författarna kommer att ta del av vilka ni är.

Har ni några frågor går det bra att kontakta oss! Vi ser fram emot att få träffa er!

Med vänliga hälsningar
Anna Kock Balke
Tom Karlsson