



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

Controller - En otydlig roll i tydlig förändring

En fallstudie med fokus på investeringsprocessen
i Göteborg Energi och Göteborgs-Posten

Kandidatuppsats VT 2010
Ekonomistyrning

Handledare
Ek dr Peter Beusch

Författare
Robin Eriksson, 860414
Klas Olovsson, 790707

Sammanfattning

Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet
Kandidatuppsats i företagsekonomi, Ekonomistyrning, VT 2010

Författare: Robin Eriksson och Klas Olovsson

Handledare: Ek dr Peter Beusch

Titel: Controller - En otydlig roll i tydlig förändring

Bakgrund och problem: Controllerrollen är inte väldefinierad i litteraturen. Controllers har många olika arbetsuppgifter, beroende av vilket företag denna arbetar i. Förväntningar från andra personer påverkar controllerns roll, eftersom förväntningar inte är de samma är controllerrollen splittrad. Controllertiteln har funnits i Sverige sedan början av 1970-talet, detta till följd av att företag under denna tidsepok blev allt mer decentraliserade. Den traditionella rollen för controllers beskrivs i litteraturen som en *Number-cruncher* och *Bean-counter*. Med detta menas att dåtidens controller arbetade mest med redovisningsuppgifter och transaktioner. En diskussion om förändring från denna roll har på senare tid uppstått, man menar idag att controllern är mer en *Business partner*. Det vill säga controllerns uppgifter är idag verksamhetsstyrning, controllern är även delaktig i affärsområdets ledningsgrupp. Det som gör det intressant att studera ämnet controller är dess odefinierade roll, det finns fortfarande kvar frågeställningar som inte är besvarade. Med denna utgångspunkt har två frågor ställts; *Vilken är controllerns roll generellt, hur har denna förändrats, samt vilken är rollen specifikt i investeringsprocessen?* och *Hur uppfattar linjechefer controllerns roll?*

Syfte: Syftet med denna studie är att kartlägga och beskriva den roll controllern generellt har i de undersökta företagen samt att specifikt studera controllerns roll i företagets investeringsprocess. Avsikten är även att se hur andra uppfattar controllerns roll.

Resultat och slutsatser: Resultatet från studien visar att controllerns roll till viss del formas av andras förväntningar. En av de tydligaste egenskaperna som en controller idag behöver för att bli en så kallad *Business partner* är verksamhetskunskap. Vi har funnit att de undersökta controllerns roller inte är identiska. Resultatet visar även att det har skett en tydlig förändring för controllers i de bägge undersökta företagen, förändringen består i att ökad konkurrens lett till att ökat ekonomiskt tryck ställts på företagen vilket gjort att ekonomin får större uppmärksamhet idag än förr. Denna förändring har lett till att controllern fått större roll då det tycks vara så att controllerns roll samvarierar med hur viktig ekonomin är i företagen. Detta borde även leda till att controllerns roll kommer fortsätta att förändras i framtiden eftersom konkurrensen mellan företag rimligtvis kommer att fortsätta öka.

Förslag till fortsatt forskning: 1. Hur controllern påverkas av införandet av BSC. 2. Hur den svenska controllern påverkas av den svenska kulturen.

Nyckelord: Controller, förändring, investeringsprocess, roll.

Förord

Denna uppsats hade inte varit möjlig att genomföra utan de medverkande. Vi vill tacka alla respondenter som avsatt arbetstid för att kunna delta i denna studie. Därmed tackar vi Björn Carlsson, Maud Backman, Barbro Ekström och Sven Wennberg som alla arbetar på Göteborg Energi. Från Göteborgs-Posten vill vi tacka Eva Josefsson, Jessica Weissglas och Ivan Holmgren. Ett tack riktas även till de som förmedlat kontakten på respektive företag, Ylva Folkesson på Göteborgs-Posten och Britt-Marie Olsson på Göteborg Energi.

Ett stort tack även till vår handledare Peter Beusch som kommit med insiktsfull feedback i tider då det varit som knivigast. Vi vill även tacka honom för det sätt som kursen genomförts, det vill säga den stora friheten vi haft i vårt arbete. Detta har för vår del lett till en bättre uppsats.

Vi vill även rikta ett stort tack till oss själva för vår hängivenhet att göra den bästa möjliga uppsatsen, som vi kommer att vara stolta över att visa upp. Mycket tid har lagts ned för att producera denna skrift, vår brist på socialt umgänge har gjort denna arbetsinsats möjlig.

Göteborg den 8 juni 2010,

Robin Eriksson

Klas Olovsson

Innehållsförteckning

1 Inledning.....	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problemdiskussion	2
1.3 Forskningsfrågor.....	3
1.4 Studiens syfte	3
1.5 Uppsatsens avgränsningar	3
1.6 Teoretisk och praktisk relevans av att studera controllern.....	3
1.7 Uppsatsens fortsatta disposition.....	4
2 Metod	5
2.1 Vetenskapligt förhållningssätt.....	5
2.2 Datainsamling och urvalsprocess	5
2.2.1 Intervjuundersökning	5
2.2.2 Urval	7
2.3 Val av teoretisk referensram.....	8
2.4 Källkritik.....	8
2.5 Kritisk granskning av studiens metod.....	9
3 Teoretisk referensram	10
3.1 Rollteori	10
3.2 Organisationell rollteori	10
3.3 Aktörer och roller inom företagsekonomi	11
3.4 Controllers historia och traditionella roll	11
3.5 Orsaker till att controllern finns	12
3.6 Är controllern likadan i hela världen?	13
3.7 Förändringen av controllerrollen	14
3.8 Orsakerna till förändringen	15
3.9 Investeringsprocessen.....	18
3.10 Controllers traditionella roll i investeringsprocessen	20
4 Empiri.....	21
4.1 Göteborg Energi	21
4.1.1 Barbro, Controller på affärsområde Service	21
4.1.1.1 Barbros roll som controller i GE	21
4.1.1.2 Barbros syn på investeringar	23
4.1.2 Sven, Ekonomichef på GE Nät AB.....	24

4.1.2.1 Svens syn på controllerns roll.....	24
4.1.2.2 Svens syn på investeringar	25
4.1.3 Björn, Affärsområdeschef Service	26
4.1.3.1 Björns beskrivning av controllerns roll inom GE	27
4.1.3.2 Björns syn på investeringar inom GE.....	29
4.1.4 Maud, Affärsstrateg koncernstab.....	30
4.1.4.1 Mauds beskrivning av sin controllerroll på GE.....	30
4.1.4.2 Mauds syn på sin roll som controller i investeringsprocessen.....	31
4.1.4.3 Mauds syn på controllern i en tekniskt dominerad verksamhet.....	33
4.2 Göteborgs-Posten.....	34
4.2.1 Eva, Controller GP Företagsmarknad	35
4.2.1.1 Evas syn på sin egen roll som controller inom GP.....	35
4.2.1.2 Evas syn på controllerns roll i investeringar.....	38
4.2.1.3 Evas syn på förändringar på GP och i controllerns roll.....	39
4.2.2 Ivan, Avdelningschef inom GP Företagsmarknad.....	40
4.2.2.1 Ivans syn på Evas controllerroll i GP.....	40
4.2.2.2 Ivans syn på investeringar inom GP	42
4.2.2.3 Ivans beskrivning av förändringar och dess påverkan på Evas controllerroll	43
4.2.3 Jessica, Ekonomichef/Chef controlling.....	44
4.2.3.1 Jessicas bild av controllern på GP.....	44
4.2.3.2 Jessicas syn på controllerns roll i investeringar inom GP	47
5 Analys och slutsatser	49
5.1 Göteborg Energi	49
5.1.1 Controllerrollen på GE.....	49
5.1.1.1 Controllers otydliga roll i GE.....	49
5.1.1.2 Redovisningssystemns påverkan på controllerrollen.....	50
5.1.1.3 Den dubbla rollens inverkan på controllerns arbetssituation.....	50
5.1.1.4 Controllern måste ha verksamhetsinblick.....	51
5.1.1.5 Rollen påverkas av yttre faktorer	52
5.1.2 Controllerrollens utveckling över tid på GE.....	52
5.1.2.1 Controllerns roll förändras till följd av ökat ekonomiskt fokus.....	52
5.1.2.2 Faktorer som drivit förändringen av controllerrollen	53
5.1.3 Controllerrollen i GE:s investeringsprocess.....	54
5.1.3.1 GE:s investeringsprocess	54

5.1.3.2	Controllerns roll i investeringar på GE	55
5.2	Göteborgs-Posten.....	55
5.2.1	Controllerrollen på GP	55
5.2.1.1	Controllerns roll är inte entydig i GP.....	55
5.2.1.2	Controllerns huvudsakliga arbetsuppgifter i GP	56
5.2.1.3	Controllerns arbetsplats är ute i verksamheten.....	56
5.2.1.4	Faktorer formar rollen som controllern har	57
5.2.1.5	Controllern har en dubbel roll i GP.....	57
5.2.1.6	Verksamhetens påverkan på controllerrollen.....	58
5.2.1.7	Konjunkturkänsligheten inom mediebranschen påverkar controllerns roll	59
5.2.1.8	Controllern är en del av implementeringen av ekonomistyrssystem.....	59
5.2.2	Controllerrollens utveckling över tid på GP	59
5.2.2.1	Ökat ekonomiskt fokus leder till ökat inflytande för controllern.....	59
5.2.2.2	Förändring i samhället förändrar controllerns roll i GP	60
5.2.2.3	Kulturens inverkan på controllern.....	61
5.2.3	Controllerrollen i GP:s investeringsprocess	61
5.2.3.1	Investeringar inom GP	61
5.2.3.2	Controllerns roll i GP:s investeringsprocess	62
6	Resultat.....	63
6.1	Resultat från studien	63
6.2	Kritisk granskning av studiens resultat.....	65
6.3	Författarnas förslag till vidare forskning om controllerrollen.....	65
7	Litteraturförteckning	66
	Skriftliga källor.....	66
	Muntliga källor	69
	Bilaga	70

Figurförteckning

Figur 1.	Den svenska controllerns huvudsakliga arbetsområde.....	12
Figur 2.	Förändringsdrivare av ekonomistyrningspraxis.	16
Figur 3.	En modell av investeringsprocessen.	19

1 Inledning

I detta kapitel presenteras bakgrunden till studien, controllerrollens framväxt samt dess förändring. Bakgrunden leder fram till uppsatsen problemformulering och syfte. Föreläsningsvis diskuteras studiens avgränsningar samt den teoretiska och praktiska relevansen med studiens forskningsfrågor kring controllerrollen. Kapitlet avslutas med uppsatsens fortsatta disposition.

1.1 Bakgrund

I denna studie undersöks controllerns¹ yrkesroll i två Göteborgsföretag. Forskning kring controllerrollen är omfattande. Det är väl känt i forskningslitteraturen hur rollen har uppstått, spridits och utvecklats. Trots detta finns det inte i den vetenskapliga litteraturen en entydig syn på vad en controller är och vad denne gör i ett företag:

En del författare drar slutsatsen att det inte finns en tydlig definition av vad controlling egentligen är, eller vad en controller gör. (Erfors & Igelström, 2006, s. 1)

Yrkestiteln controller kom till Sverige på 1970-talet, innan detta hade begreppet använts länge i USA (Olve, 2008). Controllerns traditionella roll och arbetsuppgift beskrivs i den vetenskapliga diskursen som *Bean-counters* respektive *number-crunching* (Baldvinsdottir et al., 2009; Granlund & Lukka, 1998a; Järvenpää, 2001; Mattsson, 1987; Zoni & Merchant, 2007). Detta har gett upphov till en stereotyp av controllerns person som tråkig men plikttrogen (Baldvinsdottir et al., 2009).

Simon et al. (1954) samt Hopper (1980) bekräftar i äldre studier att denna traditionella bild av controllern hade en förankring i deras faktiska arbetssituation. Controllern är enligt dessa studier inte inblandad i ledningens beslutsfattande i de undersökta företagen, controllern fastställer i efterhand vilket resultat företaget uppnått².

Under 1980-talet var den svenske controllerns huvudsakliga uppgift att hjälpa linjechefer i styrningen av företaget, detta på grund av 1980-talets divisionalisering (Mattsson, 1987). Controllerns roll bestod enligt samma författare även till stor del av att göra lönsamhetsuppföljningar för olika ansvarsenheter, sammanställa och analysera budget och periodiska rapporter samt att granska investeringsärenden. Controllern var även ansvarig för att ta fram budget- och kalkylsystem (Siegel & Sorensen, 1999; Mattsson, 1987).

Olve (2008) skriver att i och med den snabba teknologiska utvecklingen av informationssystem under 1990-talet blev controllerns uppgift inte bara att använda redovisningen som mätetal. Mer fokus kom enligt honom nu att ligga på icke finansiella mått så som kvalitet, information om kunder samt genomloppstider. Olve menar att denna förändring innebar att controllern fick en roll där denne behövde öka sina affärsinriktade kunskaper för att förstå vilka mått som var relevanta för företagen.

Senare forskning ger en bild av att controllerns roll är i ytterligare förändring i företagen. I allt större utsträckning ska controllers fungera i rollen som intern konsult eller *Business partner* (Baldvinsdottir

¹ I litteraturen används ofta uttrycket management accountant i stället för controller. Författarna betraktar dessa uttryck som synonymer.

² Den engelska uttrycket för denna roll är Scorekeeper.

et al., 2009; Siegel & Sorensen, 1999; Zoni & Merchant, 2007). Controllers arbetsuppgifter förändras till att i större utsträckning delta i beslut och ge råd i strategiska frågor (Zoni & Merchant, 2007).

Företag har en mängd styrprocesser, till exempel budgetprocess, strategisk planering och investeringsprocess (Merchant & van der Stede, 2007). Processerna kan i många fall sägas vara beroende av varandra eller till och med överlappande. Bierman och Smith (1993) nämner till exempel strategisk planering som ett ramverk till investeringsprocessen. Syftet med dessa processer är huvudsakligen att på ett strukturerat sätt planera och förbereda organisationen för att i framtiden nå uppsatta mål (Merchant & van der Stede, 2007).

Löfsten (2002) beskriver investeringar som avgörande för företags utveckling, i en alltmer konkurrensutsatt miljö är det företagets investeringar som avgör vilka företag som kommer att överleva. Liksom Löfsten betonar Alkaraan och Northcott (2006) den strategiska betydelsen av många investeringar, de strategiska investeringarna avgör företagets långsiktiga konkurrenskraft.

En rationell utvärdering av framtida betalningsströmmar med hjälp av diskontering är en otillräcklig grund för utvärdering av investeringar (Alkaraan & Northcott, 2006). En utvärdering av investeringar bör också innehålla en strategisk analys för att försäkra om att investeringarna ger företaget en strategiskt hållbar position inom branschen (Löfsten, 2002).

Det är svårt att kombinera strategi med nuvärde i en rationell beslutsmodell eftersom nuvärde är ett kvantitativt mått medan strategi är kvalitativt, det vill säga mera subjektivt. Det finns enligt Alkaraan och Northcott (2006) förslag på sofistikerade modeller för en strategisk investeringsutvärdering. Dessa förslag exemplifieras med bland annat BSC, benchmarking och reala optioner. Studier visar att i praktisk tillämpning är dessa modeller fortfarande ovanliga, strategi behandlas på ett informellt sätt som komplement till tekniker för diskontering av kassaflöden (Alkaraan & Northcott, 2006; Butler et al., 1991).

1.2 Problemdiskussion

Den otydliga definitionen av controllern samt beskrivningen av rollens förändring är det som gör controllerrollen intressant för oss att undersöka. Om man undersöker olika företag i olika branscher kommer bilden av controllers med största sannolikhet att vara olika. Forskning som då syftar till att ge en generell bild av controllers kommer att bli ofullständig och förenklande. Istället anser vi att en studie bör inriktas mot att undersöka controllern som aktör i syfte att förstå dennes specifika roll.

Roller formas till en stor del utifrån vilka förväntningar omgivningen har på rollen och rollinnehavaren (Lindvall, 2009). För att undersöka vilken roll en controller har bör därför en studie om controllerrollen även inkludera vilken uppfattning andra har om denna. Den otydliga bilden av vad en controller är och gör kan i sin tur inverka på förväntningarna som ställs på controllern från omgivningen. Det kan ge större frihet till controllern att forma sin roll efter egna önskemål. Det kan även vara så att controllerns bakgrund och person i högre utsträckning styr omgivningens förväntningar.

I och med att controllern allt mer har närmat sig rollen som Business partner (se exempelvis Zoni & Merchant, 2007) med större inflytande över beslut med strategiska konsekvenser är det intressant att undersöka vilka beslut och processer controllern har inflytande över. Investeringsprocessen ligger nära strategi då investeringar avgör vilken strategisk inriktning företaget kommer att ha i framtiden (Löfsten, 2002). Då vi inte kunnat hitta forskning som beskriver controllerns roll i

investeringsprocessen blir detta en naturlig inriktning för en studie om controllerns nya mer strategiska roll.

I företags investeringsprocess har controllers roll traditionellt bestått av inhämtning och analys av redovisningsinformation (Mattsson, 1987; Olve, 2008). Detta innebär huvudsakligen nuvärdesberäkningar av prognostiserade framtida kassaflöden. Vid investeringar har företag på senare tid enligt litteraturen blivit mer inriktade på att beakta hur väl investeringarna passar ihop med företagets strategi (Alkaraan & Northcott, 2006). Frågan uppstår då om controllers därmed blivit mera inblandade i implementering av strategi genom att anta en annorlunda eller större roll i investeringsprocessen än tidigare? Värderas controllers affärssinne idag högre på ett sådant sätt att de är mer inblandade i beslut om investeringar istället för att vara begränsade till att producera kvantitativt underlag och analys? Controllers kan bidra till investeringsprocessen om de klarar att kombinera kunskapen om traditionella ekonomiska utvärderingsmetoder med affärssinne och strategisk insikt.

1.3 Forskningsfrågor

Utifrån resonemanget ovan ställer vi oss följande två frågor,

1. *Vilken är controllerns roll generellt, hur har denna förändrats, samt vilken är rollen specifikt i investeringsprocessen?*
2. *Hur uppfattar linjechefer controllerns roll?*

1.4 Studiens syfte

Syftet med denna studie är att kartlägga och beskriva den roll controllern generellt har i de undersökta företagen samt att specifikt studera controllerns roll i företagets investeringsprocess. Avsikten är även att se hur andra uppfattar controllerns roll.

1.5 Uppsatsens avgränsningar

Studien begränsas till att studera controllerrollen i de undersökta företagen, ansatsen är inte att kunna ge en sammanfattande bild av controllerrollen i allmänhet. En detaljerad beskrivning av investeringsprocessen ligger utanför studiens syfte och därför avgränsar vi oss till att huvudsakligen beskriva controllerns roll i denna. Varför vi valt att studera linjechefers uppfattning om controllerrollen, beror på att dessa i allmänhet arbetar nära controllern och därmed har inflytande i dennes roll och arbetsuppgifter.

1.6 Teoretisk och praktisk relevans av att studera controllern

Denna studie är relevant för fortsatta studier om controllerns yrkesroll. Framtida studier av controllern och dennes yrkesroll kan bygga på de slutsatser och resultat som vi har nått. Vår studie skiljer sig från tidigare forskning i och med att vi även studerar hur controllerns roll uppfattas av icke-controllern inom företag. Det ger ny kunskap om hur controllerrollen formas i företag och vilka egenskaper en controller bör ha utöver ekonomiutbildning.

Genom att studera vilken roll controllern fyller i investeringsprocessen kan det förstås i vilken utsträckning och på vilket sätt nya krav kommer att ställas på framtida controllers. Detta är viktig kunskap för högskolor och universitet som utbildar ekonomistudenter samt för framtida studenter. Det är även intressant för yrkesaktiva controllers som behöver hålla sig uppdaterade inom sitt yrke.

Företag behöver hela tiden utveckla sin organisation för att vara konkurrenskraftiga. Det innebär att förändringar till det bättre eller till det sämre i andra organisationer är av intresse som jämförelse, benchmarking. Genom att studera vilka uppgifter som ingår i controllerns yrkesroll får studien praktisk relevans som en jämförelse för andra företag.

1.7 Uppsatsens fortsatta disposition

Denna uppsats är indelad i sex kapitel, i det första gavs en bakgrund till controllerns roll i företag samt till investeringsprocessen. Ur denna bakgrund uppstod en problemdiskussion som ledde ner våra två forskningsfrågor. Vidare presenterades studiens syfte, dess avgränsningar och slutligen den teoretiska och praktiska relevansen för att studera controllerrollen.

Kapital 2 - Metod

I metodkapitlet presenteras studiens vetenskapsteoretiska förhållningssätt och valet av fallstudie. Med detta som utgångspunkt har metodval såsom semistrukturerad intervju teknik gjorts, dessa val beskrivs och motiveras. Slutligen innehåller kapitlet en kritisk diskussion om studiens tillförlitlighet.

Kapital 3 - Teoretisk referensram

Den teoretiska referensramen för studien introduceras härnäst, organisationell rollteori, teorier kring controllerns roll samt om investeringsprocessen utgör underlaget för referensramen. Detta kapitel ligger sedan till grund för vår analys av controllerns roll i Göteborgs-Posten och Göteborg Energi.

Kapital 4 - Empiri

Det empiriska materialet som är inhämtat med metoderna som beskrivs i kapitel två, består av sex intervjuer med sju respondenter från två företag. Dessa intervjuer presenteras som var person för sig i enlighet med studiens aktörssynsätt.

Kapital 5 - Analys och slutsatser

Analysen av det empiriska materialet i kapitel fyra görs utifrån den teoretiska referensramen i kapitel tre. Vi relaterar vår insamlade information till teorierna om roller, controllers och investeringar för att kunna dra slutsatser om controllerrollen i de undersökta företagen.

Kapital 6 - Resultat

I det sista kapitlet presenteras resultatet och svar på studiens forskningsfrågor, detta resultat är vår tolkning av de undersökta controllernas roll i Göteborgs-Posten respektive Göteborg Energi. Kapitlet avslutas med kritisk granskning av studiens resultat samt författarnas förslag till vidare forskning om controllerrollen.

2 Metod

I detta kapitel beskrivs samt motiveras varför vi valt fallstudie som undersökningsmetod. Med detta som utgångspunkt kommer vi att redovisa samt kritiskt granska metodvalen semistrukturerad intervju, kriterieurval samt vårt val av teoretisk referensram.

2.1 Vetenskapligt förhållningssätt

Med denna studie syftar vi till att bygga på tidigare kunskap med ny, inte till att testa teorier eller hypoteser, därför har en induktiv ansatts valts. Induktion är enligt Arbnor och Bjerke (2007, s. 108) "en vetenskaplig metod där man från de enskilda fallen studerar sig till allmänna lagar, dvs. bildande av teorier med hjälp av faktisk kunskap". Studien tar vid i tidigare forskning om controllerns roll och hur denna har förändrats över tid. Vi har i två specifika företag undersökt om controllerns roll överensstämmer med det som finns beskrivet i litteraturen. Studien syftar till att komma fram till ny kunskap kring controllerrollen och specifikt hur dennes involvering i investeringsprocessen ser ut samt hur andra aktörer i företaget ser på controllerns roll.

Induktion är ofta förknippat med fallstudier. Enligt Merriam (1994) är de flesta fallstudier snarare av kvalitativ och teorigenererande natur än av kvantitativt hypotesprövande. Hon menar också att kvalitativa undersökningar som fokuserar på sammanhang och innebörd skall ha ett datainsamlingsinstrument som är mottagligt för mening och betydelse. Människor passar bäst in på denna beskrivning. Detta innebär att studiens metod för datainsamling kommer bestå i personliga intervjuer.

Den genomförda studien är av deskriptiv karaktär och eftersträvar att förklara en företeelse istället för att förutsäga ett kausalsamband. Det är enligt Merriam (1994) att föredra eftersom rapportens fokus ligger i att förklara controllerns roll i investeringsprocessen i de specifika företagen. En investeringsprocess är sällan identisk företag emellan och en controllers roll skiftar också beroende på bransch (Zoni & Merchant, 2007). Det är även intressant att se skeendet utifrån hur controllerns roll har förändrats, även denna förändring skiljer sig åt mellan olika företag (Zoni & Merchant, 2007). Det är enligt Merriam (1994) omöjligt att vid en kvalitativ studie ha alla viktiga variabler kända i förväg. En fallstudie är enligt samma författare (1994, s. 3) "en undersökning av en specifik företeelse, t ex ett program, en händelse, ett skeende, en institution eller en social grupp". Med detta kan vi återigen styrka vårt metodval, eftersom vi undersöker ett skeende i en social grupp är det omöjligt att ha alla variabler kända och då måste vårt fall undersökas med en kvalitativ metod.

Yin (2009) beskriver att en fallstudie av fler än ett företag är att föredra framför en fallstudie av endast ett företag eftersom detta ger större potential att genomföra en bra studie som kan generera bättre slutsatser. Det ökar enligt honom bland annat möjligheten att replikera studien och det minskar även risken för att hela studien skall falla om företaget i fråga inte riktigt passar in i studien. Yin anger även att om man kan påvisa ett liknande fenomen i ett flertal företag stärks tyngden i slutsatserna.

2.2 Datainsamling och urvalsprocess

2.2.1 Intervjuundersökning

För denna studie samlades data in genom kvalitativa intervjuer. Intervju som undersökningsmetod är enligt Merriam (1994) det lämpligaste valet för att kartlägga ett fenomen som inte i sig går att

observera på den tid som står till vårt förfogande. En yrkesroll går endast att undersöka genom att fråga insatta personer om deras uppfattning om rollen, då det inte finns variabler eller mått som är kända. Denna studie som omfattar yrkesrollen controller stämmer bra in på Merriams beskrivning om icke observerbara fenomen, därför är intervju den valda undersökningsmetoden. Då studien dessutom undersöker om det skett en förändring i denna roll ställs vi inför en liknande utmaning, i efterhand går inte förändring att observera, därmed är intervjun särskilt lämplig som undersökningsmetod.

Vi använde oss av semistrukturerade intervjuer som intervjuteknik. Denna teknik kombinerar enligt Saunders et al. (2007) styrkorna med ostrukturerade och strukturerade intervjuer. Författarna beskriver att styrkan med ostrukturerade intervjuer är möjligheten att åstadkomma djup kunskap i ett ämne, utan stora förkunskaper om ämnet eller ämnets kontext. Vidare är enligt samma författare styrkan med strukturerade intervjuer att möjliggöra jämförelser mellan flera intervjuer. På så sätt kan en teori och en förståelse av den undersökta företeelsen byggas.

Våra intervjuguider³ bygger till viss del på frågor som Siegel och Sorensen använde sig av i sin studie *Counting more, counting less* från 1999. De frågorna som använts från deras studie är översatta och i vissa fall omarbetade för att passa syftet med vår studie. Anledningen till att vi till viss del valt att använda deras frågor är att de höll hög standard och vi studerar samma ämnesområde som de.

Den första kontakten med intressanta företag togs per e-post för att göra en förfrågan om de hade möjligheten att medverka i studien. Vid positivt svar från företagen kontaktades de föreslagna respondenter per telefon. Under telefonsamtalet säkerställdes att respondenten stämde överens med de uppställda urvalskriterierna för studien. Före varje intervju skickades en intervjuguide till respondenten per e-post. Intervjuguiderna bestod av centrala frågor inom de områden som studien behandlar. Guiden skickades i förväg till respondenten av flera skäl; dels för att den tid som avsatts till intervjuerna skulle utnyttjas på bästa sätt, dels för att respondenten skulle hinna reflektera över frågorna och kunna ge bättre genomtänkta svar och slutligen för att respondenter ofta ställer detta som krav för att ställa upp på intervjuer.

För att underlätta datainsamlandet och säkerställa tillförlitligheten av data från intervjuerna användes en diktafon vid alla intervjuer. Bandningen i sig kan utgöra en faktor som kan skapa en tveksamhet hos respondenten till att ge uttryck för kontroversiella åsikter och svar (Ryen, 2004). Denna intervju effekt är välkänd och ofrånkomlig vid studier av denna karaktär.

Vi har genomfört sex intervjuer, vid ett intervjutillfälle närvarade av praktiska skäl⁴ två respondenter. Totalt sju personer har intervjuats, fyra från Göteborg Energi (GE) och tre från Göteborgs-Posten (GP). Alla intervjuer genomfördes på respondenternas arbetsplats och var i genomsnitt en timma långa. De intervjuade personerna vid Göteborgs Energi är controller, linjechef, ekonomichef⁵ och en för närvarande affärsstrateg⁶ som under många år arbetat som controller. På Göteborgs-Posten har en controller, ekonomichefen/controlling chefen och en linjechef intervjuats.

³ Se bilaga.

⁴ Tidsbrist hos respondenterna.

⁵ På dotterbolaget GE Nät AB.

⁶ Tillträdd 2010-04-01.

I uppsatsens empiriavsnitt och till viss del i analysen kommer respondenterna att tämligen frekvent citeras. Genom att förmedla deras egna uttalanden hoppas vi göra respondenterna mer levande, och därmed låta läsarna komma närmare de personer som ligger till grund för studien. I överensstämmelse med Strömquist (2006) anvisningar om hur muntliga utsagor bör återges i akademisk skrift, har respondenternas uttalande ändrats ur en aspekt. Uttalandena har som Strömquist skriver översatts från talspråk till skriftspråk. Detaljer som tvekljud, upprepningar utan innebörd, talspråkliga former eller slarvigt uttal har inte återgetts. Ansträngning har dock gjorts för att inte förändra innebörden i uttalandena eller ta dem ur sitt sammanhang.

2.2.2 Urval

Subjektivt bedömningsurval är den urvalsmetod som använts i studien. Detta för att komma i kontakt med de företag som är bäst lämpade för att ge svar på studiens syfte. Enligt Merriam (1994) definierar forskaren först ett fall, den analysenhet som ska studeras. Fallet i rapporten är controllerrollen och förändringen som sker av denna roll.

Det finns inom varje enskilt fall ett otaligt antal observationer som kan göras, ett stort antal människor som kan intervjuas och stora mängder litteratur som borde läsas. Forskaren måste därför på grund av brist på tid och resurser bestämma sig för vilka som ska intervjuas, vilken litteratur som ska läsas och vilka specifika observationer som ska göras (Merriam, 1994). Eftersom ett slumpmässigt urval riskerar att ge information som inte är relevant för fallet är ett bedömningsurval metoden att föredra. Då forskaren själv är det sensitiva insamlingsinstrumentet är det denne som väljer ut de artiklar och böcker som är lämpliga för att strukturera referensramen samt väljer intervjupersoner. Urvalet kan ske efter kriterier utifrån vad forskaren tror kommer att generera svar på studiens forskningsfråga (Merriam, 1994). Ett subjektivt bedömningsurval är enligt Merriam den vanligaste typen av urval vad gäller kvalitativa fallstudier. Författaren menar också att ett bedömningsurval leder till en möjlighet för forskaren att generalisera sina undersökningsresultat från urvalet till den population forskaren gjort urvalet. Det är som sagt inte vårt syfte med denna studie att generalisera fenomenet.

Med utgångspunkt från ovan gjordes ett urval utifrån kriterier. Kriteriet som controllerrespondenterna skulle uppfylla var att de arbetat som controller och borde ha arbetat som controller ett antal år. För att inte bara få controllerns egen bild av rollen i investeringsprocessen och hur rollen kan ha förändrats intervjuas även andra personer, i vårt fall linjechefer. Denna person ska även ha insikt i controllerns vardagliga arbete. Urval av företag grundade sig på kriterierna, storlek, kapitalintensiva/kapitalkrävande, stora reala investeringar som verkar inom relativt stabila branscher. Dessa kriterier har hämtats från en studie av Zoni och Merchant (2007), de hävdar att i företag som uppfyller dessa kriterier är controllern mer inblandad i ledning och beslut än i andra företag.

Utifrån dessa kriterier valdes tolv företag ut från databasen Affärsdata. Vårt urval gjordes med förhoppningen att något av företagen skulle acceptera, då vårt mål med studien från början var att undersöka två till tre företag. Det företag som svarade positivt var GE, övriga tackade nej eller gav inget svar. Vi var i kontakt med ett flertal företag som efter hand tackade nej eller inte hörde av sig. Vi medger att det hade varit möjligt att lägga mer press på utvalda företag för att på så sätt ha fått fler företag att undersöka men det är inte säkert att detta skulle ha haft ett positivt utfall. En annan metod skulle ha varit att istället för att skicka e-post ringa de utvalda företagen för att få en mer

personlig kontakt, troligen hade detta resulterat i en högre andel positiva svar. GP kom vi i kontakt med genom en personlig kontakt inom företaget, GP fanns alltså inte med i det urval som gjordes från Affärsdata. Därför överensstämmer inte alla kriterier med företaget, exempelvis har inte GP stora reala investeringar. I efterhand kan vi ändå konstatera att GP var ett lyckosamt val för en studie om controllerrollen.

2.3 Val av teoretisk referensram

Vid val av teoretisk referensram lades tyngdpunkten vid att ge en beskrivning av tidigare forskning som bedömdes relevant till problemställningen. Teorierna som bedömdes vara intressanta kan kategoriseras som rollteori, controllerteori och investeringsteori. Detta beskrivande ramverk ska ge en uppfattning om var denna studie passar in i den forskning som redan är gjord inom området. Studien ska fylla en kunskapslucka som annan litteratur lämnar. Den teoretiska referensramen sammanfattar också den kunskap som utgör bakgrunden till denna studie, vilken bygger på och kompletterar tidigare forskning om controllers.

Vi använder teorier som i sig inte prövas i vår studie, istället används teorin för att kunna förstå och tolka empirin. Mycket av teorin är av den abstrakta förenklade modelltypen vilket vår studie inte är. Detta är inget problem, vi behöver utgå från dessa logiska modeller för att i vår analys kunna se likheter och avvikelser i vår empiri. Detta sätter empirin i ett sammanhang som sedan en förståelse kan skapa ur.

Det finns ett flertal studier gjorda om vilken roll controllern har i företag, dessa studier är i huvudsak gjorda i USA, Finland eller Storbritannien. När vi ska relatera denna forskning till vår egen studie uppstår frågor kring vilken relevans dessa studier har i svenska företag och i en svensk kontext. Till vår hjälp har vi studier gjorda av Lindvall (2009), Mattsson (1987) och Olve (1990), dessa studier på svenska företag och controllers ger i huvudsak samma bild som forskning från övriga världen. Även den finska studien av Granlund och Lukka (1998a) är till hjälp då denna delvis resonerar om svensk kontra finsk kultur. En generell slutsats som vi kan dra är att controllerns roll och förändringen av denna är ganska generell i västerländska länder, skillnader finns men är inte av avgörande betydelse för vår studie. En möjlig förklaring till likheterna är att fler och fler företag idag är internationella och mycket av influenserna då kommer ifrån USA. En annan förklaring ges av Burns & Baldvinsdottir (2007), de förklarar att globalisering och teknologisk förändring är drivkrafter till förändringen av controllerrollen, dessa drivkrafter är inte begränsade till enstaka länder.

2.4 Källkritik

Enligt Thurén (2005) försöker man med källkritik lösa problem med sanningshalten i informationen som man använder sig av. Källor är enligt författaren antingen skriftliga, muntliga eller materiella, källkritikens uppgift är att bedöma vilken trovärdighet dessa källor har. Enligt Thurén är källkritik särskilt viktigt inom discipliner som journalistik och samhällsvetenskap. Thurén ställer upp ett antal kriterier som är viktiga inom källkritiken, äkthet, tidssamband, oberoende och tendensfrihet. Äkthet innebär att källan skall vara vad den utges att vara, tidssamband innebär att en källa skall vara aktuell och att den inte ska vara så gammal att det går att betvivla den. Oberoende är enligt Thurén att källan ska stå för sig själv, den ska inte vara ett referat eller en avskrift av en annan källa. Tendensfrihet menar författaren är att tvivel inte ska finnas kring om källan verkligen säger det den utgör att säga på grund av eventuella intressen att förvränga bilden av verkligheten.

Källor som använts i denna skrift är av antingen skriftligt eller muntlig karaktär. Skriftliga källor består av vetenskapliga artiklar, böcker, företagsmaterial så som årsredovisningar samt fakta om företagen tagna från Internet. De muntliga källorna består av personliga intervjuer där en semistrukturerad intervjuteknik använts för att på så sätt öka möjligheten att förstå och beskriva verkligheten som dessa människor uppfattar den. För att försöka öka aktualiteten har vi försökt att använda oss av så aktuella källor som möjligt. Dessa har vi blandat med äldre litteratur för att se vad forskningen visade förr och på så sätt kunna beskriva en förändring av controllerrollen. När det gäller investeringsprocessen har vi inte funnit mycket forskning från senare delen av 2000-talet, detta kan tyda på att den vetenskapliga diskussionen var under 1970–90-talet. Eftersom mer aktuell forskning inte kunna hittas tror vi att detta innebär att investeringsprocessen idag ser ut på samma sätt som den gjorde när dessa forskningsrapporter och böcker skrevs.

2.5 Kritisk granskning av studiens metod

Reliabilitet innebär enligt Yin (2007) att en helt annan forskare ska kunna använda sig av samma tillvägagångssätt och komma fram till samma resultat och slutsatser som den tidigare forskaren kom fram till. Målet är enligt Yin att man ska minimera skevheter i en undersökning. Eftersom denna studie använder sig av semistrukturerade intervjuer är det svårt för en annan forskare att replikera vår studie då tillvägagångssättet inte var så pass strukturerat att det exakt går att replikera samma studie. Våra tolkningar går heller inte säga är oberoende vilket gör det omöjligt för en annan forskare att ha samma uppfattning som oss. Det går alltså inte att säga att reliabiliteten är hög i och med att en exakt samma studie inte går att genomföra.

Validitet är enligt Saunders et al. (2007) om resultaten verkligen är vad de utges att vara. Något som är intressant i sammanhanget när man intervjuar personer är att de kanske inte skulle svara samma sak två gånger på samma fråga. Därför är det svårt att veta om resultaten skulle bli de samma om man genomför studien på nytt. Enligt Yin (2007) bör det uppmärksammas flera svagheter med intervju som undersökningsteknik. Han beskriver en intervju effekt som kan uppstå i och med att man som i denna studie bandar respondenten. Det kan finnas frågor som respondenten inte vill ge ett sanningsenligt eller fullständigt svar på då de är medvetna om att detta kan bli känt. Det är också enligt Yin känt att respondenter ibland ger det svar de tror att forskaren vill ha, fenomenet kallas i metodlitteraturen för reflexivitet.

Då vår studie om controllerns förändrade roll fokuserar på ett fåtal företag kan man ifrågasätta vilken generaliserbarhet studien har. Det är svårt att säga om de undersökta företagen ger en representativ bild av controllerns roll för alla företag i någon större population, inte minst då urvalet ej är slumpmässigt och samplet litet. Vår studie, som är aktörsbaserad, har inte som syfte att uppnå hög reliabilitet, validitet eller generaliserbarhet. Studien syftar till att undersöka controllerrollen med de specifika företagen som kontext, vilket gör att en bredare tillämpning av studiens resultat inte är målet.

3 Teoretisk referensram

I detta kapitel presenteras den teoretiska referensram som bygger på teori kring roller, controllers och investeringar. Kapitlet ger en bild av hur controllerrollen byggs upp i samspel med andra aktörer i företag, controllerns historia och förändringen till den nutida yrkesrollen samt slutligen hur investeringar sker i företag.

3.1 Rollteori

Enligt Nationalencyklopedin (band 16, s. 3, 1995) definieras roll som "sociologiskt begrepp för de förväntningar och normer som är förknippade med en social position eller uppgift.". Rollerna uppstår i ett samspel mellan två kompletterande roller i ett så kallat rollpar, ofta där den enes rättigheter utgör den andres skyldigheter. Rollkonflikt uppstår då en person har flera roller, exempelvis chef och vän, som är motstridiga varandra (NE, 1995). Två noterbara detaljer i Nationalencyklopedins beskrivning av roll är; dels att yrkesroller ofta begränsas av lagar och regler och dels att individen inte endast är rolltagare utan delvis skapar sin egen roll. Vidare säger Lindvall (2009) att jaget till viss del byggs upp av utbildning och att jaget skiner igenom rollen.

Byrne och Pierce (2007) skriver att rollsändarna, övriga aktörer i företaget, påverkas exempelvis av faktorer som storlek på företaget och organisationstyp. De påpekar också att rollsändaren påverkas av relationen till rolltagaren, det kan tolkas som att rolltagaren kan påverka sin egen roll genom de relationer denne bygger med omgivningen, rollgivarna. En controller i ett företag kommer således enligt rollteorin få sin specifika roll utifrån andras förväntningar om vad en controller är.

Det finns ett flertal olika skolor inom rollteorin, Biddle (1996) presenterar fem närrelaterade men ändå olika perspektiv på rollteori. Det perspektiv som är mest intressant för vår studie är *Organisationell rollteori*, då denna beskriver roller i sociala hierarkier som exempelvis företag.

3.2 Organisationell rollteori

Katz och Kahn (1978) anses vara grunden för organisationell rollteori. Enligt Wickham och Parker (2007) innebär den industriella revolutionens specialisering av arbetskraften att de anställda i ett företag är tvungna att inta olika yrkesroller för att verksamheten ska fungera bra. Företag och organisationer i allmänhet går enligt samma författare att betrakta som ett nätverk av specifika roller vilka var och en skapas av förväntningarna från de andra i företaget i ett cykliskt samspel med rollinnehavaren. De hävdar också att om inte rollinnehavaren vill eller kan fylla den förväntade rollen uppstår rollkonflikt. Författarna menar vidare att tvetydiga eller mångfacetterade roller är så komplicerade för anställda att hantera att dessa också leder till rollkonflikt. Rollkonflikt kan enligt den klassiska teorin som beskriven av Wickham och Parker lösas genom att den anställde slutar eller att någon form av utbildning eller annan påverkan styr in medarbetaren i den förväntade rollen.

Wickham och Parker (2007) riktar kritik mot den ursprungliga teorin med följande argument, för det första har, sedan teorins uppkomst under sextio- och sjuttiotalen, världen förändrats en hel del; kvinnor har en större roll på arbetsplatserna och även den kulturella diversifieringen har ökat. För det andra har den teknologiska utvecklingen delvis suddat ut gränsen mellan arbete och fritid och därmed yrkesrollen och andra privata roller exempelvis förälder eller maka.

Denna kritik blev Wickhams och Parkers utgångspunkt när de moderniserade teorin för dagens samhälle och näringsliv. Deras moderniserade organisationella rollteori har huvudsakligen två delar

som saknas i den klassiska. För det första att företag numera, i syfte att få de anställda att fungera optimalt i sin yrkesroll, måste ta i beaktande deras anställdas privatliv. Det måste göras före, i inledningen och under anställningstiden. För det andra att anställda kan ha förmåga att avskärma sina roller. Avskärma så till vida att de kan ikläda sig bara den ena eller andra rollen och på så vis kunna hantera tvetydiga eller mångfacetterade roller.

3.3 Aktörer och roller inom företagsekonomi

Enligt Lindvall (2009) har företagsekonomisk forskning haft en inriktning mot höga analysnivåer vilket ger abstrakta och förenklade modeller av företagande. Samma författare säger att det saknas forskning med perspektiv på aktörer, det vill säga aktivt handlande människor. Lindvall hävdar vidare att detta kan förklaras med att företagsekonomi traditionellt influerats av naturvetenskapen och nationalekonomi. Arvet från dessa båda ämnesområden är förenklade, logiskt sammanhängande modeller som är enkla att lära ut och förstå men som är av begränsad praktisk nytta (Lindvall, 2009).

En forskning som inte tar hänsyn till individen är förstås problematiskt i ett samhälle som alltmer betonar individen och individualister (Sen, 2006). Detta har debatterats flitigt och aktörer kan enligt Lindvall (2009) börja skönjas i modern företagsekonomisk litteratur. Dessa nyare aktörstudier är dock enligt Lindvall ofta kraftiga förenklingar av synen på en aktör. Även denna inskränkning riskerar att minska nyttan med forskningen till förmån för att skapa enkla och logiskt sammanhängande resultat. Det mest extrema fallet av förenkling är den klassiska nationalekonomins rationella aktör *Homo Economicus* som fattar för det egna jaget nyttomaximerande beslut (Thaler, 2000). Kritiken mot denna syn på aktörer är omfattande och välkänd (Amartya, 1977; Tomer, 2008).

Pihlanto (2000) använder personlighetsenneagrammet⁷ som en modell över vilka olika typer av personligheter controllers kan ha. Han börjar med att beskriva modellen som praktisk då den klassificerar människor i nio grundläggande personlighetskategorier. Denna modell används sedan som analysinstrument för att analysera varför olika controllers har olika uppgifter i sin yrkesroll. Pihlantos slutsats blir att olika personlighet ger olika controllers, vilket tyder på att en studie med ett aktörssynsätt kan vara lämpligt.

Det är enkelt att se hur Lindvalls kritik av alltför förenklade aktörssynsätt är applicerbart på Pihlantos studie och specifikt på personlighetsenneagrammet. Det vore säkerligen väldigt praktiskt och pedagogiskt enkelt om det fanns nio olika typer av personlighet som man kunde klassificera in människor i, men verkligheten är mera komplex än så. Hur vi människor uppfattar oss själva och vår världsbild, vad som motiverar oss, vad vi har upplevt och mycket mer som sammantaget bildar vår personlighet är unikt för var och en av oss. Genom att undvika förenklade modeller av människor, alltså aktörer, kan en mer praktiskt användbar bild av controllers roll beskrivas.

3.4 Controllers historia och traditionella roll

Enligt Mattsson (1987) uppstod controllerbegreppet under slutet av 1800-talet, de första att introducera begreppet controller var de amerikanska järnvägsföretagen. Enligt samma författare var controllers arbetsuppgift i början rutinmässiga redovisningsärenden och kontroll av företagets tillgångar.

⁷ Författarnas översättning av The enneagram of personality.

Controllerrollen kom till Sverige under senare delen av 1960-talet (Mattsson, 1987) men de titulerades inte controller. Mattsson menar att den första controllerbefattningen uppstod i början på 1970-talet i Skandia. Den svenska controllerns uppgift var inte exakt densamma som den amerikanska. Den amerikanske controllern var mer utav en intern kontrollant, det betonas särskilt i äldre amerikansk litteratur att controllern ska vara en opartisk granskare (Sathe, 1982). I Sverige är det inte samma tydliga gränsdragning mellan granskare och rådgivare, det är vanligare med dubbla roller trots de risker detta innebär för objektiviteten vid granskning (Olve, 1990).

Under 1980-talet genomförde Mattsson två studier (1987) angående controllerns roll. Då var globaliseringen inte lika långt gången och den teknologiska utvecklingen av affärssystem och IT hade inte tagit riktig fart (Baldvinsdottir, 2009). I och med detta kan Mattssons studier under 1980-talet ses som controllerns traditionella roll. Slutsatsen grundar vi på att Burns och Baldvinsdottir (2007) anger bland annat globaliseringen och den teknologiska utvecklingen som två faktorer till den förändrade controllerrollen.

Mattsson (1987) undersökte i en av sina studier tio företag, dessa företag hade alla controllers men titeln hade olika innebörder. Sammanfattningsvis menar Mattsson att controllerns huvuduppgifter i Sverige är att:

- Medverkar i strategiskt, långsiktigt arbete
- Arbetar huvudsakligen med budgetering, rapportering och ekonomiska analyser av skilda slag
- Har ansvar för det ekonomiska styrsystemet
- Arbetar i vissa fall med bokslut och redovisning

Figur 1. Den svenska controllerns huvudsakliga arbetsområde.

Källa: Omarbetad från Mattsson, 1987, s. 51.

Enligt Mattsson var controllerns huvuduppgifter kalkylering, K/I-arbete och investeringsbedömning, cirka 85 % av controllerna i hans studie arbetade med dessa uppgifter. Denna bild som Mattsson beskriver stämmer, kanske med undantag för investeringsbedömning, väl överens med övriga forskares bild av den traditionella controllerns uppgift som ofta benämns i andra studier som Bean-counters och number-crunchers (Baldvinsdottir et al., 2009; Järvenpää, 2001; Siegel & Sorensen, 1999; Zoni & Merchant, 2007).

3.5 Orsaker till att controllern finns

Behovet av controllers tycks ha uppstått huvudsakligen i samband med divisionaliseringen av företag. Eftersom detta skedde mycket senare i Sverige och Europa än i USA kom också yrkesrollen mycket senare till Europa (Mattsson, 1987). Controllerns ekonomiska kompetens behövdes nere i organisationen för att stödja linjechefer som på grund av divisionaliseringen blivit mera självständiga och ansvariga för enhetens resultat (Mattsson, 1987). När controllers är decentraliserade belyses frågan om vilken chef de är underställda. Olve (1990) beskriver den lojalitetskonflikt som controllers kan ställas inför om de både har ansvar för affärsresultatet som en del i gruppen och samtidigt ansvarar för att redovisa enhetens resultat. En controller i en division som är direkt underställd och rapporterar till ekonomiavdelningen blir ofta en kontrollant av divisionens ledning. Om controllern å andra sidan är underställd divisionschefen är den kontrollerande rollen nedtonad, controllern kan då uppfattas mer som en del av divisionens ledningsgrupp (Olve, 1990).

Controller är ingen skyddad arbetstitel som exempelvis revisor (Revisorslagen, SFS 2001:883). Det finns heller ingen tydlig definition på vad en controller är eller vad de har för uppgift utan det finns variationer mellan företag (Erfors & Igelström, 2006). Mattsson (1987) drar en liknande slutsats i sin studie av annonser där svenska företag söker controllers. Även Olve (1990) beskriver olika typer av controllers; *accounting controller* och *business controller*. Enligt författaren har *accounting controller* en inriktning mot redovisning och rapportering medan *business controller* arbetar mer som ett framåtriktat affärsstöd för linjechefer. Vad en controller är eller gör i företaget är alltså obestämt i litteraturen, det finns många olika typer av controllers.

3.6 Är kontrollern likadan i hela världen?

Ett flertal studier har gjorts som jämför controllers i olika länder. Ahrens (1996; 1997) har i två studier jämfört tyska och brittiska controllers. Han fann skillnader i den roll de har i företagen, förklaringen till dessa skillnader är delvis den nationella kulturen. Kultur är även enligt Granlund och Lukka (1998a) en faktor som påverkar kontrollerns roll. De redovisar i en studie för hur den finska kulturen påverkar den finska kontrollerns arbete. De lägger fram ett antal faktorer i den finska kulturen som speciellt påverkar hur den finska kontrollern agerar. En av dessa faktorer är enligt författarna finländarnas sätt att gå *rakt på sak* istället för att småprata, finländare ska enligt författarna inte ha svårt att ta en diskussion. Ur Ahrens och Granlund och Luktas studier är det enkelt att se att kontrollerns roll påverkas av den nationella kulturen.

Ett sätt att klargöra den svenska kulturens inverkan på den svenska kontrollern och controllerrollen är att relatera Hofstedes klassiska studie om nationella kulturer⁸ till controllerrollen. Enligt Hofstede och Hofstede (2005) kan en nationskultur beskrivas utifrån fyra dimensioner; maktdistans, individualism, maskulinitet och osäkerhetsundvikande. Hofstede kom fram till att Sverige hade en låg maktdistans, Sverige placerade sig på delad 67:e plats⁹ av 74 studerade länder. Detta skulle kunna innebära att den svenska kontrollern har en mindre distans till sina chefer och därmed är mer involverad i ledningsbeslut.

Sverige kan enligt Hofstede och Hofstede ses som individualistisk i ett globalt perspektiv, även om inte i samma utsträckning som exempelvis USA och Storbritannien. Individualistisk innebär enligt författarna att samhället har svaga band mellan individer och att alla människor förväntas ta hand om sig själva och sina närmsta anhöriga. Författarna menar också att det finns ett starkt samband mellan industrialiserade länder och individualitet. Individer i länder som kan karaktäriseras som individualistiska har ett behov av frihet, fritid och utmanande arbeten där de kan känna att de åstadkommer något.

Enligt studien är Sverige den minst maskulina nationen bland de 74 som undersöktes. Detta innebär att svenskar i sin arbetsroll föredrar att ha en bra kontakt med sin chef, samarbete och trygga arbetsförhållanden. Det är svårt att se hur dessa preferenser över arbetsrollen stämmer överens med en roll som kontrollant och företagspolis. Den svenska kontrollern ingår nog hellre i en ledningsgrupp och söker där konsensus och kompromisser.

⁸ Gert Hofstede publicerade sin studie första gången 1980, i den studerade han IBM:s anställda i flera länder.

⁹ Rangordning 67/68:e enligt Hofstedes beteckningssätt, dvs. samma som Norge.

Hofstedes studie visar också att svenskar i allmänhet inte är osäkerhetsundvikande. Osäkerhetsundvikande definieras som "den utsträckning som människorna i en kultur känner sig hotade av tvetydiga eller okända situationer" (Hofstede & Hofstede, 2005, s. 183). En rimlig tolkning vore att den svenska controllern inte uppfattar det som ett problem att ha en dubbel roll som både kontrollant av prestationer och del i den grupp som ska prestera.

3.7 Förändringen av controllerrollen

Controllerfunktionen har inom större företag genomgått en förändring (Baldvinsdottir et al., 2009; Burns & Baldvinsdottir, 2007; Granlund & Lukka, 1998a; Olve et al., 2008; Siegel & Sorensen, 1999). Enligt Burns och Baldvinsdottir (2007) och Olve (2008) var tidigare controllers fysiskt åtskilda från linjechefer och den operativa verksamheten. De var enligt samma författare istället centralt placerade i organisationen som en egen grupp under ekonomichefen.

Som sagts tidigare är numera controllers ofta fördelade på divisioner och enheter ofta direkt underställda linjechefen och ingår som en del i divisionens ledningsgrupp (Olive, 2008). Controllern fungerar som divisionens egen ekonomichef och bidrar i beslutssituationer, med sin förståelse om ekonomiska mekanismer, till att förutsäga vad utfallet blir vid olika alternativa beslutsvägar. Detta uttrycks i många studier som att controllerns roll i organisationer förändrats till intern konsult eller Business partner (Baldvinsdottir et al., 2009; Burns & Baldvinsdottir, 2007; Granlund & Lukka, 1998a; Olive et al., 2008; Siegel & Sorensen, 1999).

I en studie som genomfördes av Baldvinsdottir et al. (2009) kartläggs en förändring av controllerns image. Enligt denna studie var controllerns image under 1970-talet *ansvarsfull och rationell*, mycket arbete sköttes manuellt och några redovisningssystem var ännu inte framtagna. Problemet var att bearbeta all data som fanns, tid fanns inte till att få fram den information som behövdes för styrning av företagen (Baldvinsdottir et al., 2009).

Under 1980-talet var controllerns image mer utav en *intelligent och rationell beslutsfattare*. Under denna tidsperiod hade mer sofistikerade redovisningssystem börjat utvecklas. I och med denna teknologiska utveckling fick controllern mer tid till att göra andra saker än att bara vara en number-cruncher. Det ledde till att controllern nu med hjälp av affärssystem skulle kunna göra rationella beslut på siffror vilka kom som en produkt ur programmet istället för att empiriskt styrka sina beslut (Baldvinsdottir et al., 2009).

På 1990-talet kom controllerns uppgifter att förändras allt mer, bland annat på grund av nya informationsteknologier och den utökade globaliseringen (Baldvinsdottir et al., 2009; Zoni & Merchant, 2007). Controllerns uppgift var nu att se företaget och dess möjligheter från ett mer holistiskt perspektiv (Baldvinsdottir et al., 2009). Enligt Burns och Baldvinsdottir (2007) men även Zoni och Merchant (2007) kom den teknologiska utvecklingen av bland annat informationssystem att förändra controllerns roll. Från att ha lagt ner mycket tid på att göra beräkningar som nu systemet gjorde fick controllern mer tid över till annat. Den tiden som nu frigjorts använde enligt författarna till bägge dessa studier bland annat till att vara mer delaktig i strategisk planering.

Det kom under 1990-talet även en mängd nya influenser som skulle göra ekonomistyrningen mer framåtblickande och mindre bakåtblickande. Grunden för detta lade Johnson och Kaplan (1987) med sin berömda bok *Relevance lost*. Denna studie visade hur dåtidens ekonomistyrning inte fungerade på det sätt som var avsedd att göra. Bakåtblickande redovisningsinformation kunde enligt Johnson

och Kaplan inte användas som ett instrument för att styra mot framtiden eftersom det inte alltid finns ett kausalt samband mellan dåtid och framtid. Författarna ansåg att företag istället för historisk redovisningsinformation skulle styra med hjälp av icke finansiella mått, exempelvis kundnöjdhet och kvalitet. Den nya informationsteknologin gjorde enligt Burns och Baldvinsdottir (2007) det möjligt att få fram denna relevanta information om nuet. Controllerns roll kom nu att vara av mer framåtblickande art än bakåtblickande.

Under 2000-talet beskriver Baldvinsdottir et al. (2009) att redovisningsprogrammen blev allt mer fullständiga och att kontrollern nu kunde luta sig bak och skörda frukten av vad programmet åstadkom. Författarna menar att kontrollerns image under denna period kom att vara mer av en *njutande nyttomaximerare*.

3.8 Orsakerna till förändringen

Som nämns ovan har under senare tid en förändring skett av kontrollerns roll, studier av exempelvis Granlund och Lukka (1998b) samt Burns och Baldvinsdottir (2007) kartlägger även orsakerna till denna utveckling. Författarna till de båda studierna nämner globalisering som en utav orsakerna till att kontrollerns roll förändrats. Deras förklaring är att det ställs högre krav på informationen som ges till beslutsfattare. Kraven som ställs är både högre kvalitet och snabbare tillgång till den eftersökta informationen.

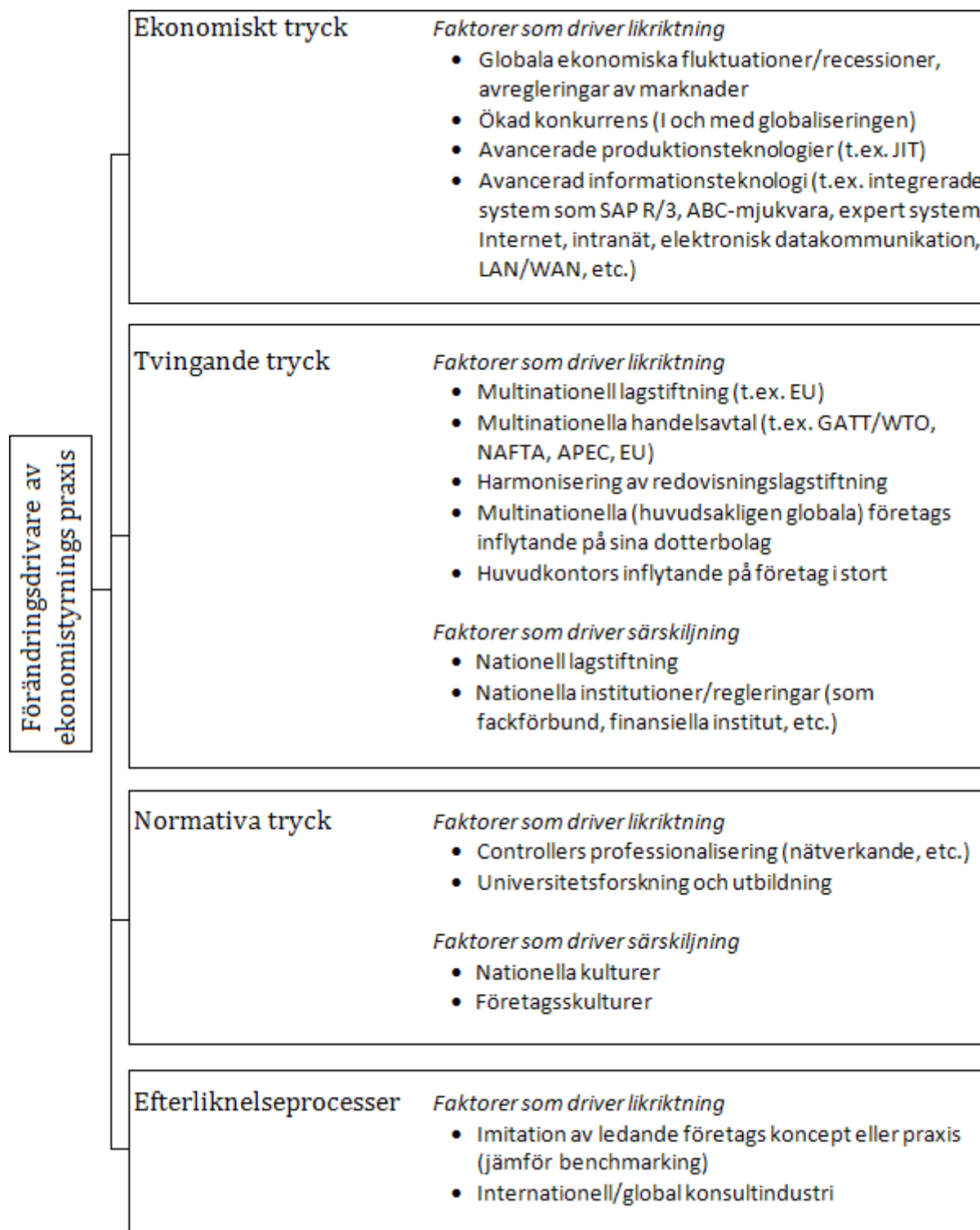
Burns & Baldvinsdottir (2007) nämner också tre ytterligare orsaker till förändringen; teknologisk förändring, redovisningsskandaler och trender. Med den teknologiska förändringen menar författarna både förändringen i produktionsteknologi och även förändringen i informationsteknologi. Controllern har i och med bättre informationsteknologi mer tid över till analys då nödvändiga rapporter går snabbare att producera (Baldvinsdottir et al., 2009). Redovisningsskandalerna har enligt samma författare bidragit till en förändrad roll i och med att utökad reglering, Sarbanes-Oxley Act¹⁰ (USA) och 8th Company Law Directive¹¹ (EU), ställer högre krav på självkontrollen av företagen. Slutligen menar Burns och Baldvinsdottir i sin studie att trender inom företagande driver förändringen av kontrollerns roll. De nämner som exempel på dessa trender är en ökning av uppköp och sammanslagningar av företag till större organisatoriska enheter och interorganiska nätverk av företag som ställer större krav på ekonomistyrningen och på ekonomisk kunskap vid analys.

Granlund och Lukka (1998b) genomförde en studie baserat på deras observation att ekonomistyrningspraxis konvergerar. De studerade hur kontrollerns roll likriktas mellan olika nationer genom att kartlägga ett antal förändringsdrivare. Förändringsdrivarna är ekonomiskt tryck, tvingande tryck, normativt tryck samt efterlikelseprocesser. De fokuserar på en övergripande makronivå, vilket de beskriver som koncept, idéer och tekniker. Denna makronivå utgör ramverket för den mikronivå där faktisk ekonomistyrning utförs. Författarna argumenterar både för faktorer som likriktar controllerrollen samt faktorer som särskiljer den. De kommer fram till att de likriktande krafterna är starkare än de särskiljande, vilket innebär att controllerrollen enligt dem likriktas. Bilden

¹⁰ Amerikansk lag från 2002. Lagen kom till som reaktion på de stora konkurser och skandaler som uppdagades efter millennieskiftet (t.ex. Enron och Worldcom).

¹¹ EU-direktiv ursprungligen från 1984 som stärktes ytterligare under 2000-talet. Reglerar intern och extern finansiell kontroll av bolag.

nedan illustrerar de olika förändringsdrivarna som Granlund och Lukka kartlagt och även vilka faktorer som finns inom varje förändringsdrivare:



Figur 2. Förändringsdrivare av ekonomistyrningspraxis.

Källa: Översatt från Granlund och Lukka, 1998b, s. 157.

Enligt författarna är ekonomiskt tryck att företag reagerar på makroekonomiska variationer genom att förändra ekonomistyrningen för att säkerställa stabilitet inom organisationen. De menar att dessa

fluktuationer idag är mer eller mindre globala då de finansiella systemen i större utsträckning är sammankopplade över nationsgränser. Förutom dessa variationer har även konkurrensen, på grund av en mer global och öppen marknad, ökat. Företag verkar reagera ungefär på samma sätt när de utsätts för utmaningar, detta genom att exempelvis införa nya ekonomistyrssystem. Dessa reaktioner beror till delvis på globala konsultfirmorna som säljer fullständiga ekonomistyrssystem, däribland Balanced Scorecard (BSC). Enligt författarna bidrar alltså denna utveckling till en homogenisering av ekonomistyrningssystem och gör även att controllerns roll blir mer likartad världen över.

Med tvingande tryck menar Granlund och Lukka (1998b) att företag och organisationer tvingas anpassa sig efter rådande multinationella regelverk och institutioner. Exempel på multinationella regelverk och institutioner är Europeiska unionen (EU) samt Världshandelsorganisationen och Världsbanken. Dessa internationella organ påverkar dock sällan enskilda företag, utan påverkar snarare genom att de sätter ramar och anger regelverk som till exempel redovisningsstandarder och handelsavtal. Även företags omgivning innebär ett tvingande tryck enligt författarna. Inom tvingade tryck finns även särskiljande faktorer som exempelvis nationella lagar.

De så kallade normativa trycket är enligt Granlund och Lukka förknippat med värderingar, normer och roller som människor anpassar sig efter utifrån olika sociala miljöer. Professionalisering och kunskapskrav är exempel på normativt tryck. Granlund och Lukka menar att oavsett organisation och nationalitet tycks det finnas gemensamma värderingar och normer personer emellan, då även i rollen som controller. De tar upp att det bland annat är universitetsutbildning och bildandet av professionella nätverk som driver likriktningen. Universitetsutbildning bidrar till detta genom exempelvis läroböcker och kursmaterial med vissa informella normer om hur ekonomistyrning bör fungera. I dagsläget är det även så att många läroböcker är spridda världen över och studenter som i framtiden kommer arbeta som controllers får samma influenser oavsett vilket universitet denne studerar vid. Det finns även krafter som innebär motsatsen till likriktning, däribland nationell kultur och företagskultur som är specifik i den kontext controllern befinner sig i. Men Granlund och Lukka (1997) har i en studie sett att den finska kulturen bland controllers håller på att likriktats till följd av den ökade globaliseringen och internationaliseringen de senaste åren.

Enligt Granlund och Lukka (1998b) existerar individer och organisationer inte i ett vakuum, vilket leder till att dessa hela tiden måste relatera sin egen position till vad andra gör. Genom detta uppstår efterliknelseprocesser, i osäkra omvärldsförhållanden tenderar företag exempelvis till att kopiera och imitera framgångsrika företags ekonomistyrningsmodeller. Controllerna kan genom att förespråka trender inom ekonomistyrning, som exempelvis BSC, påverka företaget att implementera ett sådant system. Implementering av särskilda trender inom ekonomistyrning görs för att på så vis ge en bild av att man följer med i utvecklingen. Scapens et al (2002) har exempelvis sett att företagsledningar förespråkar förändring avseende controllerns styrmedel, arbetsområden och roller för förändringens egen skull. Förändringen görs således inte alltid för att förbättra något utan mer för att vara trendig och öka sin legitimitet och attraktion för att på så sätt locka till sig kunnig personal. Många av dessa ekonomistyrningsinfluenser kommer, som sagts tidigare, från konsultfirmor som säljer färdiga paket och dessa paket driver en likriktning av controllerrollen.

Enligt Granlund och Lukka (1998b) är en orsak till likriktningen den moderna typen av ekonomistyrning som idag är allmänt accepterad i det industrialiserade samhället. Resultatet från Granlund och Luktas studie innebär att den svenska controllern med tiden blivit allt mer lik

controllern från andra länder. Därför anser vi att även den internationella litteraturen om controllers som används är relevant för vår studie.

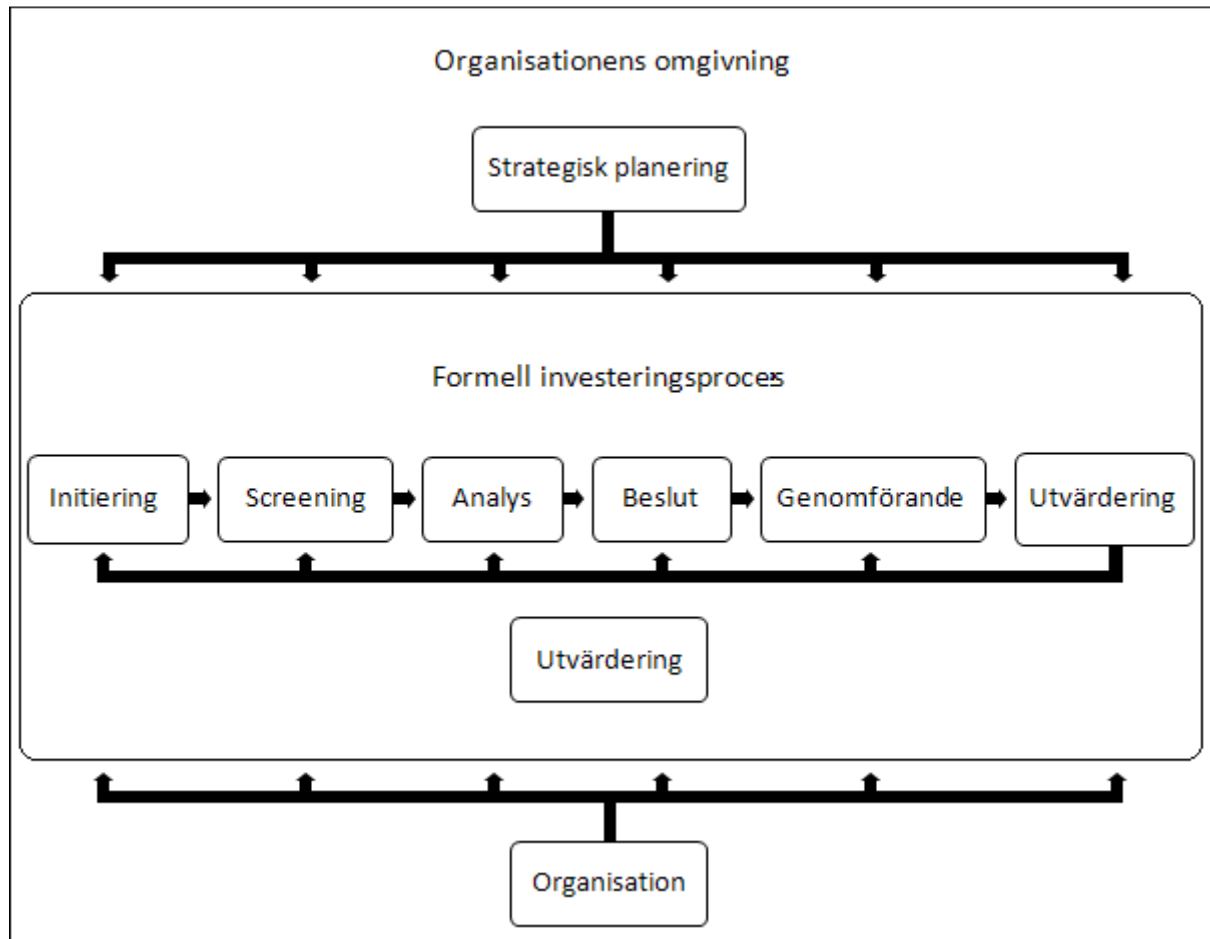
3.9 Investeringsprocessen

Ljung och Högberg (2007, s. 9) definierar en investering som "en kapitalsatsning som ger betalningskonsekvenser under en längre tid". Investeringar kan enligt Ax et al. (2009) klassificeras på många olika sätt. Löfsten (2002) tar upp ett antal olika klasser; ersättningsinvesteringar, expansionsinvesteringar, strategiska investeringar, rationaliseringsinvesteringar med flera. Alkaraan och Northcott (2006) förenklar klassificeringen genom att endast dela in investeringar i att ha antingen operativt eller strategiskt syfte. Författarna menar att strategiska investeringar karaktäriseras av att de är substantiella och riskfyllda, de ger också svårkvantifierbara resultat samt har en betydande påverkan på företags långsiktiga resultat. Porter (1996) å sin sida menar att skillnaden mellan strategisk och operationell är att strategiska investeringar är investeringar som särskiljer företaget från andra företag. Porter säger med andra ord att även en investering som inte kräver en stor kapitalinsats kan vara strategisk.

Löfsten (2002) skriver att i investeringsprocessen ska företagets ledning vara inblandad på ett tidigt stadium, detta i syfte att säkerställa att investeringen ligger i linje med företagets övergripande strategi. Företagsledningarna är naturligtvis begränsade i hur mycket av sin tid som de kan avvara till att delta i processen för att ta fram och utvärdera investeringar. Av denna anledning är ofta investeringar uppdelade i olika beloppsgränser, upp till ett visst belopp får lägre chefer fatta självständiga beslut om att investera (Segelod, 1997; Löfsten, 2002). Denna decentralisering av investeringsprocessen innebär att någon form av styrning och samordning krävs. Enligt Segelod (1997) har många företag löst detta genom att ta fram en investeringsmanual. Vidare beskriver han att manualen innehåller direktiv om vem som ska fatta det formella beslutet om investeringen, vilken information som ska tas fram samt hur denna ska sammanställas.

Löfsten (2002) skriver i sin bok att en beslutsfattare på lägre nivå kan välja att dela upp en stor investering i flera delar och på så sätt slippa överskrida sin beloppsgräns för beslutsfattande. Sammantaget kan man säga att även små investeringar kan vara strategiska och att stora investeringar kan delas upp i flera små. Slutsatsen blir då att i en organisation som decentraliserat beslutsfattande kring investeringar bör kunskap om strategi och strategiska investeringsbeslut också vara decentraliserat. Vilket skulle kunna innebära att kontrollern som en del i en divisionsledning är med i fattandet av investeringsbeslut. Alkaraan och Northcott (2006) beskriver att företag i praktiken använder en informell eller subjektiv approach när de väger samman finansiell och strategisk information för att fatta investeringsbeslut, detta trots att ett flertal förslag på mer sofistikerade sätt att formalisera utvärderingen av strategiska investeringsbeslut. I sin studie benämner Alkaraan och Northcott fem stycken dylika verktyg som nyckelverktyg; the BSC, real options analysis, value chain analysis, benchmarking och technology roadmapping. Dessa mer sofistikerade analytiska verktyg har gemensamt att de kombinerar kvalitativ och kvantitativ information. I den nya decentraliserade investeringsprocessen som blivit norm inom större företag (Segelod, 1997) är det inte enbart företagsledningen som ska utföra dessa analyser och fatta beslut. Chefer och beslutsgrupper längre ner i företagshierarkin måste numera ha liknande kunskaper och strategisk överblick som tidigare endast krävdes av företagsledningen. Kontrollern kan vara till nytta som beslutsstöd till chefen, eller medlem av beslutsgruppen, med sin bakgrund i ekonomi.

Junnelius (1974) har i en äldre finsk avhandling undersökt relationen mellan utformningen av investeringsprocessen och organisationsstruktur i några finska företag. Enligt författaren skiljer sig investeringsprocessen åt mellan företag beroende på hur centraliserat deras beslutsfattande är. Senare litteratur, exempelvis Löfsten (2002) och Northcott (1992), instämmer till stor del i Junnelius slutsatser. Enligt Northcott (1992) har det i litteraturen funnits många varianter av hur en modell av investeringsprocessen ser ut. Northcott hävdar dock att dessa variationer delar många karakteristika och beskriver sedan en generisk modell, denna typmodell återges nedan:



Figur 3. En modell av investeringsprocessen.
Källa: Omarbetad från Northcott, 1992, s. 10.

Figuren beskriver investeringsprocessen som en linjär process i sex steg följt av en återkoppling från det sjätte steget till alla föregående. De sex stegen är initiering, screening, analys, beslut, genomförande och utvärdering.

Initiering är startfasen av investeringsprocessen, enligt Northcott (1992) gör många forskare antagandet att det finns investeringsalternativ att ta hänsyn till. I praktiken måste dock dessa alternativ skapas, Bierman och Smith (1993) menar fritt översatt att strategisk planering visar vilken skog man ska leta investeringar i och analysen i investeringsprocessen undersöker enskilda träd. På så vis utgör strategisk planering ett ramverk för investeringarna.

Alla investeringsförslag kommer inte att grundligt analyseras, på grund av begränsningar i tid och pengar kommer en del alternativ att sorteras bort redan innan analys, i screening stadiet (Northcott,

1992). Den kvantitativa analysen har enligt samme författare till stor del varit fokus för litteraturen inom investeringsområdet. Pike (1996) har i Storbritannien gjort en stor longitudinell studie medan Sandahl och Sjögren (2003) har studerat stora svenska företag på ett liknande sätt, slutsatserna är lika, de avancerade diskonteringsteknikerna blir allt vanligare. Att en investering uppvisar lönsamhet är enligt Yard (2001) nödvändigt, men inte tillräckligt för att investeringen skall genomföras. Alkaraan och Northcott (2006) föreslår som flera andra har gjort att även investeringsens passform med företagets strategi bör beaktas vid investeringsanalys.

Beslut om investeringar kan tas på flera nivåer, Segelod (1997) kommer i en svensk undersökning om investeringsmanualer fram till att de flesta företag har beloppsgränser som avgör om beslutet kan tas på nuvarande hierarkisk nivå eller om det måste skickas uppåt i företaget. Genomförandefasen innebär förutom att praktiskt genomföra byggnation eller inköp även att övervaka processen skriver Northcott (1992). I sista fasen sker en utvärdering om projektets faktiska utfall, eftersom denna utvärdering sker när större delen av projektet är genomfört har den begränsad möjlighet att påverka utfallet (Northcott, 1992). Utvärderingsfasen har därmed sitt värde i att organisationen ska kunna dra lärdomar från genomförda investeringar för att förbättra analys och beslut i framtida investeringar.

Figuren ovan beskriver att investeringsprocessen existerar med företagets organisation som ett omgivande kontext, påverkan mellan organisationen och investeringsprocessen är oklar (Northcott, 1992). På samma sätt beskriver författaren att strategisk planering påverkar investeringsbeslut men att hur detta sker är inte kartlagt. Northcott (1992) såväl som Löfsten (2002) och Honko (1980) är alla överens om att överensstämmelsen mellan investeringen och företagets strategi är en viktig del i investeringsbeslutet, men enligt Northcott fångas detta inte grafiskt i de uppställningar av investeringsprocessen som gjorts.

Både King (1975) i en tidig studie och Northcott (1992) i en något modernare, riktar kritik mot det synsätt på investeringsprocessen som figur 3 ovan ger sken av. Processer sker enligt dem inte i maskinmässiga steg och rutor som beskrivs av bilden, istället sker stegen i processen överlappande och utan tydliga avgränsningar mellan dem. Författarna till denna uppsats intar samma position som Northcott; i en diskussion om investeringsprocessen bör den idealiserade bilden av investeringsprocessen beskriven i figuren ovan utgöra utgångspunkten. Detta för att bilden ger en gemensam utgångspunkt för alla parter, en ideal bild som man sedan kan beskriva verkligheten som en avvikelse från.

3.10 Controllers traditionella roll i investeringsprocessen

Som sagts tidigare har controllers roll i företags investeringsprocess traditionellt bestått av inhämtning och analys av redovisningsinformation (Baldvinsdottir et al., 2009; Olve, 2008). Detta innebär huvudsakligen nuvärdesberäkningar av prognostiserade framtida kassaflöden ofta i samarbete med exempelvis ingenjörer eller produktionspersonal. Även uppföljning och lönsamhetsmätning av investeringar hör till controllerns traditionella roll, den efterkalkylering som sker av projekten är en viktig källa till kunskap för företagen (Mattsson, 1987). För att organisationen ska lära sig och bli bättre på att få fram och utvärdera investeringar måste de ha en process som skapar kunskap om hur tidigare projekt gått, controllern har en central roll i denna lärprocess.

4 Empiri

I följande kapitel avser vi att redovisa det material som samlats in i intervjuerna. Först ges en bakgrund till de företag som våra respondenter arbetar i, sedan redovisas det empiriska materialet. I enlighet med studiens aktörssynsätt presenteras det empiriska materialet person för person.

4.1 Göteborg Energi

GE har en lång historia, de har bedrivit verksamhet i över 150 år (Göteborg Energi, 2010-04-29). Det började med att GE startade Skandinaviens första stadsgasverk 1846 då under namnet The Gothenburg Gas Company och under samma år tändes den första gatubelysningen i Göteborg (Göteborg Energi, 2010-04-29). Under åren har GE haft många namn, där ibland Göteborgs Gas-Aktiebolag och Göteborgs Elektriska Aktiebolag (Göteborg Energi, 2010-04-29). År 1990 bildades det nuvarande energibolaget GE som är helägt av Göteborgs kommun. Under 1996 genomfördes en stor avreglering av den svenska energimarknaden (Göteborg Energi, 2010-04-29). År 2006 invigde GE Rya Kraftvärmeverk, anläggningen tillgodoser cirka 30 % av Göteborgs behov av el och cirka 35 % av Göteborgs fjärrvärmebehov (Göteborg Energi, 2010-04-29).

Enligt GE själva är man Västsveriges ledande energiföretag och erbjuder fjärrvärme, färdig värme, gas, kyla, energitjänster och kommunikation (Göteborg Energi, 2010-04-29). Under 2009 omsatte GE 5 747 miljoner kronor och antalet anställda var 1 198. GE har cirka 300 000 kunder. Dessa utgörs av både företag/offentlig verksamhet och privatpersoner där privatpersoner står för 95 %.

GE är ett kapitalintensivt företag och dess investeringar har oftast en lång ekonomisk konsekvens (Göteborg Energi, 2010-04-29). Den tekniska livslängden är ofta mellan 30-40 år men i vissa fall ända upp till 50 år (Göteborg Energi, 2010-04-29). I och med detta är framförhållning, planering och finansiering av investeringsverksamheten mycket viktigt enligt GE. Betydelsefulla investeringar för GE är bland annat nyförsäljning till kunder genom förtätningar av distributionsnät för fjärrvärme, gas, el samt exploatering av nya områden. För att skapa kapacitet byggs anläggningar för kraftvärme, fjärrvärme samt nätstationer för eldistribution. Senaste årens expansion har mestadels legat inom fjärrvärme, denna satsning avser att ansluta småhus. Under kommande år planerar GE att expandera inom främst förnyelsebar energi däribland biogas, vindkraft och biokraftvärme.

4.1.1 Barbro, Controller på affärsområde Service

Barbro arbetar idag som controller vid affärsområde Service på GE. Hon utexaminerades från Handelshögskolan i Göteborg 1979, hennes fördjupningsämne var redovisning. Barbros första arbete var på Volvo där hon arbetade i 22 år. Fram till 1984 arbetade hon med redovisningsfrågor, därefter arbetade hon med ekonomistyrning och prissättning. Hon kom till GE år 2000 då som controller på affärsområde Marknad, med ansvar för prissättningsfrågor och kalkylering. 2007 gick hon över till Service där hon arbetar som controller med övergripande ansvar för ekonomistyrning och redovisning. Hon är nu chef över controllinggruppen i det affärsområdet och hon har sju underställda ekonomer.

4.1.1.1 Barbros roll som controller i GE

Barbros bild är att man på GE traditionellt inte använt sig av titeln controller, det är på senaste år främst på Koncernekonomi som det har införts. Inom koncernen är redovisningsfrågan ofta dominerande, men eftersom Service inte är en egen juridisk person behöver inte Barbro arbeta med

skatter och moms. Bokslut görs endast i förenklad form. Hennes roll är i stället att ge en samordnad bild av affärsområdet ekonomiska prestationer till affärsområdeschefen (Björn).

På Service arbetar ungefär 450 personer fördelade på sex avdelningar, tidigare hade varje avdelningen en egen ekonom. Orsaken till att varje avdelning hade en egen ekonom var att de kom från olika delar av GE. Varje avdelning hade olika sätta att arbeta på och analysera, vilket gjorde att Barbro hade svårt att se någon struktur eller helhet i hur de arbetade. För ett år sedan centraliserades alla ekonomer för att på så sätt få ett mer samstämmigt arbetssätt. Det innebär att idag jobbar dessa avdelningsekonomer underställda Barbro i hennes controllinggrupp. Barbro ser att förändringar påverkar hur ekonomer ser på sin roll:

När de byter [avdelning] så vill de helst ha en stor förändring, det de gjort där ute det ska vi inte göra när vi sitter centralt. Det ska vara lite mer övergripande. Så det har varit lite svårt att hitta gränsdragningen.

Tidigare när ekonomerna satt på avdelningarna löste de mycket saker tillfälligt. Barbro anser att det är både för och nackdelar om ekonomerna sitter i verksamheten. Hon menar att det kan vara bra att komma centralt och fundera vad det egentligen är man gör.

Barbro berättar att förutom att ekonomerna har bytt chef är de även fysiskt placerade centralt och har inte heller kvar ansvar för sin gamla avdelning. Mycket av förändringsarbetet fokuserar på att få ordning och reda, annars jobbar man snart på sex olika sätt igen, menar Barbro. Men hon nämner också att man måste ha respekt för att sådana här förändringar tar tid. Dessutom är affärsområdet en del i en koncern som också ställer krav på hur ekonomin sköts och redovisas:

Vi är i ett omvälvande skede för oss. [...] Dels krav att leverera in till vår koncern ekonomiavdelning, och det är en del traditionell resultaträkning. Men för vår del är det inte så intressant att följa verksamheten ur det perspektivet, vi vill följa den mer operativt. Vi vill översätta redovisningsinformation till något mera operativt.

Barbro jobbar just nu mycket med förändringen och att skapa rutiner som gör att arbetet standardiseras och effektiviseras. Hon säger att det är ganska svårt att analysera informationen för att den inte alltid är av hög kvalitet. Därför fördelas hennes tid inte på ett optimalt sätt just nu:

Att kommunicera [ekonomiskinformation] och sådant, det är nog inte mer än 25 %, tyvärr. Samla in information kanske 40 %. Och resten till analysera. [...] I de bästa av världar, om vi tittar på vad vi lägger vår tid på, så skulle 40 % egentligen vara någon typ av redovisningsfrågor och 60 % controlling.

Barbro menar att ekonomerna ska ut i verksamheten för att få personerna i verksamheten att förstå hur man styr mot de uppsatta ekonomiska målen. Vilket kommer att kräva både tid och arbete av henne och hennes grupp:

Det är inte lätt att översätta, eller ta fram de här nyckeltalen eller kopiorna [i BSC]. Det är där det stupar och mycket tycker jag är runt informationskvalitén. Sen är det nog mognaden i företaget, att vilja ta till sig att följa sådana här nyckeltal och vi är väl inte de bästa på det här.

Det kan ställa stora krav på kontrollern att ha vissa tekniska kunskaper i och med att detta är ett mycket tekniskt företag. Det är ganska svårt att komma in som ekonom i en teknisk verksamhet, det

kan ibland finnas en misstänksamhet mot ekonomer. Barbro tror även att det är bra att dra ifrån ekonomerna från verksamheten, för att de varit har för nära cheferna och på så sätt kanske tagit chefs sida istället för att se till det ekonomiska:

Det kan vara positivt att dra bort dem från verksamheten, för då vågar de ställa mer de obekväma frågorna. De har vart för nära cheferna, tror jag. Sen ska man ut, men under ordnade former. För det kan man känna, att de är mer på deras sida än på ekonomiskråets sida.

Man har även bytt ekonomistyrmodell och idag jobbar man inom Service med projekt och projektuppföljning. I och med förändringen till projektbaserad styrning ställs stora krav på controllern, Barbro har i dagsläget ungefär tusen projekt att samordna. För att kunna hantera det försöker de kategorisera in dessa för att på så sätt kunna prioritera de projekt som behöver mer uppmärksamhet. Det är, enligt Barbro, bra att vara med tidigt i processen för att på så sätt kunna styra upp saker på ett tidigt skede. Företaget är enligt Barbro teknikerstyrt, men idag är ekonomen mer utav en naturlig samtalspartner än vad den var när hon började på GE:

Det har hänt otroligt mycket på de tio åren jag har varit här, i affärsmässighet liksom börjat fundera utifrån produkter, kundsegment och så.

Det var en ganska stor omställning för Barbro att komma från Volvo till GE. Vinstmaximering är inte det självklara målet med verksamheten på GE. Som kommunalt bolag ska man på vissa produkter ligga prismässigt under det genomsnittliga marknadspriset. På GE ska man se till att man bedriver sin verksamhet effektivt, det är ofta mer fokus på kostnadssidan än på intäktssidan.

4.1.1.2 Barbros syn på investeringar

Det har funnits en investeringsmanual på GE men Barbro har aldrig sett den. Barbro berättar att man på Marknad hade affärssamordningsledare som var ute med säljarna vilka var ganska duktiga på ekonomi och som gjorde kalkylerna. Det fanns en affärsstyrgrupp mellan affärsområdena Marknad och Energi som träffades och där fattades alla investeringsbeslut. I denna grupp ingick både Barbro och Maud, men de tittade väldigt övergripande på investeringar och kalkyler. Hur mycket man kunde investera totalt beslutades av ledningen för koncernen:

Vi har övergripande finansiella mål, att vi ska ha en soliditet runt trettio procent och en R_t på runt åtta procent. Så utifrån det vet vi ungefär vad investeringsramen kan bli och sen utifrån det då får man prioritera och det gör koncernledningen i POMs-processen.

Projekten som beslutades om kunde förstås anpassas efter olika faktorer, exempelvis en kall vår gör att färre projekt genomförs. Även byggkonjunkturen påverkar hur mycket investeringar som GE genomför, i högkonjunktur genomförs färre projekt.

Barbro förklarar att i energibranschen är det ofta långa tekniska livslängder på investeringar, dessutom hänger flera delar av verksamheten ihop. Man producerar, distribuerar och säljer energi. Investeringar måste koordineras ihop mellan de olika affärsområdena. Ibland finns inte kundunderlaget när man fattar beslutet utan prognoser ligger till grund för beslutet:

Jag tänker just på [produkten] Kyla, som vi egentligen går ut på ett område och frågar om det finns intresse. Och så kanske vi kan räkna att det ska finnas femton kunder men

så visar bara tre intresse. Då måste man ändå ta det beslutet och vet att de efteransluter efter ett antal år.

När det gäller investeringskalkylerna är det teknikerna som gör dem, som controller kan man vara behjälplig. Enligt Barbro är det alltså till controllern ingenjörerna fick vända sig med frågor om mera komplicerade kalkyler.

4.1.2 Sven, Ekonomichef på GE Nät AB

Sven arbetar i dag som ekonomichef inom GE-koncernen på ett dotterbolag, Göteborg Energi Nät AB (GENAB). Han studerade redovisning och finansiering vid Handelshögskolan i Göteborg och examinerades 1982. Hans första arbetsgivare var Skogssällskapet där han arbetade med bokslut och deklARATIONER åt olika skogsägare. Därefter arbetade han fem år på Statsrevisionen i Göteborgs kommun. Han har varit ekonomichef vid Gatukontoret, numera Gatubolaget, och även arbetat på Bostadsbolaget där han hade titeln controller men jobbade mest med momsfrågor. Sedan kom han till GE 1995, då som biträdande ekonomichef under några år. Han arbetade även en kortare tid som ekonomichef på moderbolaget. Sven betraktar inte sig själv som en renodlad controller, han uttrycker det istället som att han arbetar mer som en redovisningscontroller.

4.1.2.1 Svens syn på controllerns roll

För Sven är inte uttrycket controller något entydigt begrepp, han har även uppfattningen att ekonomroller som liknat en controller har funnits inom företaget men att de haft en annan titel. Han inleder intervjun med en motfråga:

Då får jag kontra med vad är en controller för er? För för mig är det ett begrepp som är så här [visar att begreppet är brett med en gest].

Att GE:s eldistribution ligger i ett eget bolag GENAB kommer sig av en lag från 1996 som säger att man inte får ha elförsäljning och distribution i samma juridiska person. Som egen juridisk person får man eget ansvar för redovisning av skatter, moms och att upprätta bokslut. Detta utgör en stor del av Svens arbetsuppgifter.

GENAB är en beställarorganisation med knappt 60 anställda, de har ansvar för anläggningar med ett nyanskningsvärde på ungefär tio miljarder kronor. Företaget har monopol på elnät i Göteborg, detta påverkar hur organisationen fungerar enligt Sven:

Vi är ett reglerat monopol, det ställer lite speciella krav. [...] Vi tvingas att ansluta alla kunder oavsett vad det kostar, till exempel. Vi kan aldrig neka någon, det är en grundfilosofi i vår verksamhet. Så det påverkar hur vi hanterar investeringar.

Man får enligt Sven inte diskriminera någon kund, utan alla kunder ska behandlas lika. Han beskriver dock att man kan ha olika typer av kundgrupper, exempelvis lägenhetskollektiv och eluppvärmda villor, dessa kundgrupper kan prissättas olika. Ofta är lägenhetskunder inte lönsamma, av politiska skäl har priserna för dessa kunder hållits nere. Då får alla anslutna kunder bära kostnaden för de olönsamma kunderna.

GE har liksom många företag inom GKF-koncernen försökt sig på att jobba med BSC och att ta fram framåtriktade kausala nyckeltal. Sven noterar att en utveckling finns mot nya ekonomistyrningsmodeller, men den är inte en stor del av hans vardag:

Sen beror det nog lite grann vad det är för verksamhet man jobbar i, vi är väldigt tekniska, tekniker, civilingenjör med mera. De har inget större intresse utav det [ekonomi], utan de har mer intresse utav hur mår anläggningen? Ut och klappa på den, va. Leverans är alltid liksom A och O, sen kommer pengarna lite grann i andra hand. Men visst har det kommit mer och mer sådana ingredienser, med styrkort och allt vad det nu är för någonting, men det kommer aldrig riktigt, riktigt loss, tycker jag.

Sven berättar vidare hur det är att vara ekonom på ett tekniktungt företag, teknikerna är inte lika intresserade av att beakta ekonomiska som tekniska nyckeltal. Relationen mellan tekniker och ekonomer blir också intressant. Som Sven uttrycker det:

Du måste förstå vad de [teknikerna] jobbar med, det tar lite tid. I alla fall tog det för mig. I dag känner jag väl att jag kan ganska hyfsat föra en kommunikation med teknikerna på deras språk. Sen att komma in som ekonom också i en tekniskt dominerad värld det tar tid alltså. Det är ofta lite misstänksamhet mot en ekonom. [...] Det finns inte idag upplever jag där jag jobbar nu, men i början när man kom har jag känt i alla de här tekniskt dominerande branscherna.

Sven beskriver sitt sätt att hålla reda på vad som händer i verksamheten, han använder mycket samtal och dialog med teknikerna. Han sitter dessutom med i ledningen för GENAB. Han framhåller också vikten av att skapa företoende med personerna i verksamheten. Att skapa det arbetsklimatet där teknikerna kommer och frågar om ekonomiska frågor innan det skett är vad Sven strävar efter. Det är det samarbetsklimatet man ska ha, det har dock inte alltid fungerat på det viset:

Teknikerstyrt är det ju [på GE], det tror jag inte det råder någon tvekan om. Men jag tror att ekonomerna är mer naturlig samarbetspartner idag än när jag började. Då fick man nästan stå och bocka och buga för att komma in [och] få lite information och vara delaktig. Det upplever jag inte på samma sätt idag. Men visst är det teknikerdominerat.

Förändringen från förvaltning till aktiebolag på 1990-talet har ökat fokus på ekonomin och som en konsekvens av detta krävs mer frekventa ekonomiuppföljningar. I och med att GE blev ett aktiebolag med egen styrelse, blev ansvar tydligare och rapporteringsbehovet betydligt större.

Sven påpekar däremot att GENAB inte är ett vinstmaximerande bolag, fortfarande påverkar det kommunala ägandet och monopolregleringarna vad man strävar efter i det företaget. Man strävar mer efter att bedriva sin verksamhet effektiv och hålla ordning på kostnadssidan än att öka intäkterna som privata företag gör.

4.1.2.2 Svens syn på investeringar

De stora utgifterna för GENAB:s del är investeringarna. Man ligger väldigt långt framme i planeringen av investeringar i nätet, ofta i nära samarbete med stadsbyggnadskontoret. Planen justeras löpande på grund av förändringar av yttre förutsättningar, exempelvis väder. Processen för att planera och godkänna investeringar beskrivs av Sven så här:

Vi har något som vi kallar POMS, det är produktområdesstrategier som jobbas fram. Då anger man grova nivåer på vad vi förväntar oss under tio år i form utav investeringar. Sen sker det en mer detaljerad genomgång av olika projekt när vi gör årsbudgeten. [...] Då är det mer handfasta projekt, men sen kan det alltid komma till någonting.

För ett reglerat monopol, som GENAB, är många investeringar tvingande. Företaget måste upprätthålla god leverans kvalitet oavsett om en investering är lönsam eller ej. I sådana lägen kan bedömningen snarare handla om hur mycket utöver det nödvändiga man ska bygga kapaciteten.

Sven beskriver att många utav investeringsbesluten tas av tekniker. Det finns få ekonomiska övervägningar att göra i och med att beslutet om att investera är tvingande. Sven säger att hans roll som ekonom i sådana investeringar är begränsad:

Jag ifrågasätter inte detaljer på det sättet. För det vet de [teknikerna] bäst. Däremot om vi ska köpa något nät eller ta över något nät, så kanske jag lägger mer synpunkter på det. Om vi ska göra någon investering som inte syftar direkt till leverans kvalitet så är vi ekonomer mer med. Men när det är ren leverans kvalitet, är det bara varsågod och skölj.

Även analysen, exempelvis investeringskalkylering, sköts av tekniker. Det finns program för detta som fungerar bra, Sven kan få frågor om det är några oklarheter men det är i slutändan teknikerna och anläggningsägaren som är ansvariga för kalkylen.

Alla projekt över hundra tusen kronor görs en uppföljning på, man tittar på förkalkyler och utfall samt gör en slutrapport. En del projekt avviker ganska kraftigt, ofta beroende på markförhållanden som inte var kända, exempelvis stenmassor som måste sprängas bort.

Sven beskriver att rent generellt är det väldigt generöst med investeringsmedel i den här typen av verksamheter, men det finns förstås en begränsning för hur mycket som kan investeras. Stora investering inom ett affärsområde kan innebära att andra får skjuta på sina investeringar. Det är koncernledningen som gör prioriteringen. Ett exempel är då GENAB höll nere på investeringar inom elnätet för att GE skulle kunna satsa på Rya-projektet. Under kommande år fick GENAB ta igen de investeringar som skjutits upp.

Det finns enligt Sven en viss delegation på investeringsbesluten, beloppsgränserna för vad affärsområdet får besluta om. Det är olika belopp beroende på om det är ett projekt som redan är budgeterat eller inte. Är det inte budgeterat går det uppåt i hierarkin. Alla projekt över tio miljoner kronor kommuniceras till koncernstyrelsen. Även för dem är det så att vissa investeringar är tvingande att tas, då vissa verksamheter är reglerade. Investeringarna utgör också grunden för GE:s långsiktiga lönsamhet:

Vi lever mycket av utav det vi investerade på 1970- och 1980-talet på fjärrvärmesidan. Så det gäller att göra rätt idag [för att överleva i morgon]. Så då kanske det tar lite längre tid innan man är färdig att köra igång. Inte som Ericsson, kör de en mobiltelefonserie i putten så kommer de direkt med något nytt. Det kan vi inte göra med många delar av våra anläggningar, vi har de vi har.

Sven menar alltså att investeringar är en viktig del i GE:s verksamhet. Sköter de inte den delen kan till och med deras fortsatta överlevnad hotas.

4.1.3 Björn, Affärsområdeschef Service

Björn har jobbat på GE sedan 1985. I grunden är han civilingenjör utbildad på Chalmers med inriktning mot elektroteknik. Efter examen hade han ett par småjobb och sedan arbetade han tio år åt Vattenfall där han var med i byggnationen av Forsmark kärnkraftverk. Han har haft många olika tjänster inom GE, mestadels inom fjärrvärme fastän han är utbildad i elteknik. Han har haft en del

projektledaruppdrag inom GE, senast var han projektledare för ett effektiviseringsprojekt. Där utreddes hur en samlad utförarorganisation skulle se ut och efter utredningen fick Björn ta hand om den nya organisationen. Han arbetar därför idag som linjechef på affärsområde Service, vilket han har gjort sedan det startade 2003. Björn är även en del av koncernledningen för GE.

Björn inleder med att förklara hur organisationen ser ut, den är uppdelad i anläggningsägare och utförare. Service är ett av två utföraraffärsområden, det vill säga de har hand om drift och underhåll av de olika näten¹², de ansvarar även för inköp. Drygt 450 av GE:s 1 198 anställda jobbar på Service. Service har endast interna kunder, de externa kunder som vill ha hjälp med liknande frågor hanteras av affärsområde Tjänster.

4.1.3.1 Björns beskrivning av controllerns roll inom GE

Service har nyligen gjort en omorganisation av sina ekonomer. För ett och ett halvt år sedan hade affärsområdet sex avdelningsekonomer, en på varje avdelning, samt en centralt placerad controller (Barbro). Avdelningsekonomerna var underställda respektive avdelningschef. Sedan februari förra året har man en central ekonomiavdelning på Service med Barbro som chef över de övriga ekonomerna. Björn förklarar vad man ville uppnå med förändringen nedan:

Skälet till det var att när vi bildades så plockade vi ihop olika verksamheter som fanns och som har olika historia samt olika arbetssätt. Under den perioden som vi har kört Service så har det inte varit fokus att likrikta ekonomistyrningen. Utan vi hade ett mål som vi skulle klara och så fick avdelningarna hantera det lite efter eget huvud.

Det var enligt Björn svårt att få en sammanhängande bild över hela affärsområdet då alla ekonomer hade olika arbetssätt och mätetal. Genom att ge ekonomerna en gemensam chef och fysiskt placera dem tillsammans kan de nu arbeta mot en mer sammanhängande ekonomistyrmodell.

Under en period försökte man samordna styrningen genom att ekonomerna satt tillsammans en dag i veckan och ute på avdelningarna de övriga fyra, men det hade inte den önskade effekten. Björn poängterar att han ser avdelningsekonomerna mer som redovisare än som controllers, och detta består även nu då de centraliserats. Barbros roll däremot beskriver han så här:

Hon [Barbro] var mitt öga ut mot hur ekonomin hanterades, så att hon har kanske mer av en bokstavsrikt controllerroll.

En hel del av avdelningsekonomernas tid går åt till att hålla reda på transaktioner, inte minst interna transaktioner då man har ett ganska omfattande system för internhandel, som man håller på att dra ner. Avdelningscheferna uppskattade att själva få avgöra hur uppföljning och styrning skulle se ut, men för Björn och Barbro innebar det problem att se helheten. Den controller som var Barbros företrädare arbetar nu som avdelningschef inom affärsområdet, vilket enligt Björn innebar en skillnad på den avdelningen:

Man märkte en ganska stor skillnad när den som var controller före Barbro blev avdelningschef. Då behövde man lägga ganska mycket mindre krut på att ställa frågor,

¹² El, fjärrvärme och gas.

därför då kom saker och ting på det vis som gjorde att det kunde användas för att styra. Så att det var faktiskt ingen nackdel att ha en som vart controller som avdelningschef.

Björn säger att det inte är unikt att en controller blivit linjeförman inom företaget, men för en avdelning som har så pass teknisk verksamhet var det ovanligt. I det här läget tyckte han det var ett utmärkt drag, det fanns saker i ekonomin som behövde ordnas och den tekniska kunskapen inom avdelningen är god ändå.

Enligt Björn är Services bidrag för att förverkliga företagets strategi inte att fatta egna beslut om exempelvis investeringar eller produkter, det sköter andra affärsområden. Service ska då enligt Björn hantera de korta frågorna:

Vi ska se till att bygga, drifta och underhålla det som blir utav strategin. [...] Den strategin som blir viktig för oss det blir egentligen, om man ska hårdra det, kompetens; resurs och kompetens frågor. Utifrån vad företaget vill syssla med, så måste vi se till att matcha det.

Enligt Björn har en controller som Barbro en annan roll än avdelningsekonomen. Hos Barbro är det mycket mer affärsmässighet som krävs, jämför med redovisningskunskaper. Den senaste tiden tycks hennes vardag ha upptagits av övergången till en projektbaserad arbetsmodell:

Barbro själv tror jag egentligen inte sysslar särskilt mycket med insamling. Däremot har hon jobbat väldigt mycket med att hitta förklaringsmodeller, analysmodeller för verksamheten. Och nu har vi det senaste trekvarts året jobbat väldigt mycket med en ny ekonomistyrmodell totalt för Service. Men tanken med hennes jobb är att hon ska göra analyserna och även föra tillbaks information.

Det är inte bara Björn som är intresserad av informationen som Barbro tar fram. Den senaste tiden har den ekonomiska dragningen från kontrollern tagit allt mer plats på samverkansträffarna med fackföreningar. Kontrollerns samordnande roll är inte helt sprungen ur slumpen. Björn letade enligt egen uppgift efter någon som kunde delta i arbetet på det sättet:

Min tanke med kontrollern när vi införde den från början på det sättet, det var för styrningen.

I de delar från olika affärsområden, som samlades ihop för att bilda Service fanns tidigare inga controllers. Möjligen med undantag för Elnät där det fanns en kombinerad redovisnings- och controllerroll. Men Björn beskriver att på högre nivå, uppe i affärsområdesledningarna har det längre funnits en ekonom med en liknande roll:

Egentligen så [undrar jag] om de här som är controllers nu, affärsområdescontrollers, om inte de hette affärskonomen fram till 5-6-7 år sedan.

Björn diskuterar även hur omorganisationen av ekonomer på Service kommer att påverka verksamheten. Det primära syftet är att samordna och likrikta de dagliga aktiviteterna. Detta i syfte att öka effektiviteten i hanteringen av rutinärenden. När man uppnått det ska det finnas mer tid över till analys och man ska även snabbare kunna fånga upp om det händer något i en del av verksamheten.

För att tidigare kunna se om verksamheten är på rätt väg håller Service på att ta fram mer framåtriktade måttetal än redovisningsinformation. Ett exempel som Björn nämner är debiteringsgrad, Barbro har räknat fram att en förändring på en procent av debiteringsgraden ger en förändring av årsresultatet på 4,7 miljoner kronor. Enligt Björn ställer denna förändring av måttetal större krav på controllern att förstå verksamheten, man kan inte bara vara en ekonom och bara intressera sig för siffror:

Det är ingen nackdel att ha hyfsad förståelse för vad det är vi egentligen håller på med. Man behöver inte kunna tekniken men man måste veta vad det är vi gör i alla fall. Så jag tror inte att man kan vara en bra controller genom att bara vara en himla duktig ekonom, man måste ha en sorts förståelse för att verksamheten inte bara är det som står i bokslutet. [...] Men jag tror det är viktigt, inte minst för kommunikationen. Man måste kunna prata med bönder på bönders vis så att säga.

Björn säger att samma förändring gäller för teknikerna. När han började på GE kunde man bara intressera sig för teknik om man ville, men i dagsläget är det viktigt även för dem att beakta ekonomin. GE har avkastningskrav från ägarna, ägaraffärsområdena styrs på avkastning på eget kapital och utförardelar som Service har nollresultat som mål. En stor del av resultatet är tänkt att användas för att ytterligare utveckla och expandera verksamheten genom nya investeringar.

4.1.3.2 Björns syn på investeringar inom GE

Enligt Björn kommer initiativet till stora strategiska investeringar ofta från ledningen. De mindre investeringarna uppstår lika gärna längre ned i organisationen. Speciellt för de större, mer strategiska investeringarna är nuvärdeskalkylerna bara en del av utvärderingsprocessen. Man är tvungen att ta hänsyn till omvärlden, inte minst politiska skeenden för att kunna fatta sådana beslut:

De strategiska investeringarna, kommer ofta från ledningen i någon form. Och om man tittar på Energi som har fjärrvärme, kyla, gas. [...] Det som avgör lönsamheten, det är att vara i takt med politiken, energipolitiken och skattepolitiken.

Det inträffar för GE när man fattar beslut om investeringar, exempelvis en matarledning av fjärrvärme inom ett område, att man inte initialt har den anslutningsgrad som krävs. I en sådan kalkyl använder man även prognoser på vilken takt man tror kunder kan komma att ansluta. Björn kommenterar sambandet mellan strategi och investeringar så här:

Jag brukar lite raljant säga att investeringar som inte är lönsamma de får bli strategiska [skrattar].

Investerings- och efterkalkylerna är något som sker hos ägaraffärsområdena. Service kan förstås vara behjälpliga med att estimerar kostnader för delar utav utförandet, men beslutet och ansvaret ligger inte hos dem. Björn hävdar att controller är linjechefernas högra hand i verksamhetsekonomiska frågor. På en direkt fråga svarar han:

Ja så är det, och controllerna sitter väl så vitt jag kan påminna mig alltid i ledningsgruppen.

Björn beskriver hur det ekonomiska perspektivet har ökat när det gäller investeringar. I och med detta ökar även controllerns roll. Det är en förändring som har skett över tid:

Min bild är att controllern har fått väldigt mycket större roll. Jag kan säga att när jag började på Göteborg Energi, då var det här mycket, mycket mer teknikfrågor än ekonomifrågor. [...] I början då var det lite synen på investeringar, det tog visserligen lång tid och det blev jävligt dyrt, men det blev bra! [...] Och så ser det inte ut nu, nu ska det balansera. Så ekonomimedvetenheten, den har blivit otroligt mycket större under de år jag har jobbat här. Under de sista femton kan man nog säga. För de första tio tuggade det nog på ganska lika, men sen har de frågorna blivit mycket, mycket viktigare.

Det finns flera faktorer som har drivit denna process, men den Björn poängterar som den viktigaste är avregleringen av elmarknaden som skedde under 1990-talet. Så här säger han om den fortsatta förändringen i företaget och controllerns roll:

Det hänger nog ihop, ju mer ekonomi det blir av frågorna desto viktigare blir controllerns roll i det hela. Och jag tror att kundmedvetande det kommer inte att sätta mindre ekonomisk press på Göteborg Energi eller hela omvärlden överhuvudtaget.

Enligt Björn är det ingen isolerad företeelse på Göteborg Energi som drivit förändringen. Det är en större förändring i samhället som avspelas även inne i företaget, man lever inte i en skyddad verkstad på samma sätt som man gjorde förr.

4.1.4 Maud, Affärsstrateg koncernstab

Maud arbetar idag som affärsstrateg efter att ha arbetat som controller sedan början av 1990-talet. Hon har studerat intern- och externredovisning vid Handelshögskolan i Göteborg hennes fokus låg där på den interna redovisningen. Maud anser att internredovisning är mycket av vad controllerrollen går ut på. Hennes första arbete var på bank, där stannade hon i två år. Hennes andra arbetsgivare var Stena, där arbetade hon mellan åren 1979-88. Sedan 1988 arbetar hon på GE, bland annat som controller på affärsområde Marknad. Hon var den första personen som hade titeln controller i GE, då inom en controllergrupp på koncernnivå. Hon arbetar sedan den 1:a april som affärsstrateg underställt vice VD.

Arbetet på Marknad var organiserat med Maud som ensam controller inom affärsområdet. Nere på avdelningsnivå fanns ekonomer som arbetade med redovisning och informationsinsamling vilket de rapporterade till henne. Maud sammanställde, analyserade samt förmedlade informationen till beslutsfattare, huvudsakligen affärsområdeschefen. Hon menar inte att det var en generell bild av hur organisationen var uppbyggd, utan att hur ekonomerna är organiserad beror på affärsområdet.

Före tjänsten på Marknad arbetade hon på affärsområdet Energi, där bestod verksamheten huvudsakligen i stora investeringar. Det fanns inom det affärsområdet fem produktavdelningar, varje med sin ekonom underställd linjechefen.

4.1.4.1 Mauds beskrivning av sin controllerroll på GE

När Maud ska förklara vad en controller är för henne delar hon upp dem i två kategorier. Dels finns så kallad Business controller och dels Accounting controller. Hon beskriver själv rollen så här:

Om man jobbar ute i ett affärsområde så blandar vi de två bitarna. Och egentligen när jag tänker på controller, så tänker jag nog mest på business. Att jobba mer med strategier, att analysera, att ta fram liksom beslutsunderlag kring olika affärer och se vad som är rätt och hur bör vi agera.

Maud säger att Business controllers på GE framförallt återfinns på en högre nivå i organisationshierarkin. Det har tidigare på koncernnivå funnits en liknande roll, affärsstrateg, som hon går in i nu. Längre ner i hierarkin, på verksamhetsnivå, finns också ett inslag av Business controller men där tar redovisningsdelen lätt över. Vad som prioriteras är väldigt beroende av vem man har som chef och kanske även vem som är controller. Arbetet med att sammanställa redovisningsinformation har förenklats i och med utvecklingen av affärssystemen, men Maud menar att trots effektiviseringen finns inte mer tid över till analys:

Om man ser ur det långa perspektivet [...] så kan man säga att tidigare hade man mer tid från det man stängde tills man skulle rapportera. Man hade sämre system, det tog mer tid. Idag så har man mycket bättre system, men man knappar hela tiden in på rapporteringstiden, idag har man kanske i bästa fall tre dagar [...]. På något sätt tycker jag totalt sett att det går snabbare att sammanställa men tiden som blir över till analys blir inte så mycket mer.

När hon jämför med sin tidigare arbetsgivare, Stena, kan hon förstå att man där ville ha siffrorna snabbare, för där gick det att sätta in åtgärder. På GE går det inte till på samma sätt. Det är enligt henne mer väder och kunders beteendemönster som styr GE:s resultat på kort sikt, väder råar man inte över och på kort sikt inte heller kundernas beteende. För sin långsiktiga lönsamhet är det viktigt att göra rätt investeringar, utan väl genomtänkta investeringar kommer företaget inte att finnas på lång sikt.

4.1.4.2 Mauds syn på sin roll som controller i investeringsprocessen

I samband med avregleringen på elmarknaden i början på 1990-talet bröt GE loss tre ekonomer från ekonomiavdelningen i en controllergrupp. I den jobbade Maud tillsammans med de andra två ekonomerna med framtidsfrågor, hon refererar till denna grupp som en riktig controllerfunktion. Hon jobbade då mycket med strategifrågor, bland annat riktlinjer och rutiner för investeringar, men även vad man skulle satsa på i framtiden. Arbetet bestod dessutom av omvärldsanalys och hur marknaden skulle se ut när den blev avreglerad. Enligt Maud arbetar man mer med strategi beroende på var man befinner sig i organisationen, men även vilken ledning man har påverkar controllerns arbetsuppgifter:

Jag upplever att på 1990-talet jobbade vi nog mer [med strategi]. Sen blev det en svacka, eftersom det blev mera redovisningsfokus. Och det beror kanske mycket vilken VD vi har. Den VD vi hade då på 1990-talet var väldigt visionär och la grunden till mycket av de vi har idag. Sen hade vi en VD emellan Lars Ranäng som var mera av förvaltartypen. Det kan vara bra olika perioder och då blev väl också controllerns roll förändrad. Sen har vi Anders Hedenstedt som också är mycket kring att ligga i framkanten och hitta nya investeringar. [...] Och då får ekonomerna en helt annan roll att vara med och räkna och titta vad finns det för möjligheter. Så jag tror att det beror mycket på ledningen.

Maud instämmer i intervjuguidens bild av en investeringsprocess, deras investeringsprocess ser ungefär likadan ut. Investeringar i GE initieras både högt och lågt i organisationen, generellt kommer initiativ om riktigt stora strategiska investeringar från ledningen. Investeringsprocessen går till så att

varje affärsområde kommer med sina förslag om investeringar, dessa samlas i Produktområdesstrategier¹³ som utgår från ett tioårs perspektiv. Olika scenarios byggs upp i Produktområdesstrategierna och presenteras för ledningen vilka i sin tur väljer vilka scenarios som är mest troliga och därmed vilka investeringar att gå vidare med.

Dessa sammanställs i en affärsplan, det är där sållningen (Screening) av investeringsprojekt sker. I hennes nya roll ska hon vara med och sålla investeringar genom att ta fram underlag för ledningen om vilka investeringar som ligger i linje med vilka strategier:

Pengar är en begränsad resurs och även kanske personalen är en begränsad resurs. Där [i skapandet av affärsplanen] ska sållningen ske. Och där har vi väl inte vart helt bra på att ha bra underlag framme till ledningen så det kommer väl att bli lite grann av min roll. Att utifrån de önskelistor som finns försöka sålla och se att de där hänger bäst ihop med de strategier vi har, de där ser vi bäst lönsamhet på.

Investeringars lönsamhet analyseras med hjälp av nuvärdeskalkyler. I nuläget går det mest på känsla och rutin för att väga samman strategi och nuvärde från kalkylen.

Investeringsbeslutet delegeras från ledningen för mindre belopp, upp till en miljon kronor fattar man på affärsområdesnivå. Upp till tio miljoner kronor kan VD besluta om och investeringar på belopp över detta beslutas av styrelsen. Investeringar klassificeras på olika sätt, tidigare hade man också olika avkastningskrav för nyinvestering respektive återinvestering. Avkastningskravet var då högre på återinvesteringar, nu är avkastningskraven lika.

Efterkalkyl (utvärdering) ska göras på alla investeringar, för mindre investeringar ligger ansvaret hos affärsområdet. Ute i affärsområdena gör en produktspecialist både förkalkylen och efterkalkylen på investeringarna. På så sätt tas lärdomar från tidigare investeringar med i kommande beslut. Produktspecialisterna är i allmänhet inte ekonomer, men Maud ser inget hinder att de i framtiden skulle kunna vara det. För större investeringar, över tio miljoner, ges lägesrapporter två gånger per år till ledningen om de stämmer med förkalkylerna eller om de avviker.

Enligt Maud finns det i dagsläget ingen investeringsmanual. Den som fanns tidigare togs fram av henne, men den är nu förlegad. Det pågår ett projekt inom verksamhetsstyrning där det bland annat skall tas fram en ny investeringsmanual. Investeringsbudgeten har ökat från ungefär 400 miljoner kronor i början av 1990-talet, till närmare 1,5 miljarder kronor. Maud anser att det alltid varit viktigt med efterkalkyl och återkoppling även på den tiden man var förvaltning:

Det har alltid vart väldigt [viktigt], det är det som är grunden i vår verksamhet, investeringar. Det är det som påverkar vår långsiktiga lönsamhet. Jag känner att vi alltid haft fokus på investeringarna.

Ekonomin har alltid varit viktigt, man har haft som tradition att följa upp ekonomin noga. Maud återkommer till vilka personer det är i högsta ledningen. Hon säger att man alltid haft fokus på ekonomin även innan bolagiseringen för att de ekonomichefer som funnits fört fram dessa frågor. Maud beskriver på vilket sätt kontrollern är inblandad i investeringsprocessen:

¹³ Förkortas ofta till POMS.

Ju större investering [ju mer inblandad är kontrollern i investeringsprocessen]. Allra mest det var när vi byggde Rya Kraftvärmeverk [...]. Då jobbade jag på Energi och jobbade mycket med att göra de [ekonomiska] beräkningarna. Var med i upphandlingar och tittade på olika anbud och alla de bitarna. Då var det inte bara nuvärdeskalkyler, vi gjorde finansieringsanalyser och tittade, påverkar det soliditet, påverkar det räntabilitet.

För enklare investeringar kan teknikerna själva använda de kalkylsystem som företaget har, kontrollern är inte inblandad i dessa beräkningar. För mera komplexa kalkyler exempelvis där en kund efterfrågar en kombination av olika produkter eller energislag räcker inte kalkylsystemen till. Då fungerar kontrollern som ett bollplank i både investerings- och efterkalkylen. Hon beskriver hur hennes kompetens efterfrågas så här:

När det är svåra frågor det är då de [teknikerna] kommer. [...] Det är i de större mer strategiska investeringarna jag tror kontrollern har en roll. Jag tror att det är väldigt personberoende, dels vem som sitter som chef och vem som är controller. Vilket intresse man har, vi som sitter som controllers vi har väldigt olika intressen också.

Maud anser att i och med att man som controller är med i analysen och i processen fram till beslutsfattandet, har man också en indirekt påverkan på investeringsbeslutet. Är screeningen, analysen och processen bra blir ofta beslutet bara en logisk fortsättning på dessa, beslutet kan nästan vara självklart. De investeringsförslag som klarat sig så långt är bra investeringar för företaget.

Maud ser inte att rollen i de löpande investeringarna kommer förändras. Det är mer i de strategiska investeringarna som hon tror att kontrollern har en roll. Men hon betonar att det är väldigt personberoende. De som sitter som controllers har väldigt olika intresseområden vilket påverkar rollen.

4.1.4.3 Mauds syn på kontrollern i en tekniskt dominerad verksamhet

GE är ett företag som har en historia som ett tekniskt företag och även som ett teknikerstyrt företag. Maud hoppas däremot att controllerrollen fortsätter förändras, att kontrollern får mer inflytande i framtidsfrågor. Fortfarande är många utav cheferna tekniker och hon ser att det påverkar hennes roll i företaget:

Det är väldigt personberoende hur man ser ekonomens roll. En del tror att teknikerna kan räkna på allt, så är de nöjda med det. Men jag tror väl att de yngre nyare cheferna har en bredare syn. Så man ser ekonomen som en spelare i laget, som tillför vissa delar. Så att jag tror nog att vi kan få en bredare roll och vara med mer.

Controllers på GE har mycket kontakt med tekniker och ingenjörer samt jobbar i en teknisk miljö. Maud menar att vissa chefer får man ganska omgående kontakt med men andra har man lite svårare att nå. Ekonomen och ingenjören pratar inte alltid samma språk och ibland har de olika mål med verksamheten. Däremot beskriver hon en större ekonomisk medvetenhet bland ingenjörerna idag, istället för att sträva efter högsta kvalitet jobbar man mer med att hitta rätt kvalitet. Enligt Maud är inte tekniska kunskaper i sig det avgörande för hur väl en controller fungerar ihop med ingenjörerna:

Man behöver inte så mycket tekniska kunskaper, men det är mer verksamhetskunskap man har. Vilket jag tycker handlar om att förstå affären.

Tendensen i företaget är att det blir fler och fler ekonomer. Enligt Maud gör det att kontrollern får mer och mer inflytande. Decentraliseringen är en annan faktor som gjort att ekonomen fått en större roll i organisationen. När man är ut i verksamheten och får mer kontakt med de som arbetar på linjen blir man mer ett bollplank och en hjälpare. Hennes uppfattning är att om man sitter en bit ifrån varandra så har man inte lika mycket kontakt vilket leder till att man får en mindre roll. Så hon tror att det är viktigt att kontrollern sitter i verksamheten.

I GE där decentraliserade ekonomer och controllers arbetar både med redovisning och är en del av gruppen finns en tvetydig roll enligt Maud. Men det leder inte till några problem, alla försök att dölja dåliga resultat kommer fram för eller senare:

Visst får man en dubbel roll. Det kommer fram förr eller senare [om man döljer något].

[...] Så egentligen har man inget att vinna på det på sikt.

Maud tar upp ett exempel på när det kan uppstå olika åsikter; det är prognoser, för där finns det inga rätt och fel. Som controller kan hon säga att det finns ingen möjlighet att vi uppnår dessa mål så snabbt, men en linjeförman kan ändå hoppas att det faller ut enligt prognos.

4.2 Göteborgs-Posten

GP grundades år 1813, tidningen lades ned år 1822 för att sedan återupptas mellan åren 1850-51. 1926 övertogs GP av Harry Hjärne, upplagan uppgick till ca 22 000 exemplar. 1933 blir GP Göteborgs mest spridda tidning med en upplaga på 50 000 exemplar. 1972 köper GP kvällstidningen Göteborgstidningen (känd som GT). År 1995 introduceras GP på Internet. 1997 säljs GT till Expressen och GP:s annonsförsäljning överstiger för första gången 800 miljoner kronor. 1998 genomfördes en stor investering i ett tryckeri för 150 miljoner kronor. 2005 ombildas GP, ett konsortium bildas som förvärvar Centertidningen. GP-koncernen omstruktureras och blir Stampen AB. (Göteborgs-Posten, 2010-04-30)

I dagsläget är GP Göteborgs största morgontidning med cirka 630 000 läsare via sina mediekanaler varje dag. De har ett flertal medieprodukter däribland *bilagor* och *temabilagor* där till exempel Bostadsbilagan, Motorbilagan och TV-tider ingår. En annan kanal som är mycket viktig är *gp.se* där fokus ligger på nyhetshändelser i Göteborg och Västsverige. Via *gp.se* förmedlas även tv-inslag om aktuella nyhetshändelser. *Gp.se* har varje vecka cirka 400 000 unika besökare och målet är att bli Storgöteborgs största nyhetssajt. En ytterligare kanal är *GP i mobilen*, via denna kanal förmedlas senaste nytt från Göteborg, Sverige och världen. Mobil sajten har cirka 80 000 sidvisningar varje vecka. (Göteborgs-Posten, 2010-04-30)

GP omsatte 2008 1 323 miljoner kronor i jämförelse med 2007 då de omsatte 1 363 miljoner kronor, denna nedgång beror enligt GP på den vikande konjunkturen vilket lett till minskade annonsintäkter (Göteborgs-Posten, 2009). EBITA uppgick 2008 till 90 miljoner kronor (Göteborgs-Posten, 2009). GP:s investeringar under 2008 låg främst i dataprogram, maskiner och inventarier. Totalt uppgick investeringarna till 18,7 miljoner kronor. Inga investeringar i anläggningar gjordes under året (Göteborgs-Posten, 2009). I Stampen-koncernen som helhet uppgick investeringarna under 2008 till 1 289 miljoner kronor där investeringar i aktier och andelar via moderbolag och dotter företag skett med 1 110 miljoner kronor (Stampen, 2009).

4.2.1 Eva, Controller GP Företagsmarknad

Eva arbetar idag som controller på GP Företagsmarknad. Hon är utbildad Civilekonom vid Handelshögskolan i Göteborg med inriktning mot marknadsföring. Eva har arbetat på GP hela sin karriär och började för ungefär trettio år sedan. Första anställningen var som annonskonsulent, som var en typ av annonssäljare. På den tiden följde man inte upp verksamheten så mycket enligt Eva. När man började följa upp mer och mer, fick hon den rollen på grund av sin bakgrund och utbildning. Hennes arbetsuppgifter bestod då till stor del av uppföljning och speciellt försäljningsuppföljning. Sedan 1996 arbetar Eva med controlling.

GP Företagsmarknad är ett helägt dotterbolag till GP. Dotterbolaget är det bolag inom GP som tar in den största delen av den totala intäkten, företagsannonser i papperstidningen är fortfarande den dominerande produkten. GP som helhet är uppdelat i ett publicistiskt och ett kommersiellt ben.

4.2.1.1 Evas syn på sin egen roll som controller inom GP

Eva beskriver att det finns flera controllers inom GP, alla jobbar med lite olika saker. Hon är inte utbildad som redovisningsekonom, därför innehåller inte heller hennes arbete särskilt mycket redovisning. Eva själv anser att controller är ett relativt vagt begrepp, hennes titel har ändrats under årens lopp:

Från början kallades det faktiskt avdelningsekonom, men beteckningen ändrades till controller. Men just det innebar inte att rollen förändrades särskilt mycket.

Eva uppger att hon sitter rent fysiskt på plats på Företagsmarknad och sitter med i ledningsgruppen för affärsområdet, men hennes organisatoriska tillhörighet är på GP Controllingavdelning. Hennes närmaste överordnade är ekonomichefen (Jessica) och inte linjeföraren, i det dagliga arbetet arbetar hon väldigt mycket mot marknadschefen. Hon uppskattar själv det sätt som hon placerats in i organisationen:

Jag tror att det är en viktig ingrediens i den här controllerrollen, var man befinner sig i organisationen och var man befinner sig fysiskt.[...] Förut satt vi ute och tillhörde avdelningarna. Så centraliserade man detta på GP för några år sedan och då kände jag att för mig är det jätteviktigt att sitta här på plats, för jag måste känna att jag är en del av verksamheten annars kan inte jag göra ett riktigt bra jobb. Se vad som är viktigt för verksamheten, alltså att man blir en del av verksamheten och inte en del av siffrorna, eller själva ekonomin som sådan. Jag är inte redovisningsekonom från början, jag gick inte den delen av utbildningen heller. Vi är flera controllers på GP och det är lite olika vilken bakgrund vi har och det är klart att det påverkar också hur man jobbar.

Controllerrollen har både uppstått och förändrats under tiden Eva jobbat på GP. Hon diskuterar vad som varit drivkrafterna till förändringen:

Jag tror att det är väldigt mycket den utveckling som inte bara varit på GP utan även i sambandet i stort. [...] Det ställs större krav på att man lämnar en bra information både ifrån externt håll och även från verksamheten, man efterfrågar mer information kring hur det går och varför och vad borde vi göra.

En av flera stora förändringar som har skett inom GP under tiden Eva varit controller är koncernbildningen av Stampen. Från att ha varit självständigt bolag är de numera en del i en stor koncern på en mera konkurrensutsatt marknad:

Jag kan tycka att det egentligen är två saker som har påverkat min roll väldigt mycket och det är den stora förändringen vi har sett på marknaden. Det vill säga att papperstidningen har blivit utsatt väldigt mycket mer för konkurrens, men också att vi gått in i andra typer av affärer, digitala affären till exempel. Vilket har förändrat min roll ganska mycket. [...] Och också att vi blivit en del av en koncern, det är väl de sakerna som har påverkat min roll mycket på senare tid.

Direkt på frågan hur Eva uppfattar controllerrollen svarar hon:

Jag tycker att man jobbar med verksamhetsstyrning på olika sätt. [...] Jag jobbar inte med redovisning till exempel och inte med ekonomiska transaktioner, utan man jobbar mer med styrning, helt enkelt.

Även om kontrollern inte arbetar med transaktioner och redovisning så samlar denne ändå in information. Det finns ett dilemma enligt Eva, redovisningsinformationen är lättillgänglig och välstrukturerad, vilket inte annan mer verksamhetsnära information är. Det är lätt att använda redovisningsinformation då den är så lättillgänglig.

På GP används BSC och man försöker aktivt föra in mer kvalitativa mått som komplement till redovisningen. Eva nämner personal och bemanningen som en särskilt kritisk framgångsfaktor för GP Företagsmarknad. Det är inte alltid lika lätt att mäta dessa kvalitativa mått. BSC infördes på GP i mitten på 1990-talet, det vill säga före koncernbildningen, vilket bidrog till att förändra Evas roll. Förändringen av ekonomistyrningen, införandet av BSC, har ställt andra krav på Eva och hennes roll har ökat i betydelse:

En viktigare roll kan jag tycka i alla fall, mer att säga till om vet jag inte. Men i alla fall viktig det kan jag tycka att vi fick i och med det.

Men det fungerade även åt andra hållet, resten av organisationen fick tänka igenom ekonomistyrningsfrågor:

Det tycker jag, för det var en väldigt stor process [att införa BSC]. Där alla berörda var involverade, bara det gjorde att man lärde sig väldigt mycket, kan jag tycka, om vad vi mäter och vad vi kanske borde mäta.

Eva beskriver dock att förändringsprocessen inte fortsatt i samma takt som den inleddes. När ett projekt är över får organisationen fokus på andra saker och det är inte lika lätt att få resurser och kraft att fortsätta driva utvecklingen.

I sin organisatoriska roll är Eva oberoende från chefen på den avdelning hon sitter på och verkar mest i. Hon upplever det som något positivt, även om det inte var något problem innan:

Jag känner nog att jag har varit ganska oberoende även fast jag legat under marknadschefen. Men de beror lite på hur han är och hur jag är och sådana saker men generellt sett kan det säkert vara bra.

Enligt Eva har hon inte upplevt några problem med att ha en lite tvetydig roll. Om det är rätt personer både som ekonomichef och som chef på marknadssidan så kan hon fungera i sin roll. Men det ställer också som krav att båda cheferna respekterar hennes frihet, att de lämnar tillräckligt utrymme åt Eva att utföra arbetet på sitt sätt. Om de båda skulle försöka detaljstyra hennes arbetsuppgifter skulle hon kunna hamna i en lojalitetskonflikt. Men Eva har inte upplevt att det problemet finns på GP Företagsmarknad.

Samedio är ett bolag inom Stampen-koncernen som sköter bland annat löner, redovisning och kundreskontra åt GP Företagsmarknad. Det innebär att Eva kan lägga sin tid på måluppföljning och analys i större utsträckning, men även insamling av kvalitativ information. Hon beskriver själv hur hennes arbete kopplar till GP:s övergripande strategier så här:

Min uppgift är väl egentligen att på något sätt få de strategier som är fastställda för GP, att koppla egentligen vårt styrkort, till de strategierna vi har. Det har vi jobbat ganska mycket med, att få det att hänga ihop så att vår uppföljning stödjer strategierna.

Eva försöker uppskatta hur hennes tid fördelas mellan olika arbetsuppgifter. Det är svårt att ge ett exakt svar på, men ett drag kan ändå skönjas:

Det är alltid så att man skulle vilja ägna mer tid åt att analysera och styra än att samla in, men det blir alltid väldigt mycket samla in, tyvärr.

Förutom de arbetsuppgifter som Eva har som controller blir hon inblandad i många uppgifter på grund av att hon arbetat så länge i bolaget. Införandet av nytt annonssystem betraktar hon som en sådan uppgift. Ett av syftena med det nya systemet är att minska den tid som läggs på informationsinsamling, det ska ske mera automatiskt. I dagsläget har inte det realiserats, men på sikt hoppas Eva att systemet har trimmats in på ett sådant sätt att hon får med tid över till annat. Risker är dock stor att den tid som frigörs inte läggs på analys:

Jag hoppas det [få mer tid till analys], men min erfarenhet säger nej. För det är sällan så, det kommer alltid nya saker. Något som jag känner påverkar min roll väldigt mycket och som jag just nu jobbar mycket med, det är hur ska vi följa upp nya affärer. [...] Vi jobbar ganska aktivt med att hitta andra affärer än vår grundaffär och går det väldigt mycket mot den digitala världen, som på många sätt är mycket svårare att följa upp.

De nya affärer som Eva hänvisar till är nätbaserade media, exempelvis tidningen på nätet. Internetbaserade tjänster är annorlunda än en traditionell tidning, det är svårare att ta betalt och man får söka många små betalningsströmmar i stället för att fokusera på en stor affär. Det ställer extra krav på uppföljning och analys, att hitta vad som är lönsamt och vem som är villig att betala. Eva tvekar dock inte i att GP:s framtid ligger i att följa eller helst leda denna förändring. Det är en lärprocess för hela organisationen, de flesta är nog mer kunniga inom den traditionella pappersaffären än nya medier. Eva tror att controllerrollen kommer förändras framöver:

Ja, absolut det vore otroligt konstigt om det skulle vara precis som det är nu. [...] Ja den utveckling man har sett under åren är att det gått mer mot verksamhetsstyrning alltså från det mer redovisningsmässiga mot verksamhetsstyrning. Jag är i alla fall inte människa att se att det skulle ske en utveckling åt något annat håll. Men förändringen i omvärlden och kanske speciellt i vår bransch sker snabbare och snabbare och det ställer

krav på oss att hitta modeller, lösningar som är mer flexibla och det tror jag också kan öka. Jag kan inte se något som tyder på att vi skulle gå mot något mer statiskt.

Enligt Eva karaktäriseras mediebranschen av att den är konjunkturkänslig. Under förra året (2009) var nedgången stor inom annonsförsäljningen men Eva tycker att GP klarade sig förhållandevis bra genom att skära ned på kostnadssidan. Man märker också av strukturförändringen från papperstidningen till digitala medier, men GP klarar även denna omställning bra.

4.2.1.2 Evas syn på controllerns roll i investeringar

Just på GP Företagsmarknad är inte investeringarna särskilt stora. De tunga investeringarna ligger i andra delar av koncernen, inte minst på tryckerierna. Den investering som hon beskrev tidigare, annonssystemet, var för GP Företagsmarknad en stor investering. Eva var inblandad i den investeringen, inte dagligen men från tid till annan, inte minst på beställarsidan, med kravspecifikationer och dylikt.

Eva framför att det är IT-avdelningen som äger investeringsprocessen, därför att de flesta investeringar ofta är av mer teknisk art, och det är även där man fattar beslut kring investeringar. Det beror dock på hur stora investeringarna är, större investeringar går direkt upp till VD som fattar dessa större strategiska beslut. Ett stort strategiskt beslut som gick upp till VD är till exempel det nya annonssystemet som nyligen sattes i bruk, denna investering uppgick till 20 miljoner kronor. Dessa typer av systeminvesteringar sker ungefär vart femtonde år. Eva var med i hela denna process som ett bollplank, hon var inte inblandad i investeringsbeslut som sådant:

Jag var med och tog fram underlag. För det drevs från projektledaren på IT-avdelningen. Där hade vi en avdelad person som jobbade med detta på heltid och det har vi inte [i vanliga fall], det är bara när det är stora investeringar men som också är väldigt affärskritiska för oss.

Stora förändringar har skett sedan GP ombildades till Stampen-koncernen, många processer är nu mer samordnade och man arbetar på ett gemensamt sätt i koncernen. För många år sedan var tryckeriet en del av GP men i dagsläget ligger tryckeriet som ett dotterbolag i koncernen. Därför har mycket av tidigare investeringar förpassats från GP till det nya dotterbolaget. Man har även ett dotterbolag inom koncernen som heter Mycket Media som utarbetar nya gemensamma affärer, för tillfället investerar de i en gemensam plattform för digital publicering. Eftersom investeringen ligger hos Mycket Media är det också de som är ansvariga för den. I och med koncernbildningen har alltså investeringsaktiviteterna inom GP minskat. Tidigare när Eva var delaktig i investeringar har hon tagit fram underlag, gjort kalkyler och uppföljningar:

Jag har tidigare varit med och drivit investering, tagit fram investeringskalkyler och underlag för beslut och så vidare. Och då har vi gjort efterkalkyler självklart och sett hur blev det?

Eva säger att man gjorde förkalkyler vid investeringen av det nya annonssystemet. Denna fråga drevs initialt med externa partners, så i detta fall var det inte Eva som gjorde kalkylerna utan det var den externa personen som gjorde dessa. Detta på grund av investeringens strategiska art. Vid investeringsutvärderingar använder man sig inte bara av kvantitativa mått utan man försöker även väga in de mått man har i sitt BSC, men Eva uppger att det är svårt att få med alla mått. Man räknar till exempel in direkta effektiviseringar av en investering och även hur man kan få bättre material för

att bearbeta sina kunder. Det är dock svårt att räkna på det senare. Det är inte alltid så att allt går så rationellt utan det är ofta så att saker går till rent intuitivt. Vid screening stadiet i investeringsprocessen sållades ett flertal program bort som inte levde upp till de kvalifikationer som de sökte. Eva säger att man utvärderade ungefär fyra, fem alternativa programvaror. Hon var dock inte delaktig i detta som sagts tidigare, eftersom man hade en extern part som stöd.

4.2.1.3 Evas syn på förändringar på GP och i controllerns roll

Eva arbetar huvudsakligen med de som hon sitter nära och även vissa nyckelpersoner:

Jag jobbar mycket med cheferna på företagsmarknad. [...] Förut jobbade jag väldigt mycket med Richard Robbstål som då var chef för den kommersiella delen och som nu är VD, och en del direkt mot VD också. Jag jobbar en del även mot Samedio så klar, det vill säga de som sköter kundreskontra och bokföring. Sen jobbar jag en hel del mot säljstöd, de jobbar med en del med uppföljning och statistik.

Det är enligt henne ganska personberoende hur hon arbetar eftersom alla personer, speciellt från andra företag, inte alltid arbetar på samma sätt med controllers:

När det kommer in nya människor speciellt om det kommer in folk från andra branscher, märker jag ibland att man är van att jobba med en controller på ett annat sätt. Då får man försöka prata om det och säga, hur ska vi jobba tillsammans? Utifrån hur jag är van att jobba och hur du vill ha det. För allt det jag gör är för någon annan, alltså jag är bara ett stöd. Jag har ingen funktion i mig själv. Det är lite lättare eller svårare så klart beroende på vilken person som kommer in och vilken bakgrund den personen har. Och ett dilemma som är att jag bara jobbat på GP och har haft möjligheten att i ganska hög utsträckning påverka hur denna rollen ser ut.

Eva har uppfattningen att hennes roll tidigare skiljt sig från andra controllers. Hon reflekterar över att det kan vara olika hur man som controller blir insläppt, vilken insyn man tillåts ha i verksamheten. Med sin bakgrund och utbildning har det aldrig varit något problem för henne men hon har förståelse för att det kan vara så. Speciellt förr upplevde hon att andra controllers arbetade annorlunda än henne, men att det kanske var företaget GP som var ovanligt:

Någonting som jag upplevt i varje fall tidigare som är en stor skillnad när jag kommer ut i sammanhang där jag träffar andra controllers, det är att vi haft en ägare som sett väldigt långsiktigt på affären. Och har haft ett stort intresse i den publicistiska delen.

Eva menar också att det finns lite av en företagsanda på GP. Det är en bra arbetsplats vilket tydliggörs av att många arbetar en längre tid på företaget.

Konkurrensen om företagets marknadsföringsbudgetar har ökat enormt under tiden Eva arbetat på GP. Det är TV, gratistidningar och Internet som har tagit mycket av intäkterna. TV växer fortfarande som konkurrent eftersom lokala TV-kanaler kommer till. Det är en utveckling som påverkat Evas yrkesroll:

Det är klart att konkurrensen påverkar hela verksamheten, så att det ställer högre krav på oss att göra rätt och styrningen är en del av den processen.

Eva förklarar vidare att förändringen i krav inte ligger i hur snabbt informationen måste tas fram, utan som sagt ovan, att fler och komplexare produkter och intäktsströmmar måste analyseras.

Eftersom en tidning lever med att leverera en ny produkt varje dag innebär det också ett visst tempo, konstaterar hon.

Hon tror att hon har en närmare relation med många på avdelningen eftersom hon har samma bakgrund. Om någon skulle ersätta henne, skulle de dels ha en viss startsträcka för att komma in i rollen, men enligt Eva skulle även rollen vara annorlunda med en annan person som controller:

Om en annan person skulle komma in i min roll så skulle inte rollen bli likadan och det är litegrann på gott och ont. Jag har stor fördel av att jag har varit med och sett verksamheten, men det innebär också att jag hamnar i en del frågor som en ny person inte skulle hamna i. Det skulle innebära att den personen skulle kunna ha mer fokusera på det som är huvuduppgiften, för då har man inte en massa bagage med sig.

Det är flera faktorer som påverkat hennes roll under senare år, delvis förbättringen av systemen. I och med att möjligheten finns att följa upp, så uppstår också behovet av att göra det. Koncernbildningen har också satt sina spår i verksamheten:

Om man tänker sig mål- och uppföljningsprocesserna har ledtiderna blivit lite längre, speciellt målprocesserna, eftersom man ska få ihop de här bolagen. Jag tror att det var 105 bolag ett tag. Det är klart att när alla ska in i den här processen då blir det längre ledtider. Vi har mindre möjlighet att påverka tidplaner och så vidare. Det är mer att man får rätta in sig i de riktlinjer som koncernen fastställer.

Enligt Eva har de som en del av en koncern även ett rapportansvar till koncernledningen, både när det gäller redovisningsinformation och verksamhetsnyckeltal. Förutom den informationen som ska rapporteras är de inte begränsade av koncernen, de är fria att själva utforma sin ekonomistyrning.

4.2.2 Ivan, Avdelningschef inom GP Företagsmarknad

Ivan började arbeta inom reklambranschen direkt efter grundskolan. 1979 började han på GP och har arbetat där i 31 år. Han började som annonssäljare, på den tiden hette det inte säljare, det hette annonskonsulent. Det arbetade han med fram till 1995, då han blev försäljningschef. Sin nuvarande tjänst som chef över produktions- och säljstödsenheterna tillträdde han 2005. Både tjänsten, innehållet och de grupper han arbetar med har förändrats under tiden.

4.2.2.1 Ivans syn på Evas controllerroll i GP

Ivan berättar att han under sin tid på GP nästan uteslutande har haft med bara en controller att göra. Det är en av våra andra respondenter, Eva. Från det att Ivan blev försäljningschef har han jobbat med controllern. Organisationen har sett olika ut vilket lett till att han ibland arbetat mer med Eva, ibland mindre. Enligt Ivan har organisationsförändringarna även gällt controllern:

Genom åren så har [controllerna] ömsom tillhört annonsavdelningen och ömsom tillhört ekonomiavdelningen. Så Eva nu då, tillhör organisatoriskt ekonomiavdelningen men jobbar bara med Marknad och framför allt med annonssidan.

Trots att den organisatoriska tillhörigheten varierat för controllers har de enligt Ivan alltid fysiskt varit decentraliserade. När Ivan ska definiera vad en controller är för honom ger han följande beskrivning, mycket utifrån hur han uppfattar Evas roll:

Jag tycker namnet säger en del, det är en person som har kontroll på mycket. Och det den har kontroll på det är siffror, resultat, alltså de målen som är uppsatta och så vidare. Kollar av att de följs och det är både på intäktssidan och på kostnadssidan. [...] Eva är väldigt behjälplig med att sätta prognoser. Hon är väldigt skicklig på det, hon har jobbat länge på GP till och med längre än mig. Hon har jobbat i en säljarroll innan hon blev controller så hon har väldigt djup kunskap om vår affär.

Ivan förklarar vilka arbetsuppgifter som är mest centrala för en controller:

Det är att se till att de målen vi har satt upp är tydliga. Inte vilka mål vi ska ha utan när de är satta, med stöd av henne. Det är på grund utav den erfarenheten hon har så använder vi henne som ett stöd att sätta våra mål. Och sen att de på ett strukturerat sätt kommer ut i organisationen ner på individnivå så att var och en vet vad de har för mål på inte bara års eller kvartalsvis utan även månadsvis. Och sedan att vi har en bra uppföljning på det.

Enligt Ivan jobbar Eva även med andra saker. Exempelvis med provisioner och provisionssystem till annonsföretagen. Hennes roll är både att ha åsikter om hur systemet bör se ut men också att räkna på hur olika utfall blir. Prissättningen för GP Företagsmarknad är ganska komplex och prisjusteringar behöver analyseras ordentligt, det är Evas uppgift:

En annan viktig bit är när vi tittar på intäktssidan och ska göra prisjusteringar. Alltså vad får vi för effekter av olika prisjusteringar? Vi har ett myller av priser på olika produkter och olika placeringar vad händer då om man ökar två procent där och minskar en procent där? Så gör hon beräkningar på tänkta utfall som ligger till grund för beslutet.

Ivan beskriver att Evas uppgifter inte bara är traditionell datainsamling och analys utan även att hon är delaktig i målformulering. Det är inte några nya arbetsuppgifter för Eva utan Ivan tycker hon har varit delaktig på så sätt under ett antal år:

Ur mitt perspektiv så har det nog vart i stora drag, i alla fall om vi tittar tillbaka de sista fem åren, så har det vart som jag upplever det ganska lika.

Om man däremot tänker tillbaka ytterligare några år, när GP blev en del av Stampen-koncernen, så tror Ivan att den skiftningen påverkade controllerns arbetssituation desto mer. Att det blev mer direktiv utifrån är en tänkbar förändring enligt honom.

Företagsmarknads ledningsgrupp består av åtta personer däribland Ivan och Eva. Den andra controllern på Företagsmarknad är inte med i gruppen. Ivan beskriver Evas primära uppgift i ledningsgruppen som att bidra med det ekonomiska perspektivet till diskussionerna, men hennes uppgift är inte begränsad till detta. Hon liksom de andra har åsikter på alla delar av verksamheten:

Vi har inte bara synpunkter på vår egen del på Marknad utan vi bollar varandras problem och tar gemensamma beslut som även berör övriga delar på marknad och där Evas röst väger lika tungt som alla andras. Inte bara kopplat till sina delar.

Evas erfarenhet inom företaget och inom försäljningen har enligt Ivan bidragit till att hon är en del av ledningsgruppen:

Jag tror att det är bra att ha med kontrollern i en sådan ledningsgrupp. På samma sätt som ekonomichefen sitter i GP-ledningen. Vi kunde ha valt mellan två controller och nu blev det Eva och det tror jag delvis beror på hennes djupa kunskap om just branschen.

Ivan diskuterar om Evas specifika roll är ett resultat av hur avdelningen fungerar eller om den påverkas av Eva och hennes tidigare erfarenheter. Den hypotetiska frågan blir om controllerrollen inom GP Företagsmarknad skulle se likadan ut om någon annan blev controller:

Hon är nog djupare inne i vissa frågor på grund av sin djupa kunskap om våran verksamhet. Det är jag helt övertygad om har gjort hennes roll tyngre på marknaden. Alltså inte bara sin ekonomiska bakgrund utan även sin kunskap om annat.

Enligt Ivan är det till stor nytta att ha en controller som har så pass stor branschkunnskap som Eva, dessutom bidrar hon med historiska kunskaper om hur man tidigare gjort och hur det fallit ut. Eva är en viktig framgångsfaktor för GP Företagsmarknad.

Ivan medger att Eva skulle kunna ha en dubbelroll i och med att hon både tillhör ekonomiavdelningen och marknadsavdelningen. Men han påpekar att han inte uppfattat att det uppstått något problem eller på något sätt är ett hinder:

Har jag inte upplevt, att det varit något negativt på det sättet. Sen kanske hon upplever det, men jag har inte märkt några negativa effekter av det.

GP Företagsmarknad liksom hela GP använder sig av BSC. Enligt Ivan har det använts mer och mer de senaste åren för styrningen. BSC ligger exempelvis som grund för målsamtalen både med chefer och med medarbetare. Ivan förklarar hur kontrollern blir inblandad i framtagandet av relevanta måttal för BSC:

Controllern tar fram Kompassen, Marknadskompassen. [...] Där finns en del av facitet till de målen som vi har satt upp. Men ofta är det flera underavdelningar som bidrar till det målet som finns i marknadskompassen. Det är det övergripande målet, det bryter man ner på respektive avdelning. Och det behöver det inte vara kontrollern som tar fram.

Enligt Ivan ökar inte kontrollerns makt på avdelningen i och med införandet av BSC, kontrollern konstaterar bara faktum, vad resultatet blir. Det är respektive chef som sedan agerar utifrån de resultaten och ger feedback till de som ska prestera.

4.2.2.2 Ivans syn på investeringar inom GP

Investeringar är ingen central del av GP Företagsmarknads verksamhet. Deras stora utgifter är personalkostnader och till viss del marknadsföring. Däremot var de inblandade i investeringen i ett nytt annonssystem:

Vi är inblandade så till vida att vi är de yttersta beställarna så var vi med och byggde en kravspec [!] utifrån vad ett system behövde kunna göra för oss, för affären. Men sen var det IT-folk som gjorde själva upphandlingen.

Behovet att investera i ett nytt annonssystem uppstod huvudsakligen av att det tidigare systemet var föråldrat. Det nya systemet upphandlades gemensamt av GP, Dagens Nyheter och Sydsvenska Dagbladet. Upphandlingen skedde gemensamt för att man har ett gemensamt erbjudande kallat Citypaketet. Från GP sida drevs projektet av en projektledare, IT-avdelningen och till viss del personal

från Marknad. Investeringsbeslutet fattades av en styrgrupp för projektet där även VD deltog. Eva var enligt Ivan framförallt inblandad i att ta fram en kravspecifikation för systemet.

4.2.2.3 Ivans beskrivning av förändringar och dess påverkan på Evas controllerroll

Ivan beskriver att utvecklings- och förändringstakten av mediebranschen har ökat. Dessutom har konkurrensen ökat under den tid Ivan varit verksam i företaget. 1979 fanns inte reklamradio, reklam-TV och gratistidningar, i princip den enda konkurrenten på den lokala marknaden var GT. Ivan tror att den förändrade marknadsbilden har påverkat Evas roll, inte så mycket från de grupper han ansvarar för nu, men från säljgrupperna:

För dem [försäljningsgrupperna] är det viktigt att få snabba uppföljningar och hjälp med beräkningar. Där Eva är en av dem som lägger det pusslet, en annan är analysgruppen, som kan göra mer djupgående marknadsanalyser. Ihop med controllern som kan analysera vad säger de och de instituten om framtiden och väga in i våra egna bedömningar.

Mediebranschen är enligt Ivan mycket känslig ur konjunktursynpunkt. Oftast märks konjunkturskiftningarna tidigt hos GP. De tydligaste signalerna som de känner av är hur det går på deras jobbannonser men även i märkesannonseringen. Något som företag ofta drar in på när det är lågkonjunktur är sin marknadsföring vilket påverkar GP:s annonsintäkter.

De olika mediekanalerna ökar väldigt snabbt idag och GP inblandad i de flesta nya mediekanalerna. Så GP:s totalprodukt har blivit mera mångfacetterad enligt Ivan. Detta ställer högre krav på säljarna gentemot kunderna, bland annat genom att få en bra mediemix som kunden är nöjd med. Eva påverkas genom de många olika produkterna och hon är delaktig i prissättningsprocessen och när det blir mer komplexa situationer är det hennes kompetens som värderas väldigt högt:

Eva avgör inte nu ska vi höja eller sänka två procent här eller där. Men hon är med och hjälper till med bedömningen av hur mycket vi tror marknaden tål. Där har hon sin uppfattning. Säljet har sin uppfattning. VD:n har sin uppfattning. Där controllerns uppfattning är en del i det hela. Så till vida har hon ett inflytande över prissättningen.

Om komplexiteten vid prissättning av olika produktmixar och liknande säger Ivan följande:

Det är inte så svårt om man gör en höjning rakt av på fem procent på alltihopa. Men om vi höjer två procent på rubriken Motor och inget på Resor och fyra procent en speciell placering på texten. Då får hon titta på vad har vi för volym i det och hur påverkar det på totalaffären. Det är mycket sådana beräkningar i samband med prisjusteringar.

Eva fungerar enligt Ivan som ett objektiva instrument för olika prognoser och utvärderingar men hon har inget direkt inflytande, han medger dock att hon kan ha ett indirekt inflytande i och med att det hon som räknar och tar fram underlag. Ivan menar också att det ofta är mer av beställarjobb som Eva utför vilket leder till att hon inte har så stort inflytande eftersom hon tar fram det som efterfrågas.

Ivan beskriver det som att Evas bakgrund inom försäljning är till stor nytta för GP Företagsmarknad, det kanske inte nödvändigt för att axla rollen men definitivt till nytta. Om Eva inte hade haft den erfarenhet hon har skulle kanske inte hennes roll se exakt likadan ut:

Jag tror att hon gör en hel del saker som andra skulle kunna göra också. Hon skulle behöva bli avlastad med vissa rutinsaker. Köra fram rapporter och lägga in saker i rapporter och så där. Det tror jag hade vart bra om någon annan kunde göra. Hennes kompetens skulle användas på ett högre plan.

Enligt Ivan kommer controllerrollen att behöva förändras i framtiden, kanske mest att avlastas med administrativa rutinuppgifter för att frigöra mer tid till analys. Ivan säger att Eva är inblandad i nedbrytningen av de övergripande målen ner till lägre nivå, men huvudsakligen är hennes uppgift den motsatta; att hålla ordning på att de nedbrutna delarna tillsammans adderar ihop till de mera övergripande målen. Ivan karaktäriserar rollen mer som stödjande än kontrollerande:

Det måste man betrakta det som ja. Att rollen inte bara är en kontrollerande funktion på det sättet. Det är ingen polisfunktion utan det är att kontrollera att allt stämmer för oss i alla stycken.

Under den tid som Ivan varit på GP har mycket förändrats, tidigare påminde GP till viss del om en statlig myndighet mer än ett företag. För trettio år sedan var det enligt Ivan nästan otänkbart att någon skulle sägas upp och tvingas sluta mot sin vilja:

Kravställningen har blivit oerhört mycket högre efter hand som tiden som gått, inte bara här utan i samhället i stort.

Han ser inte förändringen i GP som en isolerad händelse utan mer som en del i en samhällsförändring. Behovet av att beakta ekonomin har ökat i många verksamheter.

4.2.3 Jessica, Ekonomichef/Chef controlling

Jessica arbetade före hon gick sin universitetsutbildning som ekonomiansvarig på ett mindre företag. Hon beskriver arbetet mer som administrativt, med redovisning och inköp. Hon studerade sedan Internationell ekonomi på Handels i Göteborg och tog efter fyra år civilekonomsexamen 1993. Efter examen blev hon rekryterad till GP, hon fick anställning som assistent till kontrollern. Där gjorde hon bland annat likviditetsplanering, tillsammans med kontrollern byggde hon också upp ett budgeteringssystem. När hon kom var all styrning uppbyggd efter externredovisning, på konto. Allteftersom har mera avancerade system köpt in som mera följer verksamheten. Även styrningsmodell och rutiner har byggts upp av Jessica och den tidigare kontrollern. Nu är hon i ett halvt år utlånad till moderbolaget Stampen för att hjälpa till att integrera ekonomistyrning, rutiner och rapportering hos ett antal tidningar och andra bolag som Stampen förvärvat.

4.2.3.1 Jessicas bild av kontrollern på GP

Redan 1991 kom första kontrollern till GP, innan dess hade en och samma person gjort årsredovisning och beräkningar. Jessica definierar vad en controller är för henne:

Controllern är en person som jobbar ute med verksamheterna med att hjälpa dem att koppla allt från målen till måtetalen. Controllern här har varit en samarbetspartner för verksamheterna i hela målarbetet, från att sätta mål, vara rådgivare för att försöka se hur det ser ut och sen bryta ner målen ner i organisationen. [...] För att sen kunna följa upp hur det går för verksamheten och hur vi uppfyller våra mål.

Jessica beskriver att trots att hon studerat till internationell ekonom så jobbar hon på ett av de mest lokala företagen i Göteborg. GP har funnits länge och under en stor del av tiden har branschen varit

väldigt lönsam, därför dröjde det in på 1990-talet innan man införde någon egentlig ekonomistyrning:

Då jag kom hit höll man på att införa budgetarbete. Tidningar fram till slutet av 1980-talet var väldigt lönsamma företag så man jobbade inte så mycket med det [ekonomin]. Oftast har det också varit familjeföretag där ägarna har suttit i bolaget. Så det har skötts ekonomiskt, men inte så mycket med planering och uppföljning.

Investeringsbeslut fattades förut av ägarna för att ersätta något som man ansåg var föråldrat. Då det inte fanns någon konkurrens från TV, radio eller Internet om reklampengarna kunde företaget alltid täcka sina kostnader.

Alla förutsättningar ändrades under 1990-talet, vilket gjorde att GP fick förändra sig. Konkurrenstrycket gjorde att man måste ha kontroll på pengarna, tidigare fanns det bara pengar. Styrningen har kommit upp på agendan, vilket har gjort att controllerrollen har uppstått. Jessica var inblandad i alla dessa förändringar i egenskap av först controllerassistent och sedan controller:

Hon som var controller hade blivit ekonomichef, så jag blev controller. Då var hela området mitt område, hur vi skulle följa upp, rapportera och budgetera. Så gjorde jag det några år, sen efter det någon gång i slutet på 1990-talet [...] började vi bolagisera. Förvärva tryckerier och gå ihop med andra tidningar för att äga tryckerier tillsammans. Vi började få tuffare ekonomi och alla insåg att man inte har råd att äga egna tryckerier och göra allt själva.

På GP har man jobbat med att göra om styrningen så att det är mer verksamhetsnära, från början med enkla kalkylprogram, allt eftersom med mer avancerade system. Till slut hade man ett fungerande system för budgetering som inte var kopplat till redovisning:

Och det var också väldigt [stor del] av mitt jobb, strukturera hur vi skulle rapportera. Då fick vi ett fungerande system för all vår budget- och prognosarbete, uppföljning och rapportering som inte är baserat på externredovisning utan mer kopplat till verksamheten. Målarbete och hur kopplar vi ekonomin till målen, hur bryter vi ner mål till åtgärder som vi sen kan omvandla till pengar.

Kompassen är ett gemensamt styrdokument för GP, men målen är olika för avdelningarna. Controllern är specialist på den avdelning som denne sitter på och vet bäst hur man ska styra mot de målen som är relevanta för den avdelningen. Idag är alla controllers underställda ekonomichefen, men de sitter decentraliserat ute i verksamheten:

De är specialister på det de jobbar med. Eva till exempel är annonscontroller, hon är den som är duktigast på annonsintäkter och sitter nära annonsaffären. Så jag ska inte kunna det bättre än henne. Men de rapporterar till mig, jag är chef.

Jessica berättar att GP även har bolagiserat ekonomiavdelningen. Det företaget heter Samedio, de utför många redovisningstjänster för koncernen. Det innebär att controllerna jobbar mindre med redovisning, syftet är att frigöra tid för analys.

Controllerna på GP ska enligt Jessica jobba både med ekonomi och med verksamhet. De tittar förstås även på redovisning, men det är inte huvudarbetsuppgiften. Controllerna lägger en prognos varje månad, följer upp den och gör analyser på avvikelser. Sen har de en månatlig redovisning med VD,

linjecheferna och Jessica. Återkommande berättar Jessica hur man hela tiden försöker koppla det man mäter till GP:s mål och hur man ska styra mot dessa:

Företagets strategi och mål är en del av vårt [controllernas] arbete.

Under vissa perioder med sämre konjunktur, exempelvis förra året och i början av 2000-talet har kontrollerna jobbat mycket med att hitta besparingar. Controllerna har arbetat som stöd för ledningen med att hitta saker man kan förändra i verksamheten för att spara pengar.

Jessica upplever att man som controller har en tvetydig roll i och med att man både ska vara en del av den grupp som ska prestera och den person som kollar att resultatet uppfyller målen. Hon ser dock inget praktiskt problem på GP med denna dubbla roll:

Ja, det är en del av vårt vanliga jobb. Det är också min roll, jag är en del av 'pain in the ass-personen' alltså vara den ifrågasättande. Jag är väldigt delaktig i arbetet också att hitta förbättringar och förändringar. Det har blivit en del av vår vardag, så vi ser inte det som konstigt.

En möjlig förklaring som Jessica ger till att den dubbla rollen inte är ett problem på GP är att det accepteras av de andra inom ledningsgruppen. Personer i ledningen har varit med i hela processen att bygga upp koncernen och styrningen. Hon kan se stor skillnad på de företag som koncernen förvärvat, i dessa är det inte alltid naturligt att kontrollern är delaktig.

På GP gör man väldigt olika saker på de olika avdelningarna, det är skillnad mellan Eva på Företagsmarknad som arbetar med intäkter och den controller som arbetar på redaktionen och bara ser till kostnader. Jessica har arbetat mycket med att det inte bara är hennes ansvar med att se helheten, det har blivit mycket controllerns roll ute på avdelningarna att se hur avdelningen ska bidra till hela företagets framgång.

För att kunna sammanställa rapporter över hur man presterat den tidigare perioden måste kontrollern samla in och analysera information för att sedan kunna kommunicera den till linjechefer och ledning. Detta ska ske allt snabbare för att man tidigare ska kunna sätta in åtgärder. Controllerns på GP fördelar, enligt Jessica, sin arbetstid på följande sätt:

Samla in information är kanske inte så mycket. Analysera och tolka det är kanske 60-70 % av de två punkterna. Sen tyvärr så känner vi att vi inte hinner analysera lika mycket som vi skulle vilja. Det går för fort. Vi har väldigt korta bokslutstider där vi måste rapportera. Så det är där vi känner oss frustrerade att vi inte hinner lika mycket som vi skulle vilja. [...] Det är inte på grund av att vi inte kan utan det är för att vi har förkortat våra rapporteringstider.

Jessica beskriver det som alla controllers eviga frustration att man vill veta och analysera mer, men det finns aldrig tillräckligt med tid. GP bygger sin styrning ifrån mål. I början var det stora arbetet att ta fram vilka mål man skulle styra mot. Nu gör de bara mindre förändringar i målen, de börjar inte om från början varje år. Arbetet med att sätta mål för verksamheten och att hitta relevanta mätetal har gjort att kontrollerna befinner sig närmare verksamheten:

Controllern är absolut mer en del av verksamheten. Förut var man kanske lite av en outsider som följde upp, men nu är man en del av verksamheten. Det är därför jag säger att kontrollerna är organisatoriskt under mig eftersom jag bestämmer processerna de

jobbar efter, men de ska vara nära sina verksamheter. Det är där de behövs mest, både när det gäller prognoser och uppföljning men också för att höra vad som händer.

Enligt Jessica ställer det andra krav på controllern att vara nära verksamheten i stället för att vara en centraliserad ekonomifunktion. Inte minst måste man kunna diskutera både ekonomi och verksamhet med andra medarbetare i företaget:

Man blir mycket mer en kommunikatör på något sätt. Alltså en person som tolkar och kommunicerar i vanligt språk, så det behövs ganska gedigen kunskap om verksamhet, men också kunna uttrycka det på vanligt språk så att folk förstår det. [...] Det är inte helt [säkert] att en ekonom kan göra det bara för att man är ekonom och kan räkna. Det behövs också en förmåga att kunna förklara det för vanligt folk som inte är ekonomer.

Jessica berättar att det är inte bara controllerna som har anpassat sig till verksamheten, ekonomi har blivit en del av vår vardag. Ekonomi har blivit ett större inslag i arbetet för alla på företaget, även om de är framstående inom andra områden måste de lära sig ekonomi. Det handlar till viss del om att utbilda folk. Det är en uppgift som faller på controllern, denne beskriver hon som bryggan mellan ekonomi och människors vardagliga arbete.

Enligt Jessica har arbetet med kompassen, på senare tid också med BSC, påverkat controllerna till att de har försökt hitta andra nyckeltal än redovisningsmässiga, men i slutändan blir det ekonomi de följer upp. De mjuka, exempelvis kundnöjdhet och medarbetarnöjdhet, blir övertrumpade av ekonomin. Jessica beskriver att hon ibland upplever att controllers i andra företag som hon träffar, inte minst i de företag som nyss förvärvats av Stampen arbetar annorlunda än GP:

Jag ser att de [controllerna] jobbar mycket mer med redovisning, controllerrollen har fortfarande en dubbel roll, de är redovisningsansvariga för vissa bolag och controllersansvariga för andra. Jag märker dessutom att det påverkar deras roll och de jobbar mycket med att följa upp konto för konto, då tänker jag hur hänger detta ihop med målet?

Det är lätt att man gör budget på konto baserat på hur det var förra året, men det har inget med verksamheten att göra. Jessica säger att man på GP arbetat med att sätta siffrorna i ett större sammanhang för att få en relevant koppling till verksamheten. Att inte alla arbetar så kan enligt Jessica bero på att det bara finns en ekonom på företaget, och även på grund av att många ekonomer kommer från redovisningssidan. Hon upplever att controllers och redovisare har olika syn på siffrorna. Redovisarna vill att det ska vara bokfört enligt reglerna, controllerna vill att siffrorna ska betyda något.

4.2.3.2 Jessicas syn på controllerns roll i investeringar inom GP

I huvudsak instämmer Jessica i intervjuguidens beskrivning av intervjuprocessen. GP jobbade mycket med investeringar på den tiden när de var ett bolag med all verksamhet. Nu ligger investeringstunga verksamheter som exempelvis tryckeriet i ett annat bolag. De investeringar man har kvar i GP är huvudsakligen systemen, samtliga system har bytts under åren 2002-08 förutom prenumerationsystemet.

Controllern har inte varit projektledare för någon utav investeringarna men har varit inblandad i alla. Det är den controller som är specialist inom området som har varit knuten till projektet, exempelvis

Eva vid annonssystemet. Enligt Jessica är kontrollern inblandad i både screening och analys, men ett av de stora områdena är genomförandet. Efterkalkyler brukar ske men på de senaste investeringarna har det inte skett för de har varit koncerngemensamma plattformar där GP bara varit en del av processen:

Det är mycket möjligt att [kontrollern] även är med i initiering. Men framförallt i screening och analys, tror jag, och kanske i genomförande också. Men väldigt mycket där [pekar på screening och analys i intervjuguiden].

Det har inte varit vanligt att investeringsförslaget kommer från koncernen, men tanken med koncernen är att ska kunna dela på investeringar och plattformar. VD fattar investeringsbeslut upp till 3 miljoner, alla beslut som är större än så tas av styrelsen. Man försöker väga in en strategisk tanke tillsammans med investeringskalkylen. I fallet med annonssystem skulle man samordna med två andra tidningar, men i slutändan lyckades inte det. Även om man köpte systemet tillsammans så har man byggt upp det så olika att det mer liknar tre skilda system.

Hur mycket kontrollern är inblandad i investeringsprocessen, beror till viss del på vilket syfte det finns med systemet. Det är avgörande hur verksamhetskritiskt respektive affärskritiskt systemet är:

Vårt redaktionella system, det är ett produktionssystem, kontrollern är inte så inblandad i producera sidor. Så där var det mer hur kalkylen såg [ut] och att följa upp. Men pratar jag om affärssystem, där måste en controller vara med mycket mer från början. Utvärdering, analys och genomförande. [...] För det är så mycket vårt affärssystem, det är här vi ska kunna prissätta, utveckla framåt, hjälpa säljare och göra ett bra jobb.

Jessica ser också en utveckling i kontrollerns roll i investeringsprocessen. Det är kopplat till kontrollernas ökade kunskaper och inblandning i verksamheten:

Man har gått från att vara en person som räknar fram en nuvärdeskalkyl utifrån vad andra sade. Men nu är det kanske mer att ha [med] verksamheten också på något sätt, i bedömning om investeringen. För att det är oftast där investeringarna går åt skogen, att man gjorde en missbedömning på någonting.

Jessica beskriver att investeringar är svårt, de flesta investeringar blir aldrig klara i tid och de blev mycket dyrare än beräknat. Kalkylerna är bara en modell och det avgörande är hur de hänger ihop med verksamheten. Det är också viktigare att ha kontroll över detta, GP har mindre pengar till investeringar numera för att de konkurrerar om resurser i en koncern.

Jessica beskriver en speciell mentalitet, en GP-anda, som genomsyrar företaget. Det är en konsekvens av att företaget varit familjeägt. Många medarbetare, däribland Jessica, har stannat länge på företaget och har kunnat bygga upp relationer som delvis påverkar roller och styrning inom företaget. Hon säger att det är både på gott och ont att personer stannar så längre på sin tjänst på GP, man riskerar också att ha svårt att se vad som borde förändras.

5 Analys och slutsatser

I detta kapitel kommer det insamlade materialet att analyseras med hjälp av teorierna om roll, kontrollern och investeringar. Analysen kommer att synliggöra i vilken utsträckning teorin överensstämmer med respondenternas beskrivningar av kontrollern. Företagens presenteras enskilt för att synliggöra hur företagens unika egenskaper inverkat på kontrollernas roller. Företagen är enligt oss inte tillförlitliga att analyseras tillsammans.

5.1 Göteborg Energi

5.1.1 Controllerrollen på GE

5.1.1.1 Controllers otydliga roll i GE

Controller är som sägs i referensramen inte en skyddad titel i Sverige vilket skulle kunna ha en medverka till att begreppet inte innefattas av en entydig definition. Olve (1990), Erfors och Igelström (2006) och Mattson (1987) menar att controllers inte har en tydligt utpräglad arbetsuppgift som exempelvis revisorer har. Denna tvetydighet kan vi även se i GE, vi ser det bland annat genom att personerna vi intervjuat ofta frågat oss vad vi ser som en controller. Respondenterna på GE har inte en entydig bild av vad kontrollern gör. Alla är mer eller mindre överens att en controller inte är en redovisningsekonom och därför inte arbetar särskilt mycket med redovisningsuppgifter, de menar istället att kontrollern jobbar med verksamhetsfrågor. Denna uppfattning om kontrollern stämmer bra överens med vad Mattson (1987) i figur 1 ovan beskriver som kontrollerns arbetsuppgifter.

Som vi sett ligger ändå ett visst fokus på redovisning i GE, intervjupersonerna menar att man inom GE blandar så kallade Business controller och Accounting controller. Detta kan vara en följd av verksamhetens historia, det vill säga tidigare var verksamheten en förvaltning inom Göteborgs kommun. Eftersom man som förvaltning la det ekonomiska fokuset på redovisning, inte på lönsamhet och styrning. Respondenterna är ganska överens om vad en controller är, en så kallad Business controller, det vill säga mer av verksamhets- och ekonomistyrare.

Titeln controller uppstod sent på GE i förhållande till Mattssons kartläggning (1987). Den första kontrollern i företaget var Maud, då på koncernekonomi, i början av 1990-talet. Hon ingick i en grupp om tre personer, som inte längre finns kvar, som arbetade mycket med analys och förberedelse inför avregleringen av elmarknaden. Deras uppgift var alltså att ta fram strategier åt företaget, vilket karaktäriserar litteraturens beskrivning av Business partners och inte Bean-counters. Att kontrollertiteln kom sent till företaget betydde alltså inte att den i teorin beskrivna Business partnern (se exempelvis Baldvinsdottir et al. 2009) kom sent, i GE var Business partner den ursprungliga rollen för kontrollern (Maud).

Björn hävdar att controller är ett titelbyte på de ekonomer som tidigare titulerades affärsekonomer. Även Sven tror att controller är ett nytt begrepp för ekonomroller som redan fanns i företaget. Om inte benämningen av vissa ekonomer som controllers var ett steg i att förändra deras roll kan det istället ha varit ett utslag av att man, i och med bolagsbildningen, ville anpassa sig till andra företag. Sven och Björn menar att controller idag är en trendig titel. Företaget bör då anpassa sig för att exempelvis kunna attrahera arbetskraft, enligt Granlund och Lukka (1998b) kan detta vara en efterliknelseprocess.

5.1.1.2 Redovisningssystemens påverkan på controllerrollen

Barbro har varit controller under en längre tid på GE. Barbro stämmer bra in på definitionen Business controller, det vill säga hon arbetar näst intill ingenting med redovisning och transaktioner. Hon anser att det inte är särskilt intressant att följa verksamheten utifrån siffror, utan hon anser att tyngdpunkten bör ligga på att omvandla dessa siffror så att det går att använda operativt för styrning av verksamheten. Barbro upplever att hon i dagsläget får lägga för mycket tid på att samla in information istället för att göra vad hon anser att hon borde göra, det vill säga analysera och kommunicera. Detta är intressant då Baldvinsdottir et al. (2007) menar att de nya mer avancerade ekonomisystemen ska underlätta för controllers och mer eller mindre ge controllers den information som behövs för att styra verksamheten. Barbro upplever inte att det är på detta sätt. Hennes förhoppning är att hon i framtiden kan arbeta mer med controlling istället för insamlande av data.

Maud uppger precis som Barbro att hon inte ser att man fått mer tid över till analys av den ekonomiska informationen, utan den tid som sparats in med nya mer kompletta ekonomisystem går nu till annat. Analyserna ska idag gå fortare vilket lett till att hon inte analyserar mer idag än vad hon gjorde tidigare. Både Maud och Barbro har en annan åsikt än vad Baldvinsdottir et al. (2007) ger uttryck för, på GE har inte den tid som frigjorts av effektivare redovisningssystem använts till analys. Nya system leder alltså inte till mer analys i GE eller att controllern blir mer av en Business partner.

Maud har även arbetat en hel del med investeringar under tiden hon arbetade på affärsområdet Marknad. På Marknad var hennes huvudsakliga arbetsuppgifter i investeringar precis som Mattsson (1987) uppger att de borde vara, nämligen investeringskalkylering och investeringsbedömning. Maud upplever att man som ekonom har något med sig från sin utbildning som teknologerna inte har. Hon menar även att hon som ekonom är den som får tolka det som kommer ut ifrån ekonomisystemen. Hon anser visserligen att teknologerna kan göra beräkningarna, men det är ändå i slutändan hon som får tolka resultatet från beräkningarna för det har inte teknologerna kompetens till. Teknologer och tekniska system kommer inte att ersätta controllers annat än vid enkla ekonomiska beräkningar, förmågan att tolka komplicerade ekonomiska situationer besitter oftast bara controllern.

5.1.1.3 Den dubbla rollens inverkan på controllerns arbetssituation

Våra tre ekonomirespondenter på Göteborg Energi har i många delar en likartad bakgrund. Alla tre studerade på Handelshögskolan i Göteborg under ungefär samma tidsperiod (examensår 1977, 1979 samt 1982). Deras utbildning samt deras tidigare anställningar har enligt Lindvall (2009) en inverkan på vilken yrkesroll de själva uppfattar sig ha. Enligt rollteorin har de själva till viss del format sin roll genom att i en social process påverka sina arbetskamraters förväntningar på dem (Byrne & Pierce, 2007). Flera utav respondenterna bekräftar återkommande hur personen formar controllerrollen. Enligt rollteorin formas en yrkesroll av medarbetarnas förväntningar (Wickham & Parker, 2007). Då controllerrollen beskrivs som oklar och svårdefinierad av många respondenter drar vi slutsatsen att controllern mer kan forma sin yrkesroll efter egna preferenser och förväntningar än en yrkesroll med tydligare definition.

Controllerna vi intervjuat på GE har annan uppfattning jämfört med ekonomichefen, Sven, om hur tvetydigt de uppfattar sin roll, att man både är en del i den ledningsgrupp som ska prestera resultat och att man är den som ska mäta utfallet av gruppens prestation. Enligt den klassiska rollteorin är denna dubbla roll omöjlig att hantera och leder till rollkonflikt (NE, 1995).

Maud ser tydligast att man som controller har en dubbel roll. Hon menar exempelvis att kontrollern kan uppfatta att en prognos inte är rimlig, medan linjeföraren vill gå vidare med investeringen och hoppas att det ändå faller ut enligt prognos. Men det är inte orimligt att tänka sig att man som controller kan acceptera en tveksam prognos för att undvika konflikt med sin chef. Samtidigt påpekar Maud att redovisning är redovisning, där finns inget utrymme att göra fel på grund av lojalitetskonflikt.

I intervjuerna med Barbro och Björn fokuserade diskussionen om rollkonflikt på de ekonomer som tidigare var underställda avdelningscheferna och nu Barbro. Ekonomerna identifierade sig mer med avdelningen och utformade styrning och mätetal efter avdelningschefernas önskemål, detta trots försök att likrikta styrningen. Att ekonomernas formella chefer, som de dessutom var fysiskt placerade vid, dominerade deras uppfattning om hur deras ekonomroll bör vara är inte förvånande utifrån rollteori (Lindvall, 2009). Den omorganisation som skedde när samtliga bytte chef till Barbro och placerades centralt förändrade i ett slag deras närmsta medarbetare och därmed, enligt Lindvall, deras uppfattning om sin roll.

Sven upplever i minst utsträckning någon rollkonflikt. Den reglerade monopolistiska verksamheten som bedrivs inom GENAB, samt de redovisningsuppgifter som uppstår av att vara egen juridisk person, begränsar Svens roll till att huvudsakligen handla om redovisning. Denna begränsning är tydlig för honom och andra, därför uppstår ingen rollkonflikt i Svens fall.

Varken Maud eller Barbro upplever sina dubbla roller som särskilt problematiska, det kan förklaras dels utifrån den svenska nationella kulturen och dels utifrån modern organisationell rollteori. Den svenska nationskulturen är inte osäkerhetsundvikande enligt Hofstede och Hofstede (2005), svenskar är inte rädda för tvetydiga roller. Modern organisationell rollteori inkluderar dessutom möjligheten för olika yrkesroller att hantera dubbla roller genom avskärmning, det vill säga att man ibland har den ena rollen och ibland den andra men inte båda samtidigt (Wickham & Parker, 2007). I och med uppdelningen av roller uppstår inte rollkonflikten. Det blir en förutsättning för att avskärmningen ska lyckas att andra accepterar detta. I fallet med avdelningsekonomerna fungerade inte avskärmningen, de kunde inte sära på rollerna, då Björn och Barbro i affärsområdesledningen hade andra förväntningar på vad avdelningsekonomerna skulle göra än deras chefer.

5.1.1.4 Controllern måste ha verksamhetsinblick

Den av teorin beskrivna traditionella controllerrollen, Bean-countern, har knappast någon nytta av kunskaper om företagets verksamhet (se exempelvis Burns & Baldvinsdottir, 2007). Bokföring, transaktioner samt sammanställning av redovisningsdata i resultat- och balansräkning, vilket var Bean-counterns arbetsuppgifter, kräver ingen verksamhetsinblick. Våra respondenter ger dock samtliga uttryck av att man som controller eller ekonom på GE bör ha verksamhetskunskaper. Det uttrycks lite olika; "... att förstå affären." (Maud), "... förstå vad de jobbar med." (Sven) eller "... veta vad det är vi gör i alla fall." (Björn). I grunden handlar det om att den decentraliserade kontrollern som Mattsson (1987) påpekade ska stödja linjeföraren. Något som är viktigt för en linjeförare att få hjälp med är sällning utav information och analys av informationen. I bägge fallen är det centralt för kontrollern att ha verksamhetskunskap för att förstå vilken information man kan avstå från och hur mätdata ska översättas till verkligheten, så att det går att agera på.

Alla respondenter är överens om att GE är ett teknikerstyrt företag. För att en ekonom eller controller ska kunna fungera i denna miljö, är det viktigt för både controllers och ekonomer att kunna kommunicera med teknikerna. I dagsläget fungerar det enligt samtliga respondenter bra, Sven exempelvis menar att han har lärt sig under åren att föra en konversation om verksamheten på ett tillfredsställande sätt. Det är förstås en förutsättning för kommunikation och samarbete att man talar samma språk. I och med att controllerna lär sig om verksamheten får de en närmare relation med teknikerna och blir på så vis mera involverade i verksamheten, teknikerna uppfattar kontrollern mer som en samarbetspartner än en kontrollant. Verksamhetskunskap och förmåga att kommunicera är avgörande för att en controller ska bli involverad, det vill säga bli en Business partner. Därmed blir inte heller en kontrollern fullständig Business partner utan erfarenhet i företaget och i yrket.

Något som ställer speciella krav på Barbro och andra ekonomer inom GE är företagets fokuserar på teknik mer än vinstmaximering i många lägen. Detta påverkar så klart Barbros roll då förväntningarna på henne inte är de samma som de till exempel var på hennes tidigare arbetsplats, Volvo, som var mer konkurrensutsatt och därmed mer affärsmässiga. Controllerrollen beror alltså på olika branschens förutsättningar och egenskaper.

5.1.1.5 Rollen påverkas av yttre faktorer

Intressant att notera är att trots likheterna i Barbros och Svens positioner inom företagshierarkin, som högsta ekonom inom ett affärsområde, så har de olika titlar; controller respektive economichef. Titlarna får nog sägas speglar uppfattningen av hur övriga personer inom affärsområdet och från koncernledningen uppfattar deras roll. En del som styr andras förväntningar på vad deras roll är formas av branschen samt hur reglerad verksamheten är (NE, 1995). Svens typ av verksamhet är mycket mera reglerad än Barbros. Vilket säkert är en stor förklaring till varför deras roller och titlar är olika, där Svens roll är mycket mer av en redovisningsroll.

Sven uttrycker sin roll i investeringar som är tvingande av juridiska skäl: "... när det är leverans kvalitet, då är det bara varsågod och sköjl...". Teknikerna inom GENAB förväntar sig inte att Sven ska ha åsikter om hur ett elnät bör konstrueras och lönsamhetskalkyler är överflödiga när beslutet om investering redan är självklart. Det är ett tydligt exempel på hur reglering genom förväntningar hos andra personer definierar Svens yrkesroll mer som redovisare än som styrare och därmed att han har titeln economichef, inte controller. Controllers i GE har alltså uppstått i de delar av verksamheten som inte varit reglerade i samma utsträckning, som exempelvis GENAB är, alltså där affärsmässigt agerande och beslutsfattande tvingats fram av konkurrens skäl.

5.1.2 Controllerrollens utveckling över tid på GE

5.1.2.1 Controllerns roll förändras till följd av ökat ekonomiskt fokus

Vi har tidigare beskrivit hur en roll formas av förväntningarna från andra inom organisationen (Wickham & Parker, 2007). Förväntningarna om hur en ekonom bör vara, beror på vilken vikt andra i företaget fäster vid ekonomin. En stor del av makten inom GE ligger hos tekniker, samtliga våra respondenter ser en förändring i hur dessa ser på ekonomi; "Det har hänt otroligt mycket på de tio åren jag har varit här, i affärsmässighet..." (Barbro), "Jag tror ekonomerna är mer av en naturlig samarbetspartner idag än när jag började." (Sven), "Ekonomimedvetenheten, den har blivit otroligt mycket större under de år jag jobbat här." (Björn) samt "De yngre nyare cheferna har en bredare syn, så att man ser ekonomen som en spelare i laget." (Maud). Sammantaget är en av de större

förändringar som skett på GE att teknikerna har en större ekonomisk medvetenhet och kunskap än de hade för ett antal decennier sedan. Och därmed har controllers roll förändrats och man är idag Business partners som teorin beskriver det. Förändringen i teknikernas ekonomiska medvetenhet ökar också ekonomernas betydelse för verksamheten samt deras inblick i verksamheten. Detta gör den ekonomiska styrningen mer relevant och därmed blir controllern ett viktigare inslag i verksamheten, controllern blir mer verksamhetsnära. Även relationen mellan tekniker och ekonomer har förbättrats av denna förändring.

5.1.2.2 Faktorer som drivit förändringen av controllerrollen

Burns och Baldvinsdottir (2007) tar upp globalisering, ekonomistyrningstrender och internationalisering som faktorer vilka påverkat controllers. Den ökade teknologiska utvecklingen och informationssystem påverkar också controllerns roll. Vi ser spår av att ekonomiska trender påverkat controllerrollen inom GE, bland annat genom BSC. Detta ekonomistyrssystem har påverkat Barbros arbetssituation på ett sådant sätt att det blivit svårare för henne att tolka den information som efterfrågas. Hon menar som sagts tidigare att denna kvalitativa information inte alltid är av särskilt hög kvalitet vilket leder till att mycket tid går åt till att tolka den. Hon tror också att det är svårt att införa ett sådant system, BSC, utan att organisationen är mogen för det. Här ser vi alltså att ekonomiska trender påverkar controllerns vardagliga arbete, det verkar dock inte ha underlättat arbetet. Vi ser inte att detta har förändrat rollen till att bli mer av en Business partner, det tycks vara så att controllerrollen när den kom till GE var ägnad att vara på det sättet som i litteraturen beskrivs som Business partner.

Vissa av de faktorerna som Granlund och Lukka (1998b) ställer upp i figur 2 ovan, påverkar säkerligen controllers i GE. Ekonomiskt tryck som påverkar GE är bland annat avregleringen av elmarknaden. Denna avreglering har gjort att GE blivit utsatt för större konkurrens vilket även påverkat controllerns roll. Bland annat genom att man idag efterfrågar annan information, så som framåtriktade variabler som återfinns i BSC. Den ökade konkurrensen har även gjort att man idag måste ha mer fokus på ekonomin då förändringar på marknaden sker fortare. Då måste controllers inom GE få fram information snabbare så att chefer kan agera på den innan det är för sent. Avancerade ekonomisystem har påverkat GE genom att man idag har tillgång till mycket mer information än vad man hade för ett antal år sedan. Med kraven på annan information uppstår frågan, vilken information är egentligen viktig? Detta påverkar så klart controllerns roll i GE och gör den mer komplicerad, då det är controllerns uppgift att bearbeta och sammanställa relevant information till linjecheferna.

Vi ser inte att några utav de tvingande trycken som likriktar rollen (Granlund & Lukka, 1998b) går att applicera på GE. Dock finns det säkerligen faktorer som särskiljer Sverige, då också GE, genom den nationella lagstiftningen. Bland annat genom avregleringen av elmarknaden, denna har dock lett till ökad konkurrens som i förlängningen bidrar till ekonomiska tryck som likriktar rollen. Så klart påverkar också fackföreningar arbetsplatserna och därmed hur svenska controllers arbetar, på vilket sätt är dock svårt för oss att utröna.

Normativa tryck som likriktar controllerns roll finns exempelvis i controllerns utbildning (Granlund & Lukka, 1998b) man har samma läroböcker och gemensamma normer om ekonomistyrning. Om man

ser till alla ekonomer som vi pratat med i GE har alla en utbildning från Handelshögskolan i Göteborg, de examinerades ungefär samtidigt. Trender i undervisningen har säkerligen påverkat hur dessa individer arbetar idag. Enligt Lindvall (2009) påverkas ens arbetsituation och roll av utbildning. Eftersom universitet och högskolor tenderar till att lära ut ungefär samma sak så likriktar dessa controllerrollen och så klart även controllerrollen inom GE. Det finns även normativa faktorer som gör att controllerns roll ser olika ut i olika länder. GE:s företagskultur tycks präglas av den tekniskt dominerade verksamheten, det vill säga det är inte alltid så att ekonomi står i första rummet. Den tekniska kulturen har påverkat controllerns arbete. Bland annat genom att det ibland varit svårt att nå människor med annan bakgrund, exempelvis teknologer. Men som följd av ökat ekonomiskt tryck, i och med avregleringen på elmarknaden, har ekonomi blivit ett större inslag i verksamheten. Detta har lett till att ekonomin är en större del av verksamheten idag och controllern en mer naturlig samarbetspartner i verksamhetsfrågor. Så klart påverkar kultur även i större utsträckning än så, men det är mycket svårt för oss att säga i vilken grad det påverkar och även hur det påverkar.

Efterliknelseprocesser som leder till att rollen påverkas är bland annat imitation av andra företags framgångsrecept. En sådan efterliknelse kan säkerligen vara BSC, som vi sagt tidigare förändrats controllerrollen av detta ekonomistyrningsinstrument.

5.1.3 Controllerrollen i GE:s investeringsprocess

5.1.3.1 GE:s investeringsprocess

Figur 3 i referensramen beskriver de olika stegen (Northcott, 1992) en investering i normala fall brukar ta sig igenom. Enligt Maud var denna bild av hur investeringar går till ganska överrensstämmande med hur det såg ut i GE. Initiering av investeringar sker antingen via produktägarna eller av ledningen. Det vill säga det är de som ser att ett behov av en ny investering uppstår. Det är även produktägarna som har hand om screeningsteget och vid stora investeringar är det ledningen, i framtiden kommer Maud vara en central del i denna del av processen i sin roll som affärsstrateg. Som vi har förstått är det uteslutande tekniker som är inblandade i dessa delar av processen i dagsläget. Analys så som kalkylering och prognostisering av investeringar görs av en tekniker, det vill säga en produktspecialist. Denna person har ansvar för både investeringskalkyler och uppföljning. Slutsatsen blir att på detta sätt har GE löst återkopplingen från en investeringsprocess till senare processer, som Northcott beskriver som oklar i sin teori.

Beslut om investeringar fattas på olika nivåer i organisationen, vid belopp upp till en miljon kronor fattar affärsområdet beslutet, belopp över en miljon och upp till tio miljoner beslutas av VD och belopp över tio miljoner kronor fattas av styrelsen. Detta är precis som Segelod (1997) och Löfsten (2002) beskrivit att företag ofta gör. Service är ett av de affärsområden som har hand om genomförande fasen där de färdigställer och servar investeringen. Utvärdering av investeringar skall göras oberoende av stölek. Vid större investeringar som sträcker sig över flera år använder man sig av lägesrapporter som avläggs två gånger per år till ledningen. I dessa utvärderingar ser man till att allt är på sin plats för att på ett tidigt stadium fånga upp eventuella problem.

För övrigt har man så kallade POMS-processer där olika typer av faktorer vägs in i en investering, till exempel olika möjligheter och hot. Företagets övergripande strategier vägs även in i denna process. GE gör alltså som Alkaraan och Northcott (2006) beskriver det, att nuvärde inte ensamt avgör vilka investeringar bör genomföras utan strategi bör även vägas in. I POMS tas projekt för den

kommande tio års perioden upp. Investeringar har ett avkastningskrav på åtta procent på tio år. Som vi kan utläsa ur det empiriska materialet har det funnits en investeringsmanual men att denna inte längre används däremot finns ett projekt för att ta fram en ny manual. Frågan är om företaget egentligen inte har en manual om man bara skulle lägga ihop de delar som finns angående investeringar? Det vill säga olika avkastningskrav, beloppsgränser och POMS-processen.

5.1.3.2 Controllerns roll i investeringar på GE

Ingen av respondenterna ansåg att ekonomer eller controllers i företaget var de som initierade investeringar, det är förstås naturligt i en teknisk verksamhet som denna. På mindre investeringar var controllerna över huvudtaget inte särskilt inblandade, med hjälp av kalkylprogram kunde personal på Sälj och teknikerna utföra investeringskalkyler och efterkalkyler. Controllerna (Maud och Barbro) beskriver sig som ett bollplank, exempelvis om man ska kombinera produkter från fler områden till samma kund.

Maud beskriver att controllers har mer inflytande ju större investeringen är, i processen om eventuell investering i Rya kraftverk var hon väldigt inblandad i analysen. Sven som normalt inte är involverad i någon större utsträckning i investeringarna i GENAB då dessa är tvingande, säger sig ha en betydligt större roll om man gör en icke tvingande investering, exempelvis om man ska ta över ett industrinät från ett företag. Sammanfattningsvis kan man säga att hos GE är det faktorerna storlek, affärsmässighet samt komplexitet hos en investering som avgör i vilken utsträckning ekonomerna blir inblandad i investeringsprocessen.

I sin nya roll som affärsstrateg kommer Maud att ha en central roll i investeringsprocessen. Hon kommer att bearbeta investeringsförslag för att ge ledningen ett bra beslutsunderlag. Hennes nya uppgift kan liknas vid sällningssteget i investeringsprocessen, som hon uttrycker det: "... utifrån de önskelistor som finns försöka sälla och se att de där hänger bäst ihop med de strategier vi har, de där ser vi bäst lönsamhet på.". Maud får alltså en ny titel när hon byter till denna arbetsuppgift, affärsstrateg. Det kanske är därför controller är svårdefinierat, när man får en klart och tydligt definierad uppgift tar man den uppgiften som titel, controller blir samlingsnamnet för mångfacetterade odefinierade roller.

5.2 Göteborgs-Posten

5.2.1 Controllerrollen på GP

5.2.1.1 Controllerns roll är inte entydig i GP

Det är tydligt att alla controllers inte gör exakt samma saker inom GP. Jessica menar att controllers som jobbar inom de olika affärsområdena är experter på vad just de gör. I Evas fall är det att förstå annonsförsäljning, hon måste förstå verksamheten för att på så sätt kunna sätta upp rimliga mål och tolka information. Detta visar det som Mattsson (1987), Olve (1990) och Erfors och Igelström (2006) säger, nämligen att controllern kan ha många olika arbetsuppgifter och att rollen inte är förutbestämd. Som Eva säger, "från början kallades det faktiskt avdelningsekonom, men ändrades beteckning till controller.". Dessa affärsekonomer hade med andra ord gjort samma saker som controllers gjorde efter bytet av titel. Jessica var den andra personen att ha titeln controller i GP. Hon menar att innan controllern uppstod på GP i början av 1990-talet var det ingen som utförde dessa controlling sysslor på grund av att konkurrensen var lägre då. I och med att nya typer av

konkurrenter uppstod under denna period blev det mer fokus att ha koll på ekonomin vilket gjorde att controllerrollen uppstod i GP. Frågan är ändå, varför bytte man namn till controller på avdelningsnivå? Detta har vi inget uttömmande svar på men svaret skulle kunna vara att GP ville följa andra företags beteckningar för liknande ekonomer. För att attrahera kunnig personal som vill jobba som just controller. Detta i enlighet med Granlund och Luktas (1998b) teori om förändring av controllerrollen.

Controllern har en specifik roll men personen har även möjlighet att forma denna efter egna intressen. Det tycks vara så att controllers ändå har en övergripande uppgift i GP, vilket är att formulera och kvantifiera mål samt mäta och följa upp dessa. Redovisning och transaktionsarbete är inget som sköts av controllers inom GP. Dessa tjänster köps istället från ett annat bolag inom Stampen-koncernen. Förr tycks det ha varit så att kontrollern hade mer med redovisningen att göra. Men man sårade på redovisning och styrning för att frigöra tid för controllers att göra det man är tänkt att göra, nämligen att arbeta med verksamhetsstyrning, analys och prognoser. Dessa nya arbetsuppgifter stämmer mer med vad som i litteraturen kallas Business partner istället för number-cruncher som oftast liknas vid redovisningsekonomerna (se exempelvis Burns & Baldvinsdottir, 2007).

5.2.1.2 Controllerns huvudsakliga arbetsuppgifter i GP

Enligt Jessica har, som tidigare sagts, varje controller ute på avdelningen sina specialkunskaper. Övergripande ser hon dock att controllers inom GP ska hjälpa avdelningarna med att följa upp mål med mätetal. Man arbetar med att ta fram modeller för hur man ska mäta mjuka mätetal som ofta är svåra att mäta på ett tillförlitligt sätt. Controllern är även inblandad i att sätta mål samt bryta ner dessa mål på individ och avdelningsnivå. Denna beskrivning som Jessica ger stämmer ganska bra ihop med vad Ivan anser en controller gör, han ser Eva som en person som är mycket behjälplig i att sätta och följa upp mål. Han tycker också att Eva är en tillgång på det sättet att hon är så pass kunnig inom försäljning och ser det som en fördel att hon tidigare jobbat som säljare inom företaget, han tror helt enkelt att detta leder till att hon förstår affären på ett bättre sätt. Detta visar igen vikten av att vara nära verksamheten. För övrigt stämmer controllerns organisering ganska bra med vad Mattsson (1987) säger, nämligen att kontrollern behövs på grund av företags divisionalisering och som ett stöd för linjechefer. Vi får bilden att detta är en av de viktigaste rollerna Eva har på sin avdelning, nämligen att tolka och förmedla information till Ivan och de andra linjecheferna på Företagsmarknad.

5.2.1.3 Controllerns arbetsplats är ute i verksamheten

Både Eva och Jessica belyser vikten av att vara ute i verksamheten. Controllers sitter i verksamheten för att få en bättre inblick i hela affären och hur diskussionerna går på avdelningen. De anser att man inte kan göra ett bra jobb om man inte vet vad som föregår på riktigt. Det är viktigt att förstå mer än bara siffrorna, Jessica berättar till exempel hur hon försökt få controllerna att fokusera mer på helheten än bara se till sin egen avdelning. Denna mer holistiska bild som Jessica beskriver stämmer bra överens med bilden som Baldvinsdottir et al. (2009) ger. Det vill säga att kontrollern under 1990-talet kunde få en holistisk bild av verksamheten.

Både Eva och Jessica uppger att man idag har mer kompletta redovisningssystem som gör de beräkningar och sammanställningar de tidigare gjorde själva. Båda uppger dock att detta inte lett till att man idag analyserar särskilt mycket mer. Man har visserligen sparat in tid i och med dessa system, men de tycker ändå inte att deras tid gått till att analysera mer. Utan deras erfarenhet är att

denna tid kommer ätas upp av andra sysslor. Ställer man dessa påståenden mot teorin att controllers ska få mer tid över till att analysera i och med de nya mer utvecklade systemen ser vi att det inte stämmer överens. Burns och Baldvinsdottir (2007) menar att de nya systemen ska ha frigjort tid så att controllers ska ha mer tid till att analysera, detta är inte fallet i GP enligt våra respondenter.

Eva säger även att det nya annonssystemet var tänkt som en effektivisering, det skulle ge henne mer tid till analys. Men i dagsläget har inte detta system ökat effektiviteten och Eva upplever att hon får lägga mer tid på saker som hon inte borde göra. Med facit i hand har alltså detta system inte bidragit till att hon fått mer tid över till exempelvis analys. Hennes förhoppning är ändå att systemet kommer fungera på det tänkta sättet i framtiden. Slutsatsen att mera avancerade datasystem skulle frigöra tid i en organisation är alltså inte korrekt i detta fall, åtminstone inte i ett inledande skede.

5.2.1.4 Faktorer formar rollen som controllern har

En controllerroll formas enligt våra respondenter till en viss del av controllerns personliga egenskaper, Eva tror till exempel inte att hennes roll skulle bli likadan om en annan person fick hennes tjänst. Även en av de linjechefer som hon jobbar med, Ivan, håller med. Han beskriver hennes roll som en mix av hur avdelningen fungerar och vem Eva är. I enlighet med Lindvall (2009) formar alltså Evas person förväntningarna hos de andra på avdelningen och avgör då delvis hur hennes controllerroll ser ut.

Våra respondenter är även överens om att personens bakgrund påverkar hur de är som controllers. Eva som är utbildad inom marknadsföring och sedan jobbat som säljare, anser att just detta är anledningen till att hon inte har särskilt mycket redovisning som sin uppgift. Hennes roll ligger mer i linje med hennes bakgrund, hon jobbar med försäljningen och att analysera hur säljarnas prestation ska kunna optimeras. Ivan ser att hennes verksamhetskunskaper gjort att hon är mer inblandad i andra frågor och att hennes roll är till följd av detta tyngre på avdelningen. Jessica beskriver hur varje controller är specialist inom sitt område och hur hon ser att redovisningsekonomer ofta ser till siffrorna utan koppling till verksamheten, vilket enligt henne inte är optimalt.

Lindvall (2009) skriver om hur utbildning för exempelvis en ekonom påverkar personen och även personens uppfattning om hur en controller är. Vi ser även att en så pass svagt definierad roll som controller ger mer utrymme för controllern att forma rollen efter sina personliga egenskaper. Eftersom det inte fanns någon controller på Företagsmarknad innan Eva kan hon haft ännu större möjlighet att forma rollen, då det inte fanns några förväntningar på hur en controller förväntades vara. Även den förhållandevis långa tiden som Eva har innehavt samma tjänst har möjliggjort för henne att forma den rollen hon har idag.

5.2.1.5 Controllern har en dubbel roll i GP

Både Eva och Jessica känner igen sig i att controllerrollen skulle vara tvetydig, de instämmer i att de som controllers hamnar i situationer när de ska mäta resultatet som presterats av en grupp de själva är delaktiga i. För Eva och de andra controllerna på avdelningsnivå accentueras den dubbla rollen ytterligare genom att de är organisatoriskt underställda ekonomichefen (Jessica) men arbetet leds av respektive avdelningschef, i Evas fall marknadschefen. Enligt Olve (1990) är det stor risk att en controller som är underställd ekonomiavdelningen uppfattas som en utomstående kontrollant av divisionen de arbetar i. På GP syns inte den effekten, Eva är enligt alla respondenter fullt delaktig i arbetet. Ivan menar dessutom att Eva som är en del av ledningsgruppen inte uteslutande ska bidra

med sina ekonomiska kunskaper utan hennes åsikter i andra frågor ett viktigt bidrag. Det är extra intressant att det är från en av linjechefer sådana uttalanden kommer, Eva betraktas tvärt emot hur Olve beskrivit det inte som utomstående.

Även Ivan som linjechef är medveten om att denna dubbla roll existerar för controllern. Enligt klassisk rollteori skulle detta leda till en rollkonflikt hos controllern som gjorde dennes arbetsituation ohållbar. Ingen av de tre respondenterna ser dock något problem med tvetydigheten; "Jag har inte märkt några negativa effekter." (Ivan), "... det är en del av vårt vanliga jobb." (Jessica). Svaret på hur controllerna på GP hanterar sin dubbla roll kan ligga i den moderna rollteorins begrepp avskärmning, som låter en person ha två roller genom att dela upp dem och ibland ha ena rollen och ibland den andra (Wickham & Parker, 2007). För att detta ska lyckas krävs dock som både Eva och Jessica påpekar, att andra inom företaget accepterar och ger utrymme för controllern att hantera bägge dessa roller. Paralleller kan dras till resultaten av Hofstedes studie (Hofstede & Hofstede, 2005) om osäkerhetsundvikande i nationella kulturer, svenskar är bland de nationaliteter som är minst osäkerhetsundvikande och ser nog därför minst problem i en situation som den beskriven ovan.

5.2.1.6 Verksamhetens påverkan på controllerrollen

Under tiden från 1990-talets början och framåt har man på GP försökt utveckla en ekonomistyrning som är alltmer kopplad till verksamheten och mindre till redovisningen. Detta har enligt Eva och Jessica bidragit till att controllernas verksamhetskunskaper ökat. Jessica beskriver verksamhetskunskapen som central för styrningen inom GP. Det är det bland annat det som skiljer deras nya styrning mot den enkla budgeteringen som användes på 1980-talet. GP har lagt ned stort arbete i att försöka kartlägga vad man ska mäta idag för att kunna uttala sig om hur företaget ligger till inför framtiden. Detta är en utveckling som startade i och med Johnson och Kaplans (1987) diskussion om Relevance lost. På GP har man även tagit till sig det BSCet som är en innovation sprungen ur denna diskussion. Eva och Ivan ser på verksamhetskunskapen på samma sätt som Jessica; det är förmågan att relatera insamlad data till vad man gör i verksamheten och kommunicera det på ett begripligt språk till icke-ekonomer som är avgörande.

Eva på Företagsmarknad arbetar huvudsakligen med icke-ekonomer. Hennes kollegor är huvudsakligen säljare och säljchefer. Det har enligt Eva aldrig varit svårt för henne att bli insläppt och få insyn i verksamheten, men hon beskriver också själv att hennes bakgrund, inte minst som säljare, har gjort det enklare.

Vilka människor en controller arbetar med och hur de uppfattar controllerrollen blir viktigt eftersom förväntningarna från dessa individer enligt rollteorin är en av de viktigaste faktorerna för vilken rollen blir (Lindvall, 2009). Samtliga respondenter uppfattar controllerrollen som en serviceposition som inte har en mening i sig utan får sin betydelse genom den eller de personer, exempelvis linjechefer, som controllern arbetar med. Deras uttryck är väldigt samstämmiga; "... allt det jag gör är bara ett stöd till någon annan, jag är bara ett stöd..." (Eva), "Det [en servicefunktion] måste man uppfatta det [controllern] som, ja." (Ivan) och "Controllern är en person som jobbar ute med verksamheterna med att hjälpa dem..." (Jessica). För att bli en Business partner och delta i verksamhetsbeslut måste alltså en controller ha verksamhetskunskap, goda relationer och kunna kommunicera med andra yrkeskategorier.

Under tiden Eva har varit på företaget har personerna som hon arbetar mycket med bytts ut till viss del. Hon märker att dessa kan ha en helt annan uppfattning om vad hennes roll är och hur de jobbar med controllers. Då måste de enligt Eva prata ihop sig om hur de vill ha det. I enlighet med teorin kring roller (Byrne & Pierce, 2007) påverkar alltså Eva även själv sin egen roll i en social process och de relationer hon bygger med de omgivande personerna.

5.2.1.7 Konjunkturkänsligheten inom mediebranschen påverkar controllers roll

Mediebranschen karaktäriseras enligt alla respondenter som konjunkturkänslig och allt mer konkurrensutsatt. Det påverkar enligt både Jessica och Eva controllerrollen så att de i svårare ekonomiska tider måste fokusera på besparingar och kostnadskontroll. Vid bättre konjunktur kan de istället fokusera mer på intäkter och långsiktiga frågor. Detta kan vara svaret till att deras implementering av BSC ännu inte nått ända fram. Som Jessica uttrycker det hamnar fokus nästan uteslutande på att klara de ekonomiska målen när kunderna väljer att dra ner sina marknadsföringsinsatser. Instabiliteten i intäktströmmarna för företaget innebär ett större ekonomist tryck än för företag i mera stabila branscher, controllerrollen är inte opåverkad av detta. Controllers på GP måste i högre utsträckning hålla koll på kostnader och det finansiella perspektivet för att alltid ligga steget före en eventuell lågkonjunktur.

5.2.1.8 Controllern är en del av implementeringen av ekonomistyrningssystem

GP har i dagsläget en form av målstyrning där controllers roll enligt Ivan bland annat är att vara delaktig i att sätta mål. För att sedan följa upp dessa mål samt att kvantifiera målen så att de går att översätta i, vad Jessica kallar det, pengar. Man använder sig i dagsläget inte av budgetering i företaget, istället har man prognoser som revideras ett antal gånger per år. Ekonomistyrningen inom företaget är i dagsläget den så kallade kompassen som är en form av BSC fast med huvudsakligen finansiella mått. Men under de senaste två åren har man infört ett traditionellt BSC där man försöker mäta exempelvis hur personalen mår och hur nöjda kunderna är. Både Eva och Jessica anser att det är ganska svårt att mäta dessa nyckeltal. Man har inte fullt ut fått det som man ville. I denna process har controllern varit medverkande bland annat genom tolkning och framtagning av nyckeltal. Men det är som i många andra fall mycket svårt att ha hög tillförlitlighet i de kvalitativa nyckeltalen. I slutändan menar Jessica ändå att det är det ekonomiska resultatet man kollar på, än mer i dåliga tider som det är nu och har varit de senaste två åren. Som vi ser det har controllers roll i och med införande av BSC inte underlättats utan som vi har förstått det har detta bara lett till att mindre tid används för de huvudsakliga controllersysslorerna så som analys. Ekonomistyrningstrender som exempelvis BSC leder alltså inte controllers på GP mot en Business partner roll som teorin säger då mätningen av de kvalitativa nyckeltalen tar mycket tid.

5.2.2 Controllerrollens utveckling över tid på GP

5.2.2.1 Ökat ekonomiskt fokus leder till ökat inflytande för controllern

Ekonomistyrningen utvecklades på GP som följd av ökad konkurrens och ökat fokus på ekonomin. Till slut såg man även ett behov av ekonomer som genom mätning och uppföljning stödde verksamheten på lägre nivå i företaget, Mattsson (1987) beskriver på samma sätt hur behovet av controllers uppstod ute i verksamheten. Eva var en av de som fick dessa roller, hon hade ursprungligen titeln avdelningsekonom. Hennes titel ändrades senare till controller, men den förändringen innebar i sig ingen skillnad i hennes arbetsuppgifter. Det som fick GP att byta titel kan bero på det Granlund och

Lukka (1998b) kallar för efterliknelseprocess, alltså att GP vill kalla vissa ekonomer controller då andra företag gör så. Efterliknelseprocess kan ske exempelvis för att underlätta rekrytering.

Förutom att det sedan 1990-talet uppstått en yrkesroll som controller på GP har även hela verksamheten påverkats av den nya ekonomiska realiteten. Andra än ekonomerna måste tänka på ekonomin, Eva tycker att processen med införandet av deras tidiga version av BSC, kompassen, innebar att alla fick tänka till vad som var viktigt att mäta för att kunna styra mot framgång. Att andra i företaget lägger större vikt vid ekonomin leder enligt Eva och rollteorin (Lindvall, 2009) till att controllern får en större och tyngre roll i företagets verksamhet.

Ivan som är en av linjecheferna noterar denna förändring men sätter den i ett större skede, den ekonomiska verkligheten ställer högre krav på alla enligt honom. Det är mer en samhällsförändring som slagit igenom även på GP, än något unikt fenomen för deras företag. Man tvingas anpassa sin verksamhet till att uppnå de ekonomiska mål som ställts upp på ett helt annat sätt idag än tidigare. Ivan menar med Granlund och Lukkas (1998b) ord att det är yttre faktorer och ekonomiskt tryck som orsakat förändringen på GP.

5.2.2.2 Förändring i samhället förändrar controllerns roll i GP

Vad är det så egentligen som påverkar controllerrollen inom GP? Burns och Baldvinsdottir (2007) och Granlund och Lukka (1998b) menar att något som påverkar controllers är bland annat att det ställs högre krav på informationen man idag lämnar till beslutsfattare. Det ska både gå snabbt och kvaliteten ska vara god. Vi ser att denna tendens finns i GP, Eva beskriver att det som påverkat hennes roll är bland annat att det ställs högre krav både internt och externt på att hon ska kunna lämna bra och relevant information. Hon menar också att hennes roll påverkats av att man inom GP idag är utsatta för mer konkurrens och att detta har lett till att man måste få fram relevant information fort för att kunna korrigera felaktiga beslut på ett tidigt stadium. Jessica beskriver också hur den nya mer konkurrensutsatta marknaden med annonsförsäljning påverkat controllerrollen. Beskrivningen i teorin och hur controllerna upplever det på GP stämmer alltså överens, det måste idag gå snabbare att ta fram information. Eva och Jessica menar att fastän informationshanteringen idag måste gå fortare får inte kvaliteten bli sämre, tvärt om har informationen blivit allt mer kritisk för företagets överlevnad och måste därför hålla ännu högre kvalitet. Paradoxen är alltså att skapa bättre information på kortare tid.

Burns och Baldvinsdottir (2007) menar också att controllerns roll påverkats och förändrats på grund av den nya informationsteknologin, däribland Internet och nya redovisningssystem. De menar också att trender inom företagande påverkar controllern, så som ekonomistyrningsinfluenser. Vi ser att redovisningssystemen har påverkat controllers som vi pratat med inom GP bland annat genom att de får mer information att bearbeta och att de inte behöver räkna fram saker själv. Detta sköter idag systemen men det har på GP inte lett till det som Burns och Baldvinsdottir förutspått, det vill säga mer tid för analys. Även trender har påverkat controllers inom GP däribland BSC, detta har påverkat genom att man som controller jobbar mer med kvalitativa mått. Andra trender så som företagssammanslagningar har speciellt påverkat Jessica som idag jobbar mycket med att integrera ekonomistyrningen för hela koncernen.

Granlund och Lukka (1998b) förklarar faktorer till att controllerrollen förändrats. De tar till exempel upp nationella lagar som en faktor som gör att controllers roll ser olika ut från land till land. Detta är

såklart något som påverkar controllers indirekt i GP, till exempel redovisning och hur denna påverkas av olika lagar. Syftet med studien har inte varit att kartlägga just detta fenomen så det är svårt för oss att förklara hur och på vilket sätt detta skulle påverka. Något som är intressant är även att både Eva och Jessica är utbildade på Handelshögskolan i Göteborg. Detta kan ha medfört att de har påverkats genom undervisningen och att de lärt sig det som var trendigt just då, detta leder enligt Granlund och Lukka till en likriktning. Det vill säga man undervisar ungefär på samma sätt och lär ut ungefär samma modeller vart man än befinner sig i världen. Detta påverkar så klart controllers vardag menar Lindvall (2009), då utbildningen är en påverkande faktor av hur controller uppfattar sin arbetsroll.

5.2.2.3 Kulturens inverkan på controllern

Något som respondenterna inom GP tar upp är den så kallade GP-andan, det vill säga det som Granlund och Lukka (1998b) beskriver som företagskultur. Respondenterna menar med GP-andan att känslan i företaget är som en familj och att man ofta stannar hela sin yrkesverksamma tid inom GP. De säger också att företagets ägare påverkat hur företaget styrs. Det har inte varit så att man ska maximera vinsten till varje kvartalsrapport utan man har eftersträvat en långsiktig överlevnad. Detta har lett till mindre ekonomisk press och så klart även påverkat controllers vardag. Även nationella kulturer påverkar som sagt controllers roll bland annat genom att man har mindre maktdistans i Sverige (Hofstede & Hofstede, 2005) och därför som controller kan ha ett närmare samarbete med chefer. Våra intervjurespondenter bekräftar att stora inslag av denna kultur finns på GP.

5.2.3 Controllerrollen i GP:s investeringsprocess

5.2.3.1 Investeringar inom GP

Inom GP har man en investeringspolicy (Göteborgs-Posten, 2008), i detta dokument återfinns det Northcott (1992) benämner som en investeringsprocess. Man kan även kalla detta dokument för en investeringsmanual som Segelod (1997) anger ofta finns i större företag. Syftet med denna investeringspolicy är att få en enhetlig hantering, bedömning och uppföljning av investeringar inom GP. Det vill säga processen ska se liknande ut oavsett investering.

De ovan nämnda stegen, bedömning och uppföljning, finns med som två steg i Northcotts (1992) investeringsprocess figur 3. Det vill säga här finns en överensstämmelse mellan teori och praktik. I GP:s företagsinterna investeringspolicy återfinns vi även att en investeringsram, denna ram föreslås av styrelsen i GP. För att genomföra en investering behövs först ett äskande via en speciell blankett. Denna blankett skickas sen till ekonomichefen på GP, alltså Jessica, som ger förslaget ett äskandenummer samt hanterar förfrågan. Jessica fattar beslut om investeringar under löpande verksamhetsår till belopp upp till 0,3 miljoner kronor. Om investeringen överskrider detta belopp fattar VD investeringsbeslut upp till ett belopp av 3 miljoner kronor. Investeringar över detta belopp fattas av GP:s styrelse. Om den totala investeringsvolmen överskrider den prognostiserade investeringsramen måste företagets styrelse fatta beslut. Dessa beloppsgränser stämmer väl med teorin och vad Segelod (1997) säger, de ger företaget ett mer strömlinjeformat investeringsförlopp genom att det inte finns tvivel om vem som fattar vilka beslut.

Faktorer som ligger till grund för investeringskalkyler inom GP är förväntade intäkter och kostnader. Genom investeringskalkylen undersöker man vilken lönsamhet investeringen kommer att ha. Olika lönsamheter leder till att olika investeringsalternativ kan prioriteras olika, det vill säga screening i

Northcotts (1992) investeringsprocess i figur 3. Alla investeringar över beloppet 0.3 miljoner kronor skall man alltid göra en investeringskalkyl på, enligt en bestämd modell. Investeringar under detta belopp behöver man inte nödvändigtvis göra en kalkyl på men detta förespråkas ändå i investeringspolicyn.

Ovan nämnda modell skall finnas hon ansvarig controller och tre kalkylmetoder kommer automatiskt ut ifrån denna modell. Dessa metoder är, nuvärdesmetoden, pay-off metoden samt internräntemetoden. Pay-off metoden anger man i investeringspolicyn är metoden som ligger till grund för gallring, screening, i GP. Vid internräntemetoden använder man sig av kalkylräntan, WACC¹⁴, som gräns för när investeringen är lönsam. Kalkylräntan som används är den som är föreslagen av Stampen, men denna räntesats finns inte angiven i policyn. Leasingavtal skall hanteras efter samma policy som andra investeringar, dock inte leasingbilar. Att investeringspolicyn efterlevs åvilar GP:s respektive enhets-/bolagschefer samt ekonomichefen.

5.2.3.2 Controllerns roll i GP:s investeringsprocess

Controllerna på GP är till stor del inblandade i företagets investeringsprocess. Det är sällan de är en del av initieringen av investeringsförslagen. Däremot har de en stor del i att sälla och analysera förslagen i det Northcott (1992) kallar screening och analys. Controllern är enligt Jessica också en del av genomförandet av investeringar, då systemen måste sättas upp på ett sådant sätt att controllern kan ta fram relevant information. Rollen beror dock på typen av investering, det är intressant när Jessica säger att controllern har en mindre roll i en investering i ett redaktionellt system jämfört med ett annonssystem. Det är alltså beroende på vilken typ av verksamhet systemet ska användas till, hur stor del controllern ses kunna bidra med kunskap förutom kalkylering. Vilken controller som är involverad i investeringen är personberoende enligt Jessica, de har alla specialkunskaper inom sitt område.

Jessica beskriver controllerns tidigare roll i investeringsprocessen som att räkna fram ett nuvärde baserat på information andra gav, vilket stämmer överens med litteraturens traditionella bild av investeringsprocessen (Olve, 2008). Under senare år har controllern en allt viktigare roll i investeringsprocessen och inte bara nuvärdesberäkningar, som Jessica uttrycker det: "... ha med verksamheten också på något sätt i bedömning om investeringen.". Sammantaget ger Jessicas beskrivning samma bild som bland andra Burns och Baldvinsdottir (2007) ger av controllern som en Business partner, där controllern också bidrar i bedömningen av hur investeringar passar med företagets strategi.

¹⁴ Weighted Average Cost of Capital.

6 Resultat

I detta kapitel presenteras resultatet av studien. Resultatet ger svar på studiens forskningsfrågor och syfte som beskrevs i kapitel ett. Kapitlet avslutas med en kritisk granskning av resultatet samt författarnas förslag om vidare forskning om controllerns yrkesroll.

6.1 Resultat från studien

Vilken är controllerns roll generellt i de undersökta företagen och hur har denna förändrats?

Controllern har en mångfacetterad roll inom både GP och GE. I bägge företagen tycker vi oss ha återfunnit vad som i litteraturen benämns Business parter. Det vill säga att, controllern har ett stort inflytande i den ekonomiska styrningen av verksamheten, utöver den klassiska mätningen och uppföljningen av ekonomin. På GP är det controllerns uppgift att ha en holistisk bild av företagets och dess ekonomi.

Controllern uppstod under 1990-talet på koncernnivå i bägge företagen, initialt för att skapa en ny roll som kunde hjälpa organisationen att hantera hårdare konkurrens. När controllerrollen uppstod i dessa företag var den ägnad att vara en Business partner. Controllerna roll i GP och GE har aldrig varit den som i litteraturen benämns som Bean-counter. Senare utökade företagen ekonomistyrningen genom att skapa decentraliserade ekonomitjänster som kunde stödja affärsområdena. Dessa har inte haft titeln controller hela tiden men ändå haft rollen som controller. Titeln controller kan ha införts av företagen för att efterlikna andra företag som har gjort controllertiteln trendig. Ett ökat ekonomiskt fokus i företagen har lett till att controllerns inflytande är större idag än vad den var tidigare.

Controllern har uppstått och utvecklats i takt med hur betydelsefull ekonomin uppfattas vara av andra icke-ekonomer på företagen. Ett bevis för denna slutsats är att i det affärsområde inom GE som inte avreglerats (GENAB) behövs fortfarande inte någon controller. De affärsområden inom GE som har en mycket reglerad verksamhet är inte i behov av en controller, vi ser däremot på både GE och GP att konkurrens och konjunktürkänslighet ökar behovet av controllers.

Verksamhetskunskap är i båda företagen kritiskt för att en controller ska kunna fullgöra sina arbetsuppgifter, controllern ska som Business partner kunna sälla och analysera information åt linjecheferna. Controllern bör därför vara delaktig i verksamheten för att kunna förstå affären och avgöra vad som är viktigt ur ett ekonomiskt perspektiv. Förmågan att kommunicera ekonomi så att det är lättbegripligt för icke-ekonomer är en viktig egenskap för att controllerna ska bli delaktiga.

Större krav ställs idag på den information som controllern tar fram, vilket påverkat controllerrollen. Tidsbesparingen från förbättrade redovisningssystem har på varken GP eller GE lett till ökad tid för analys, istället krävs snabbare rapporter. Ekonomistyrningsinnovationer som BSC, vilket införts i bägge företagen, har ökat tidsåtgången för informationsinsamlingen. Förbättrade redovisningssystem har lett till att tillgången till information är större. Mer avancerade ekonomistyrmodeller till att nya typer av information samlas in. Dessa båda förändringar har gjort controllerrollen mer komplicerad.

Controllern har följande arbetsuppgifter på både GP och GE; verksamhetsstyrning, vara med i ledningsgruppen som ett stöd för beslut då framförallt med sin ekonomiska kompetens, samordning av verksamheten, en hjälpande hand till linjechefer i det dagliga arbetet, implementera affärssystem, resultatmätning och uppföljning samt prognoser. Controllern är även inblandad i strategiskt arbete. Det är framförallt redovisningsuppgifter och bokföring av transaktioner som inte är controllerns uppgift i de två undersökta företagen. På GP är till och med redovisningsavdelningen bolagiserad för att renodla controllern till en verksamhetsstyrare.

Den dubbla rollen controllern har, att mäta resultat för en grupp denne är delaktig i, uppfattas inte som något problem av dem själva och inte heller av linjecheferna. Den tvetydiga controllerrollen i bägge företagen är ett tydligt exempel på hur man i svensk kultur inte är särskilt osäkerhetsundvikande. Controllerna har heller inga problem att avskärma rollerna och därmed klara den dubbla rollen, då cheferna inte hade något problem att acceptera detta.

Vi tror oss i GE ha hittat en förklaring till att controllerrollen är svårdefinierad och obestämd. När vår respondent Maud fick en tjänst som mera renodlat innehöll strategiska uppgifter byttes hennes titel från controller till affärsstrateg. Det kan vara så att controller blir en samlingstitel för de resterande mångfacetterade och otydliga rollerna som finns inom ekonomistyrning i företagen.

Vilken är controllerns roll i investeringsprocessen i de undersökta företagen?

Båda företagens investeringsprocesser stämmer enligt respondenterna väl överens med beskrivningen i teorin. Controllerns roll i investeringsprocessen anser vi är beroende på ett flertal faktorer, dessa är inte helt överensstämmande företagen emellan. Controllern har mer inflytande i GP:s investeringsprocess än i GE:s, men å andra sidan har de inte särskilt mycket investeringar i GP. Sammantaget i bägge företagen kan man säga att controllerns involvering i investeringsprocessen tycks bero på bransch och omgivningsfaktorer.

I GP har vi funnit att specialkompetenser, investeringens komplexitet och vart man befinner sig i organisationen påverkar controllerns roll i investeringsprocessen. Controllerns roll i investeringsprocessen tycks framförallt vara screening, analys och genomförande. Controllerrollen är större i en investering där kunskap om hur GP gör affärer värderas högt. Inflytandet är mindre om investeringen exempelvis gäller ett verksamhetssystem för redaktionen. Tidigare var controllerns roll i GP:s investeringsprocess att kalkylera nuvärden baserat på information som andra gav dem.

I GE ser vi att controllern har en begränsad roll i investeringsprocessen, speciellt i mindre investeringar. Det beror även på vilken typ av investering det handlar om, är det en återinvestering eller tvingande investeringen har controllern ingen roll. Vi får bilden av att investeringsprocessen till stor del sköts av teknikerna. Det som efterfrågas av controllern, i de investeringar som denna är mer inblandad i, är huvudsakligen dennes förmåga att se vilket utslag investeringen får på exempelvis finansiellt resultat och räntabilitet. Sammanfattningsvis kan man på GE säga att det är faktorerna affärsmässighet, storlek och komplexitet i investeringen som styr hur involverad controllern är i processen.

Hur uppfattar linjechefer controllerns roll?

Linjecheferna är osäkra på vad definitionen av en controller är i största allmänhet. Därför har den controllerroll som finns i företagen inte enbart formats utifrån starka förväntningar hos andra

yrkeskategorier inom företagen. De andras osäkerhet och bristande förväntningar har låtit kontrollerna till stor del definiera sin egen roll.

Linjecheferna i de undersökta företagen har till viss del olika syn på vad kontrollern gör. I GP ser linjechefen kontrollern mer som en objektiv person där resultaten från kontrollernas kalkyler inte är färgade utav tolkningar. I GE får vi inte samma uppfattning, vi får istället uppfattningen att kontrollern där är linjechefens högra hand. Det vill säga vi får känslan av att denne är mer delaktig med sina egna subjektiva bedömningar. Annars finns det en ganska överrensstämmande bild mellan de olika linjecheferna. De anser båda att kontrollernas roll skall vara verksamhetsnära och att det är viktigt att dessa har en god kännedom om verksamheten.

Vi anser att kontrollernas bild av sig själva stämmer bra in på hur linjechefen uppfattar denne. Den svenska kulturens förhållandevis låga maktavstånd och den svenska kompromissmodellen, där beslut ska fattas gemensamt, kan vara en orsak till att linjecheferna i bägge företagen har valt att ha med kontrollern i sina ledningsgrupper. På GP beskrivs också företagskulturen, GP-andan, som familjär och därmed att alla i företaget inkluderas i verksamheten.

Linjecheferna uppfattar att samhället i stort ekonomiserats och att de ekonomiska kraven på dem ökat under de senaste decennierna. Detta är vad som drivit dem att ta mer hänsyn till ekonomin och därmed samarbeta mer med en controller. Linjecheferna uppfattar kontrollerna som en servicefunktion till dem själva och inte som någon kontrollant åt ekonomiavdelningen.

6.2 Kritisk granskning av studiens resultat

Författarna av denna studie vill ta tillfället i akt att reflektera kring problem och felkällor i studien som kan ha en påverkan på tillförlitligheten i resultatet och slutsatserna. Det finns flera effekter som kan påverka respondenternas svar under intervjuerna, inte minst att de blivit ledda av det syfte och det intervjuemanus vi gett dem. De kan även påverkas av att de är medvetna att vi kommer att intervjua flera av deras kollegor. Analyser och slutsatser av empirin ska inte läsas som en objektiv sanning, de är dessa författares subjektiva tolkningar och uppfattningar om hur kontrollernas roll i dessa företag är. Ytterligare en gång vill vi poängtera att syftet med uppsatsen inte var att nå ett absolut objektivt resultat eller slutsatser som är generaliserbara till ett stort antal företag och controllers. Fallstudiens aktörssynsätt syftade istället till att skapa kunskap och teorier om hur kontrollernas roll är i just de undersökta företagen, vi anser att vi uppfyllt detta syfte.

6.3 Författarnas förslag till vidare forskning om controllerrollen

Under studiens gång har flera intressanta frågeställningar dykt upp, ett urval av dessa presenterar vi nu som förslag till vidare forskning om kontrollernas roll. Dessa förslag har samtliga en viss koppling eller bakgrund i den studie vi författat. Förslagen är följande; hur controllerrollen påverkas av införandet av BSC i företag. BSC innebär att controllers måste bli mer framåtriktade i sitt arbete istället för att vara en företagshistoriker. BSC innebär också att fler och svårare mätetal kontinuerligt måste tas fram och följas upp. Dessa förändringar innebär att kontrollernas roll blir tyngre i företagen men också mer av en informationsinsamlare. Svensk kulturs inverkan på controllerrollen. I exempelvis Hofstedes ramverk om nationella kulturer (Hofstede & Hofstede, 2005) är den svenska kulturen i flera hänseenden rankad väldigt högt eller väldigt lågt, detta kan påverka controllerrollen hos svenska controllers. Det finns med andra ord ett flertal intressanta forskningsfrågor om den intressanta och komplexa yrkesrollen controller.

7 Litteraturförteckning

Skriftliga källor

- Ahrens, T. (1996). Styles of accountability. *Accounting, organizations and society*, 2/3(21), ss. 139-173.
- Ahrens, T. (1997). Talking accounting: An ethnography of management knowledge in British and German brewers. *Accounting, organizations and society*, 7(22), ss. 617-637.
- Alkaraan, F. & Northcott, D. (2006). Strategic capital investment decision-making: A role for emergent analysis tools? A study of practice in large UK manufacturing companies. *The British accounting review*, 38, ss. 149-173.
- Amartya, K. S. (1977). Rational fools: A critique of the behavioral foundations of economic theory. *Philosophy and public affairs*, 6(4), ss. 317-344.
- Arbnor, I. & Bjerke, B. (2007). *Företagsekonomisk metodlära*. Lund: Studentlitteratur.
- Ax, C., Johansson, C. & Kullén, H. (2009). *Den nya ekonomistyrningen (4th ed.)*. Malmö: Liber.
- Baldvinsdóttir, G., Burns, J., Nørreklit, H. & Scapens, R. W. (2009). The image of accountants: From Bean-counters to extreme accountants. *Accounting, auditing & accountability journal*, 22(6), ss. 858-882.
- Biddle, B. J. (1996). Recent development in role theory. *Annual Review of Sociology*, Vol. 12 (1986), ss. 67-92.
- Bierman, H. & Smith, S. (1993). *The capital budgeting decision: Economic analysis of investment projects (8 ed.)*. Upper saddle river NJ: Prentice-hall inc.
- Burns, J. & Baldvinsdóttir, G. (2007). The changing roles of management accountants. I Hopper, T.; Northcott, 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*, 11, ss. 3-25.
- Butler, R., Davies, L., Pike, R. & Sharp, J. (1991). Strategic investment decision-making: complexities, politics and processes. *Journal of management studies*, 4(28), ss. 395-415.
- Byrne, S. & Pierce, B. (2007). Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *European accounting review*, 3(16), ss. 469-498.
- Erfors, A. & Igelström, B. (2006). What Does a Controller Do? A Comparative Study of the Private and the Public Sector. Konferenssuppsats presenterad vid *The 29th Annual Congress of the European Accounting Association*. 22-24 mars 2006 i Dublin.
- Granlund, M. & Lukka, K. (1997). From Bean-counters to change agents: The Finnish management

accounting culture in transition. *The Finnish journal of business economics*, 3(46), ss. 213-255.

Granlund, M. & Lukka, K. (1998a). Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management accounting research*, 9(2), s. 185.

Granlund, M. & Lukka, K. (1998b). It's a small world of management accounting practices. *Journal of management accounting research*, 10(1998), ss. 153-179.

Göteborg Energi AB (2010). *Vår verksamhet - Göteborg Energi AB*. http://www.goteborgenergi.se/Om_oss_Var_verksamhet_DXNI-5175_.aspx. Nedladdat: 2010-04-29.

Göteborgs-Posten (2008). *Investeringspolicy GP*. Företagsinternt material.

Göteborgs-Posten (2010). *HEM - info.gp.se*. <http://info.gp.se/omgp/hem>. Nedladdat: 2010-04-30.

Göteborgs-Posten (2010). *Årsredovisning GP 2009*.

Hofstede, G. & Hofstede, J. (2005). *Organisationer och kulturer*. Lund: Studentlitteratur.

Honko, J. (1980). *Företagsekonomisk teori- och idéutveckling med avseende på investeringsfrågor*. Lund: Studentlitteratur.

Hopper, T. (1980). Role conflicts of management accountants and their positions within organization structures, *Accounting organizations and society*, 5(4), ss. 401-411.

Johnson, H., T. & Kaplan, R., S. (1987). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston MA: Harvard business school press.

Junnelius, C. (1974). *Investeringsprocessens utformning vid olika organisationsstrukturer*. Helsingfors: Svenska handelshögskolan.

Järvenpää, M. (2001). Connecting management accountants' changing roles, competencies and personalities into the wider managerial discussion - a longitudinal case evidence from the modern business environment. *The Finnish journal of business economics*, 4(2001), ss. 431-458.

Katz, D. & Kahn, R. L. (1978). *The social psychology of organizations*. New York NY: Wiley.

King, S. (1975). Is the emphasis of capital budgeting theory misplaced?. *Journal of business finance & accounting*, 2(1), ss.69-82.

Lindvall, J. (2009). *Controllerns nya roll*. Stockholm: Norstedts akademiska förlag.

Ljung, B. & Högberg, O. (2007). *Investeringsbedömning en introduktion*. Malmö: Liber ekonomi.

Löfsten, H. (2002). *Investeringsprocessen*. Lund: Studentlitteratur.

Mattsson, H. S. (1987). *Controller*. Lund: Studentlitteratur.

- Merchant, K. A. & van der Stede, W. (2007). *Management control systems - Performance measurement, evaluation and incentives*. London: Prentice hall.
- Merriam, S. B. (1994). *Fallstudien som forskningsmetod*. Lund: Studentlitteratur.
- Nationalencyklopedin*. (1995). Höganäs: Bra böcker.
- Northcott, D. (1992). *Capital investment decision-making*. London: Academic press ltd.
- Olve, N-G. (1990). *Controllerns roll: konturer av en affärsekonom*. Uppsala: Mekanförbundets förlag.
- Olve, N-G. (2008). Controlleruppdraget. I Olve, N-G. & Samuelsson, L. A. (ed.) (2008). *Controllerhandboken*. Malmö: Liber.
- Olve, N-G., Lindvall, J. & Nilsson, F. (2008). Controllerarbete som praktisk handling. I Olve, N-G. & Samuelsson, L. A. (ed.) (2008). *Controllerhandboken*. Malmö: Liber.
- Pihlanto, P. (2000). *Nine types of controller the role of controller in the light of enneagram theory*. Turku: Turku school of economics and business administration.
- Pike, R. (1996). A longitudinal survey on capital budgeting practices. *Journal of business finance & accounting*, 23(1), ss. 79-92.
- Porter, M. E. (1996). What is strategy?. *Harvard business review*, 74(6), ss. 61-78.
- Ryen, A. (2004). *Kvalitativ intervju*. Malmö: Liber.
- Sandahl, G. & Sjögren, S. (2003). Capital budgeting methods among Sweden's largest groups of companies. The state of the art and a comparison with earlier studies. *Int. j. production economics*, 84(2003), ss. 51-69.
- Sathe, V. (1982). *Controller involvement in management*. Englewood Cliffs NJ: Prentice-Hall.
- Saunders, M., Lewis, S. & Thornhill, A. (2007). *Research methods for business students (4 ed.)*. Essex: Prentice hall.
- Scapens, R. W., Ezzamel, M., Burns, J. & Baldvinsdottir, G. (2002). *The Future Direction of UK Management Accounting Practice*. Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) and the Economic and Social Research Council.
- Segelod, E. (1997). The content and role of the investment manual - a research note. *Management accounting research*, 8, ss. 221-231.
- Sen, A. (2006). *Identity and violence. The illusion of destiny*. New York NY: Norton.
- SFS 2001:883, *Revisorslagen*.
- Siegel, G. & Sorensen, J. E. (1999). *Counting more, counting less. Transformations in the Management Accounting Profession*, The 1999 Practice analysis of management accounting IMA.

- Simon, H. A., Kozmetsky, G., Guetzkow, H. & Tydall, G. (1954). *Centralization vs decentralization in organizing the controller's department*. New York NY: The controllership foundation.
- Stampen (2010). *HEM Stampen*. <http://www.stampen.com>. Nedladdat: 2010-04-30.
- Stampen (2010). *Årsredovisning Stampen 2009*.
- Strömquist, S. (2006). *Uppsatshandboken*. Uppsala: Hallgren & Fallgren studieförlag AB.
- Thaler, R. H. (2000). From Homo economicus to Homo sapiens. *Journal of economic perspectives*, 1(14), ss. 133-141.
- Thurén, T. (2005). *Källkritik*. Stockholm: Liber.
- Tomer, J. (2008). Beyond the rationality of economic man, toward the true rationality of human man. *The Journal of Socio-Economics*, 37(2008), ss. 1703–1712.
- Wickham, M. & Parker, M. (2007). Reconceptualising organizational role theory for contemporary organisational contexts. *Journal of Managerial Psychology*, 5(22), ss. 440-464.
- Zoni, L. & Merchant, K. A. (2007). Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations. *Journal of accounting & organizational change*, 3(1), ss. 29-43.
- Yard, S. (2001). *Kalkyler för investeringar och verksamheter*. Lund: Studentlitteratur.
- Yin, R. K. (2009). *Case study research: design and methods*. London: SAGE.

Muntliga källor

- Backman, Maud. Affärsstrateg, Göteborg Energi. Intervjuad 2010-05-04.
- Carlsson, Björn. Affärsområdeschef Service, Göteborg Energi. Intervjuad 2010-04-30.
- Ekström, Barbro. Affärsområdescontroller Service, Göteborgs Energi. Intervjuad 2010-05-03.
- Josefsson, Eva. Controller Företagsmarknad, Göteborgs-Posten. Intervjuad 2010-05-11.
- Holmgren, Ivan. Avdelningschef Produktion och säljstöd, Göteborgs-Posten. Intervjuad 2010-05-11.
- Weissglas, Jessica. Ekonomichef/Chef controlling, Göteborgs-Posten. Intervjuad 2010-05-20.
- Wennberg, Sven. Ekonomichef, Göteborg Energi Nät AB. Intervjuad 2010-05-03.

Bilaga

Bilaga 1 Intervjuguide till controllers

Frågor om intervjupersonen

1. Vilken bakgrund har du a) Utbildning b) Tidigare arbetserfarenheter?
2. Hur länge har du arbetat åt din nuvarande arbetsgivare?
3. Hur längre har du arbetat som controller?

Din yrkesroll i allmänhet och dess förändring

I följande avsnitt avser vi hur situationen ser ut för dig idag men även om det skett någon förändring under den tid du arbetat i företaget.

4. I ditt företag, var är controllernas arbetsplatser placerade? Sitter ni tillsammans i en central funktion eller är ni utspridda på respektive avdelning?
5. Vem är din närmaste chef?
6. Vilka är dina huvudarbetsuppgifter enligt dig?
7. Är några av dina arbetsuppgifter kopplade till företagets strategi och dess implementering?
8. Hur fördelas din tid mellan a) Samla in information b) Analysera och tolka denna information c) Dela med dig och handla utefter denna information?
9. Förändringar i arbetsuppgifter kan exempelvis bero på ökad arbetserfarenhet eller förändring av yrkesrollen som sådan. Är något av förändringen i ditt arbete kopplat till en förändring av yrkesrollen controller?
10. Har du sett en förändring i vad en controller gör under den tid du arbetat i företaget?
11. Tror du att controllerrollen kommer att förändra sig i framtiden i ditt företag? I så fall hur?

Investeringsprocessen i ditt företag

En generisk figur av investeringsprocessen beskrivs nedan:

(a) Initiering → (b) Screening** → (c) Analys → (d) Beslut → (e) Genomförande → (f) Utvärdering*

** Behov identifieras och investering föreslås ** Sällning av projekt värda att analysera*

12. Hur skulle du beskriva att investeringsprocessen ser ut i ditt företag?
13. Ser processen likadan ut oavsett vilken sorts investering det är? (Räkna upp klasser, typer eller sorter från Löfsten eller Segelod)
14. Vem identifierar oftast behovet av och föreslår en investering?

15. Har ni en investeringsmanual eller andra styrdokument angående investeringar? I så fall kan du beskriva vilken information som finns i dessa?

16. Vem beslutar om investeringar?

17. Vägs företagets strategi in i investeringsbeslutet? I så fall hur?

Din roll i investeringsprocessen

I följande avsnitt avser vi hur situationen ser ut för dig idag men även om det skett någon förändring under den tid du arbetat i företaget.

18. I er investeringsprocess som vi pratade om tidigare, vilka steg är du involverad i? Involverad på vilket sätt?

19. Är vilka uppgifter du har i investeringsprocessen beroende av vilken typ av investering eller storleken på denna som det gäller? I så fall hur?

20. Har din roll i investeringsprocessen förändrats? I så fall tror du att detta beror på en förändring av yrkesrollen som sådan?

21. Tror du att controllerns roll i investeringsprocessen kommer att förändras i framtiden? I så fall hur?

Tack för din medverkan!

Bilaga 2 Intervjuguide till linjechefer

Frågor om intervjupersonen

1. Vilken bakgrund har du a) Utbildning b) Tidigare arbetserfarenheter?
2. Hur länge har du arbetat åt din nuvarande arbetsgivare?
3. Hur längre har du arbetat i din nuvarande befattning?

Controllers yrkesroll i allmänhet och dess förändring

I följande avsnitt avser vi hur du anser att situationen ser ut för controllern idag men även om det skett någon förändring under den tid du arbetat i företaget.

4. Är de controllers som arbetar inom din division/affärsområde underställda dig eller ekonomiavdelningen?
5. Vilka är controllers huvudarbetsuppgifter enligt dig?
6. Är några av dina arbetsuppgifter kopplade till företagets strategi och dess implementering?
7. Hur fördelas controllers tid mellan a) Samla in information b) Analysera och tolka denna information c) Dela med dig och handla utefter denna information?
8. Vilka av uppgifterna i frågan ovan är controllers mest lämpade/mest värdefulla för företaget?
9. Har du sett en förändring i vad en controller gör under den tid du arbetat i företaget?
10. Tror du att controllerrollen kommer att förändra sig i framtiden i ditt företag? I så fall hur?

Investeringsprocessen i ditt företag

En generisk figur av investeringsprocessen beskrivs nedan:

(a) Initiering → (b) Screening** → (c) Analys → (d) Beslut → (e) Genomförande → (f) Utvärdering*

** Behov identifieras och investering föreslås ** Sällning av projekt värda att analysera*

11. Hur skulle du beskriva att investeringsprocessen ser ut i ditt företag?
12. Ser processen likadan ut oavsett vilken sorts investering det är? (Räkna upp klasser, typer eller sorter från Löfsten eller Segelod)
13. Vem identifierar oftast behovet av och föreslår en investering?
14. Har ni en investeringsmanual eller andra styrdokument angående investeringar? I så fall kan du beskriva vilken information som finns i dessa?
15. Vem beslutar om investeringar?
16. Vägs företagets strategi in i investeringsbeslutet? I så fall hur?

Controllerns roll i investeringsprocessen

I följande avsnitt avser vi hur du anser att situationen ser ut för controllern idag men även om det skett någon förändring under den tid du arbetat i företaget.

17. I er investeringsprocess som vi pratade om tidigare, vilka steg är controllern involverad i?
Involverad på vilket sätt?

18. Är vilka uppgifter controllern har i investeringsprocessen beroende av vilken typ av investering eller storleken på denna som det gäller? I så fall hur?

19. Har controllerns roll i investeringsprocessen förändrats? I så fall tror du att detta beror på en förändring av yrkesrollen som sådan?

20. Tror du att controllerns roll i investeringsprocessen kommer att förändras i framtiden? I så fall hur?

Tack för din medverkan!

Bilaga 3 Intervjuguide till ekonomi-/finanschefer

Frågor om intervjupersonen

1. Vilken bakgrund har du a) Utbildning b) Tidigare arbetserfarenheter?
2. Hur länge har du arbetat åt din nuvarande arbetsgivare?
3. Hur längre har du arbetat i din nuvarande befattning?

Controllers yrkesroll i allmänhet och dess förändring

I följande avsnitt avser vi hur du anser att situationen ser ut för controllern idag men även om det skett någon förändring under den tid du arbetat i företaget.

4. Är de controllers som arbetar inom företaget underställda dig eller linjecheferna?
5. Vilka är controllers huvudarbetsuppgifter enligt dig?
6. Är några av dina arbetsuppgifter kopplade till företagets strategi och dess implementering?
7. Hur fördelas controllers tid mellan a) Samla in information b) Analysera och tolka denna information c) Dela med dig och handla utefter denna information?
8. Vilka av uppgifterna i frågan ovan är controllers mest lämpade/mest värdefulla för företaget?
9. Har du sett en förändring i vad en controller gör under den tid du arbetat i företaget?
10. Tror du att controllerrollen kommer att förändra sig i framtiden i ditt företag? I så fall hur?

Investeringsprocessen i ditt företag

En generisk figur av investeringsprocessen beskrivs nedan:

(a) Initiering → (b) Screening** → (c) Analys → (d) Beslut → (e) Genomförande → (f) Utvärdering*

** Behov identifieras och investering föreslås ** Sällning av projekt värda att analysera*

11. Hur skulle du beskriva att investeringsprocessen ser ut i ditt företag?
12. Ser processen likadan ut oavsett vilken sorts investering det är? (Räkna upp klasser, typer eller sorter från Löfsten eller Segelod)
13. Vem identifierar oftast behovet av och föreslår en investering?
14. Har ni en investeringsmanual eller andra styrdokument angående investeringar? I så fall kan du beskriva vilken information som finns i dessa?
15. Vem beslutar om investeringar?
16. Vägs företagets strategi in i investeringsbeslutet? I så fall hur?

Controllerns roll i investeringsprocessen

I följande avsnitt avser vi hur du anser att situationen ser ut för kontrollern idag men även om det skett någon förändring under den tid du arbetat i företaget.

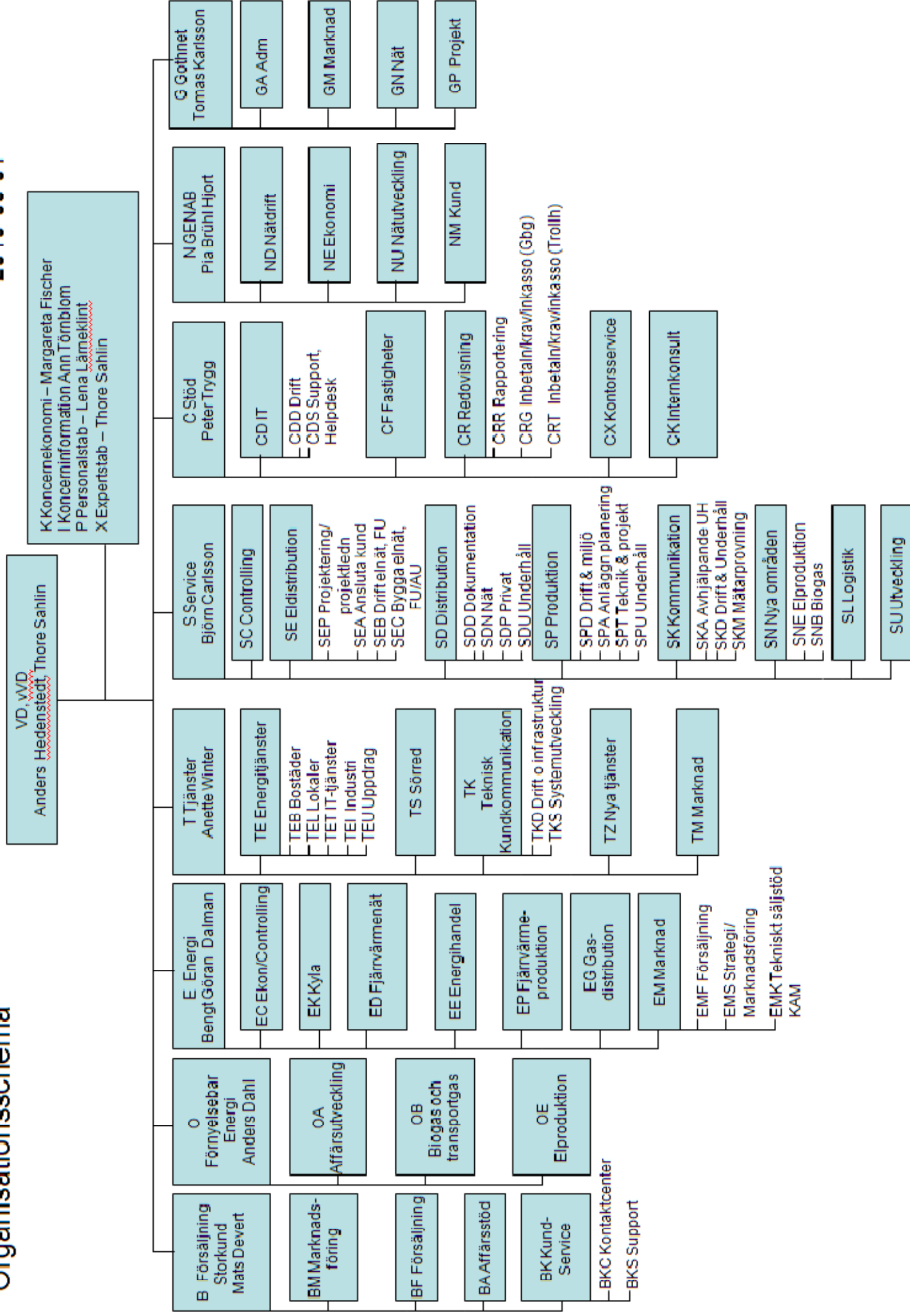
17. I er investeringsprocess som vi pratade om tidigare, vilka steg är kontrollern involverad i?
Involverad på vilket sätt?

18. Är vilka uppgifter kontrollern har i investeringsprocessen beroende av vilken typ av investering eller storleken på denna som det gäller? I så fall hur?

19. Har kontrollernas roll i investeringsprocessen förändrats? I så fall tror du att detta beror på en förändring av yrkesrollen som sådan?

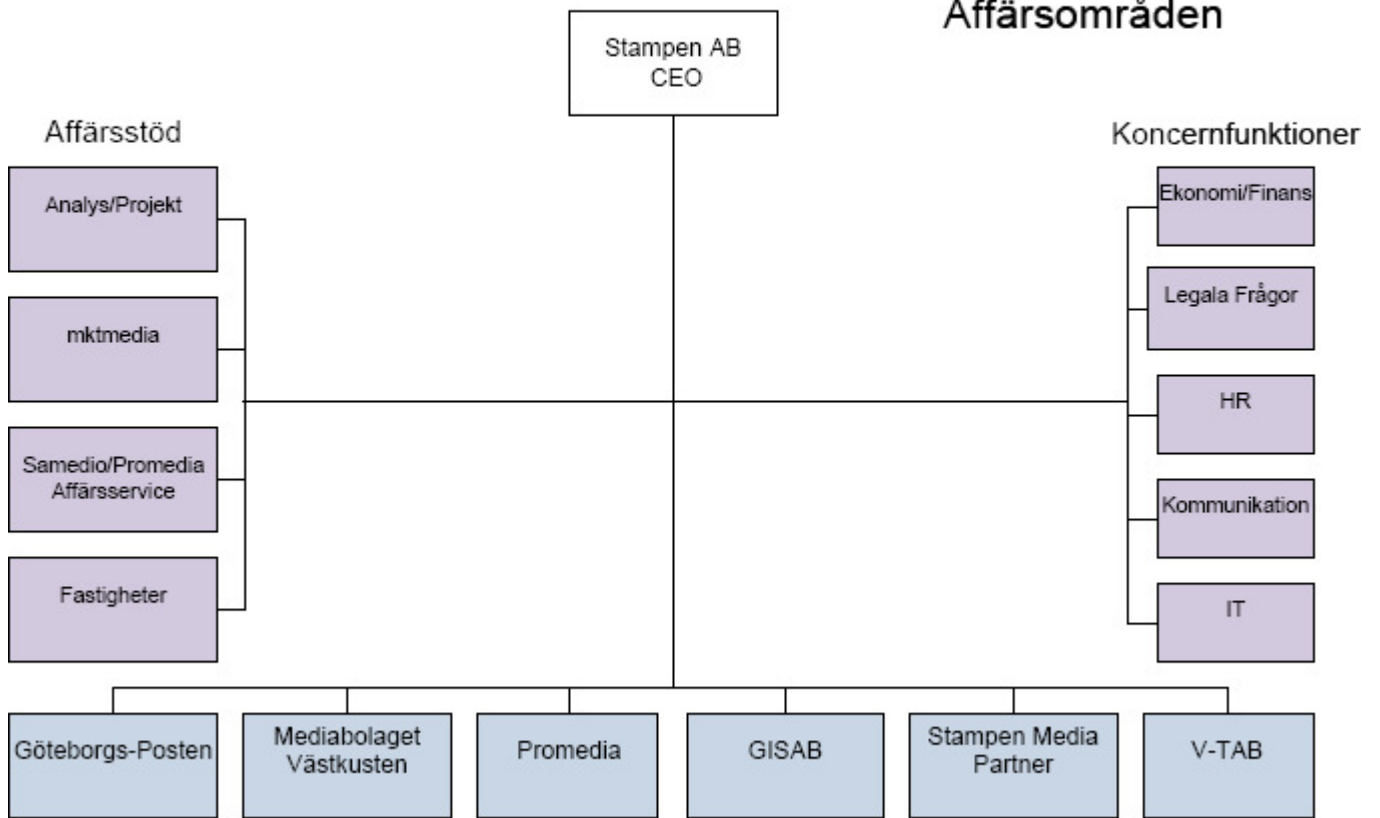
20. Tror du att kontrollerns roll i investeringsprocessen kommer att förändras i framtiden? I så fall hur?

Tack för din medverkan!





Affärsområden



Affärsområden