



Institutionen för Redovisning och Finansiering

Rolldualitet av controllers och dess konsekvenser – en fallstudie i Stockholm stad

Författare: Patrik Liu Tran

E-mail: patrik.liutran@alumni.hhs.se

Rapportår: 2021

INTRODUKTION

Den här rapporten är en praktiskt orienterad sammanfattning av författarens doktorsavhandling med namnet ”Role duality of management accountants – insights from a public sector organisation” som presenterades på Handelshögskolan i Stockholm den 18 december 2020. Empirin för forskningsstudien insamlades under åren 2014 – 2018 via 23 intervjuer, fyra observationer, en enkätstudie som besvarades av 124 controllers och mer än 2 500 sidors dokument från Stockholm stad. På grund av känsligheten av det empiriska materialet som författaren fick ta del av garanterades samtliga respondenter

som intervjuades och som besvarade enkäter i studien full anonymitet. Därför kommer alla respondenter och deras citat att presenteras anonymt i denna rapport.

Rapporten inleds med en bakgrundsbeskrivning av controllerrollen och hur den har förändrats över tid till att bli mer verksamhetsorienterad, med en medföljande rolldualitet. Studiens huvudteori, nämligen rollteori och dess två centrala koncept - rollkonflikt och rolltydlighet - behandlas också. Därefter presenteras studiens första forskningsfråga och tillhörande resultat som handlar om konsekvenserna av rolldualiteten för controllers som individer, med

utgångspunkt från rollteorin. Resultaten indikerar på att rolldualitet resulterar i en signifikant ökning av upplevd rollkonflikt och rolltydlighet för controllers, något som i sin tur resulterar i en signifikant ökad grad av upplevd rollspänning, lägre grad av nöjdhet på jobbet och en högre intention att byta jobb. På grund av dessa konsekvenser av rolldualitet, som medieras av rollkonflikt och rolltydlighet, är det viktigt att bättre förstå hur controllers kan hantera just den rollkonflikt och rolltydlighet som de upplever. Detta behandlas i de två efterföljande avsnitten. Det sista avsnittet sammanfattar studiens resultat genom att gå igenom praktiska implikationer av forskningsfältet i allmänhet och studiens resultat i synnerhet.

BAKGRUND - CONTROLLERROLLEN OCH DESS ÖKADE VERKSAMHETSFOKUS ÖVER TID: ÄR ROLLEN SOM GRANSKARE OCH BUSINESS PARTNER FÖRENLIG?

Controllerrollen har genomgått en gradvis förändring under de senaste decennierna. Från att tidigare ha huvudsakligen fokuserat på uppgifter kopplat till uppföljning, rapportering och granskning av verksamheter har många controllers blivit allt mer verksamhetsorienterade (se exempelvis Granlund and Lukka, 1998; Rieg, 2018). Denna ökade verksamhetsorientering innebär i praktiken att controllers involveras i beslutsfattande i en allt högre grad, dels som en aktiv part i beslutsfattande och dels som ett stöd till

operativa chefer i beslutsfattandeprocesser genom att exempelvis ta fram och bistå med beslutsunderlag. På grund av deras stöttande roll till verksamhetschefer brukar verksamhetsorienterade controllers kallas för *business partners* i såväl praktiken som i den akademiska litteraturen.

Den gradvisa rollförändringen för controllers har resulterat i att vissa controllers fortfarande huvudsakligen jobbar med de mer traditionella arbetsuppgifterna kopplat till uppföljning, rapportering av granskning av verksamheter medan andra jobbar med en blandning av de traditionella och de mer verksamhetsorienterade arbetsuppgifterna. Däremot har det visat sig vara svårt för controllers att helt överge sin traditionella roll bestående av uppföljning, rapportering och granskning av verksamheter även om proportionen av dessa arbetsuppgifter kan vara relativt små jämfört med de mer verksamhetsorienterade uppgifterna (Goretzki, Lukka and Messner, 2018). Med andra ord utför verksamhetsorienterade controllers både de traditionella och de mer verksamhetsorienterade arbetsuppgifterna, något som har gett upphov till begreppet *rolldualitet* för controllers.

Den ökade rolldualiteten bland controllers har beskrivits som en önskvärd trend både av praktiker och inom den akademiska litteraturen. Stora konsultbyråer såsom exempelvis Deoitte¹ och KPMG² har kartlagt finansfunktioners vilja att bli mer verksamhetsorienterade och visar att mer än 80% av alla

¹ Källa: Rapporten "Finance Business Partnering – Making the Right Move" från 2013 av Deloitte

² Källa: Rapporten "Mastering Finance Business Partnering- The Missing Pillar in Building Finance Leadership" från 2011 av KPMG

respondenter från företagens finansfunktioner strävar efter just detta. I den akademiska forskningen har det engelska uttrycket *partner or perish* myntats (Rieg, 2018), som syftar på att controllers måste bli mer verksamhetsorienterade om de vill fortsätta anses vara relevanta i framtidens organisationer. Men trots att rollförändringen och den medföljande rolldualiteten för controllers mestadels har beskrivits i positiva ordalag i såväl praktiken som i den akademiska litteraturen är den inte helt oproblematiserad. Det faktum att verksamhetsorienterade controllers jobbar med att stötta verksamheten samtidigt som de också har som arbetsuppgift att följa upp och utvärdera densamma har resulterat i ett ifrågasättande av huruvida dessa olika typer av arbetsuppgifter är förenliga. Å ena sidan förväntas en controller vara involverad i verksamheten och bidra till ett bättre verksamhetsutfall, å andra sidan förväntas en controller vara neutral och oberoende i sin uppföljning och rapportering av verksamheten. Detta dilemma som controllers med rolldualitet står inför kallas inom den akademiska litteraturen för *dilemmat mellan att vara involverad och oberoende* (Lambert and Sponem, 2012). Frågan som ställs är alltså huruvida controllers kan utföra sina arbetsuppgifter kopplat till uppföljning och rapportering av verksamheten på ett oberoende sätt när de själva har varit involverade i och bidragit till verksamheten i egenskap av business partners. Det är oftast huvudkontoret i en organisation som förväntar sig att en controllers rapportering och uppföljning är neutral och oberoende medan verksamhetscheferna förväntar sig att

controllers är lojala gentemot verksamheten och därför inte ska vara helt oberoende och neutral i sin rapportering och granskning av den. Controllern ska snarare utföra dessa arbetsuppgifter till verksamhetens fördel.

Under forskningsstudien påträffades flera konkreta exempel på det här dilemmat i Stockholm stad:

”Vi diskuterar ju väldigt mycket just controllers roll. Att controllern ska vara neutral och inte sitta och springa avdelningschefens eller enheternas ärenden. Utan det är väldigt viktigt att controllers har en kritisk roll, som kan granska de faktiska prognoserna som kommer från respektive enhetschef. Därigenom vill jag inte att det egentligen är controllers som gör prognosen, utan vi trycker väldigt mycket på att det är enhetschefen som gör prognosen, så att enhetschefen känner att den äger prognosen. För annars kan den inte ta det ekonomiska ansvaret som den ska ta. Sedan är det absolut så att controllers har en stödjande roll. Och att också ha en utbildande roll. Vi har haft mycket personalomsättning och då har man ju en otroligt viktig roll. Att visa enhetscheferna vad det är man ska göra, så att de faktiskt gör det. Och sedan är det ju så att controllers också ska ifrågasätta den prognos som görs. Ser controllern att det är något tok med den så ska controllern ifrågasätta den. Så vi jobbar mycket med att försöka ha en lite kritiskt granskande, relativt försöka behålla de objektiva ögonen. Sedan märker jag ju att det inte alltid är så, speciellt i budgetarbetet. Då märker man ju att controllers tar lite högre, lägger på lite högre kostnader för lite saker för att man har sina bebisar i form av sitt verksamhetsområde som man liksom är. Ja, och där jobbar jag också med att försöka bibehålla den kritiska synen. Och jag tror att man inte får vara controller för samma verksamhetsområde för länge. Annars blir det så, du har ditt verksamhetsområde, din avdelning, som du månar om helt enkelt. Så det är svårt att behålla den kritiska synen helt enkelt” – Ekonomichef på en förvaltning i Stockholm stad

[Verksamhetscheferna] är ju mina kompisar. Och jag vill ju inte dissa dem, så att säga. Den här frågan finns ju så att säga. Man kan väl säga så här. Jag har väldigt

*mycket inflytande om det ska bli grönt, gult eller rött här. Men innan jag sätter gult eller rött så är jag väldigt noga med att det finns väldigt sakliga skäl, innan det händer. Men det problemet är ju att staden inte har haft någon, de har inte någon handledning/diskussion när man ska sätta rött, gult eller grönt. Och det finns ingen bra vägledning. Har man uppfyllt det eller har man inte uppfyllt det? Vad menar ni då, egentligen? Hur ska vi tolka det? Och det har jag påpekat vid centrala möten då, några gånger, att det inte finns någon bra definition. Hur ska vi jobba? För att det är ju mänsklig faktor att man gärna... sätter man en massa röda och gula pluppar så kan ju förvaltningen få ett intryck av att vi inte sköter vårt jobb på ett bra sätt. – **Controller på en förvaltning i Stockholm stad***

De två ovanstående citaten kommer från två olika intervjuer som genomfördes i samband med forskningsstudien. I det första citatet beskriver en ekonomichef på en förvaltning i Stockholm stad att controllers som jobbar nära verksamhetschefen riskerar att bli mindre granskande och ifrågasättande av prognoser och budgetar som läggs fram av enhetscheferna. I det andra citatet beskriver en controller på en förvaltning i Stockholm stad att det är svårt att avgöra måluppfyllnaden för olika mål eftersom det saknas tydliga instruktioner kring hur detta ska göras. Samtidigt vill kontrollern inte vara för hård i sin utvärdering eftersom de som utvärderas är hans kompisar och att det kan framstå som att arbetet som utförs på förvaltningen inte görs på ett bra sätt ifall det sätts för många röda eller gula pluppar.

Tidigare forskning på controllerrollen bekräftar ekonomichefens farhåga kring att verksamhetsorienterade controllers med rolldualitet riskerar att bli mindre granskande och ifrågasättande. En ökad rolldualitet bland controllers resulterar nämligen i en ökad grad av manipulationer

av rapporterade siffror och budgetar (se exempelvis Lambert and Sponem, 2005, 2012; Indjekian and Matějka, 2006; Byrne and Pierce, 2007; Fauré and Rouleau, 2011). Dels beror det på att en controller som jobbar verksamhetsnära oftast möts av skepsis från verksamhetscheferna initialt, eftersom det är oklart huruvida kontrollern är där för att granska och utvärdera verksamheten i detalj eller för att de facto hjälpa till. Ett vanligt sätt för en controller att bevisa sin lojalitet gentemot verksamhetscheferna är att exempelvis manipulera siffror till de sistnämndas fördel alternativt att vara delaktiga i att lägga in ”luft” i budgeterna. På så sätt visar kontrollern tydligt för verksamhetscheferna att hen är villig att åsidosätta sin traditionella granskande och uppföljande roll för att gynna verksamheten. En annan anledning till en ökad grad av manipulationer av rapporterade siffror och budgetar beror på att många controllers identifierar sig själva som verksamhetsorienterade och därför inte tycker om att utföra arbetsuppgifter kopplat till uppföljning, rapportering och granskning av verksamheten (Morales and Lambert, 2013). När de, trots sina preferenser, förväntas utföra dessa traditionella arbetsuppgifter försöker de göra det minsta möjliga och passar på att mörka de flesta felaktigheter i de rapporterade siffrorna som de upptäcker för att slippa lägga tid på och hantera dessa.

Andra konsekvenser av controllers rolldualitet relaterar till rollteorin och dess två centrala koncept – rollkonflikt och rolltydlighet. Rollteorin härstammar från organisationspsykologin och beskrevs för första gången av (Kahn *et al.*, 1964).

Rollkonflikt handlar om att en rollinnehavare möts av inkonsekventa rollförväntningar, där uppfyllandet av en/flera rollförväntningar gör det svårare att uppfylla de övriga rollförväntningarna. För controllers har man argumenterat för att rolldualiteten resulterar i en rollkonflikt eftersom man å ena sidan förväntas vara neutral och objektiv när man utför arbetsuppgifter kopplat till uppföljning, granskning och rapporteringen av verksamheten och å andra sidan förväntas vara involverad i verksamheten och stötta verksamhetscheferna i egenskap av en business partner. Rolltydlighet handlar om att rollinnehavaren inte har tillräcklig information/kunskap om hur de ska gå tillväga för att utföra sina arbetsuppgifter på ett tillfredsställande sätt. Rolldualitet hos controllers har visat sig resultera i ökade nivåer av både rollkonflikt och rolltydlighet. Rolldualitet orsakar en ökad grad av rollkonflikt på grund av dilemmat mellan att vara involverad och oberoende – dessa två förväntningar som ställs på controllers är inkonsekventa och svåra att uppfylla samtidigt. Rolldualitet orsakar en ökad grad av rolltydlighet på grund av att controllers oftast inte vet hur de ska hantera dilemmat mellan att vara involverad och oberoende. Med andra ord ger dilemmat upphov till både rollkonflikt och rolltydlighet för controllers.

Inom rollteorin associeras rollkonflikter och rolltydligheter oftast med negativa konsekvenser för individen som upplever detta i termer av exempelvis sämre arbetsprestation, lägre grad involvering i jobbet, lägre nöjdhet på jobbet, ökade spänningar på jobbet och ökad benägenhet att byta jobb. Dessa

konsekvenser har studerats för andra professioner såsom säljare, revisorer, mellanchefer, lärare och sjukhuspersonal. Däremot har controllers aldrig studerats vad gäller dessa potentiella konsekvenser av rollkonflikt och rolltydlighet. Därför är den första forskningsfrågan i forskningsstudien: *Vad är de indirekta konsekvenserna av rolldualitet för controllers, medierat av variabelerna rollkonflikt och rolltydlighet?*

KONSEKVENSER PÅ INDIVIDNIVÅ AV ROLLDUALITET FÖR CONTROLLERS

För att besvara den första forskningsfrågan i studien skickades en enkät ut till 214 controllers i Stockholm stad under sommaren 2017. Totalt besvarades enkäten av 124 controllers varav 121 svar var kompletta (det vill säga alla frågor besvarades). Denna enkätdata sammanställdes och analyserades med hjälp av den statistiska metoden SEM-PLS (Structural Equation Modelling – Partial Least Squares). Resultaten stödjer följande fördefinierade hypoteser:

- a) Rolldualitet resulterar i en signifikant ökad grad av upplevd rollkonflikt för controllers, något som i sin tur resulterar i 1) en ökad grad av rollspänning, 2) en lägre nöjdhet på jobbet och 3) en ökad benägenhet att byta jobb.
- b) Rolldualitet resulterar i en signifikant ökad grad av upplevd rolltydlighet för controllers, något som i sin tur resulterar i 1) en ökad grad av rollspänning, 2) en lägre nöjdhet på jobbet och 3) en ökad benägenhet att byta jobb.

Däremot fanns det inga stöd för att rolldualitet resulterar i en sämre arbetsprestation eller en lägre grad av involvering i jobbet, varken medierat av rollkonflikt eller rollotydlighet.

Resultaten stödjer också att rolldualitetens effekt på både rollkonflikt och rollotydlighet mildras för de controllers som arbetar med många aktiviteter vis-à-vis indikatorer i sitt uppföljningsarbete. En möjlig förklaring till detta är att aktiviteter som prestationsmått ger mer tolkningsutrymme och frihetsgrader till kontrollern jämfört med indikatorerna, vilket möjliggör för controllers att tolka utfallen på ett sätt som är fördelaktigt för verksamheten utan att kunna bli ifrågasatt för att brista i sin neutralitet och objektivitet. Därigenom kan de vara involverade (lojala mot verksamhetscheferna) samtidigt som det är svårt att påvisa att de brister i sitt oberoende (eftersom aktiviteter ger en högre grad av tolkningsutrymme till controllers jämfört med indikatorer). Exempel på ett par citat från en senior medarbetare på stadsledningskontoret i Stockholm stad samt en controller som intervjuades i samband med forskningsstudien stöttar detta resonemang:

Vad jag skulle fundera på då vore i sådana fall någonstans här [pekar på förvaltningsnivån i organisationskartan]. Om det manipuleras, då skulle jag kunna tänka mig att det är betydligt vanligare där. Utan att veta något säkert. Men jag misstänker det. Vad jag har fått bilden är att, man jagar ju gröna pluppar i systemet på enhetsnivå. Och det är väl en klassisk... man får höra att det är många som jagar det. /.../ Vi kanske har haft en väldigt hård, varit tuffa mot de som... den gamla ledningen... ja att man har varit lite för hård mot de som har haft rätt. Alltså,

*rött visar ju ändå på att det finns utvecklingsmöjligheter, det är väl så man får se det. På vissa enheter kanske det är fel ledarskap, alltså det är dåligt ledarskap att ha den jakten. /.../ Vi har ju inte indikatorer för alla målen. Och det är en brist. För då blir det den här godtyckligheten, då kan man manipulera systemet. Alltså, även vi. Då kan man ju välja, de här sakerna talar för att målet är uppfyllt. Sedan kan man strunta i det andra. Man vill inte hamna där – **Senior medarbetare på stadsledningskontoret i Stockholm stad***

*Alltså vi har mycket aktiviteter, väldigt mycket aktiviteter. Men när det här ILS-systemet var nytt, då hade vi väldigt många indikatorer. Men vi har glidit över till mycket mer aktiviteter. Det blev tungarbetat med indikatorer och vi tyckte att de kanske gav en väldigt liten bild då [av verksamheten]. Det är bara den lilla siffran som den gav. Och då har [stadsledningskontoret] gjort det väldigt lätt för sig, utan att problematisera genom direktiv och så vidare. Och den grundläggande saken, ska man värdera det här rent objektivt utan någon värdering av kvaliteten på den egna arbetsinsatsen eller inte? Utan bara konstatera, är det uppfyllt eller inte? Skit samma vem som bär skulden. Förvaltningscheferna ser känslomässigt på det. 'Ni ska inte tro att vi inte gör vårt jobb här. Det har vi gjort. Sätt grönt på det'. För de tar det som ett kvitto på sin egen framgång. Vad de borde ha gjort eller inte har gjort och så vidare. Om de kan klandras. Och så tror jag att SLK reagerar också, även om de säger att det bara är ett objektivt mått det här, så tror jag att SLK klandrar oss. Jag har inget förtroende för dem i det fallet. Jag tror inte att vi tjänar på att vara helt ärliga, för att det blir en objektiv utvärdering där man inte tar hänsyn till huruvida [ett dåligt utfall] var utanför vår skuld och så vidare. Jag tror... jag litar inte på dem. Jag har inte, de har inte vunnit vårt förtroende i alla fall, och jag skulle inte tro det. Det återstår att bevisa i alla fall. För jag har sett så mycket tjuv och rackar-spel när det gäller anslag och hur man då försöker och lurar. - **Controller på en förvaltning i Stockholm stad***

Den seniora medarbetaren på stadsledningskontoret menar på att det är en större risk för manipulation av rapporteringen från controllers på

förvaltningsnivå eftersom man där använder sig av aktiviteter som prestationsmåttn i en större utsträckning än indikatorer jämfört med på SLK-nivå. En liknande beskrivning ges av en controller på en förvaltning, som beskriver att hans förvaltning har gått övergått till att huvudsakligen använda sig av aktiviteter istället för indikatorer eftersom det ökar möjligheterna för dem att vara mindre ärliga. På så sätt möjliggör aktiviteter att controllers kan tillfredsställa förvaltningschefernas förväntningar kring utvärderingsutfallen utan att de kan bli explicit ifrågasatta för att inte vara objektiva eller neutrala.

Samtidigt som controllers blir allt mer verksamhetsorienterade, något som resulterar i en ökad grad av rolldualitet, har vi nu kunnat konstatera att det finns negativa konsekvenser på en individnivå i form av en ökad grad av rollspänning, en lägre nöjdhet på jobbet och en ökad benägenhet att byta jobb. Därför är det viktigt att förstå bättre hur controllers kan hantera rollkonflikten och rollotydligheten som de upplever till en följd av rolldualiteten, eftersom dessa medierar rolldualitetens effekt på de negativa konsekvenserna på individnivå. Detta kommer att behandlas i de kommande två avsnitten.

HUR CONTROLLERS HANTERAR ROLLKONFLIKT

Ett par forskningsstudier har undersökt hur controllers hanterat rollkonflikten som de upplever som ett resultat av deras rolldualitet. Fauré and

Rouleau (2011) genomförde en fallstudie hos ett stort byggbolag som genomförde många parallella byggprojekt. Byggbolaget hade en central budget som innefattade samtliga byggprojekt och som samtliga projekt var tvungna att förhålla sig till samtidigt som varje byggprojekt mer eller mindre var oberoende av varandra och därför hade sina egna budgetar. En rollkonflikt uppstod för controllers som jobbade med de olika projekten mellan att följa den centrala budgeten till punkt och pricka (något som huvudkontoret förväntade sig) och att göra avsteg från den för att anpassa sig efter det som är bäst för projektet som de tillhör (något som projektledarna förväntade sig). För att kunna uppfylla de båda (inkonsekventa) förväntningarna valde controllers i byggbolaget att manipulera siffrorna genom att jämna ut dem³ över tid. Detta innebar att en avvikelse inte blev lika framträdande vid en viss tidpunkt. På så sätt kunde de göra det som var bäst för projektet som de jobbade med samtidigt som de uppfyllde den centrala budgeten. En controller från byggbolaget berättade:

”Såklart är siffrorna utjämnade (smoothed) över tid, jag har inte samma variation i månadsbudgeten som på kvartalsrapporteringen. Det är mitt ansvar att jämna ut siffrorna över tid och veta i vilken utsträckning jag kan göra det”

Med andra ord verkar manipulation av rapporterade siffror för uppföljningssyfte vara en konsekvens av att controllers hanterat rollkonflikten som de upplever i det här fallet. De anser till och med att det är en del av deras ansvar att göra just detta.

³ “Smoothing of numbers” på engelska

Goretzki, Lukka and Messner (2018) studerade också hur controllers hanterar rollkonflikten som de upplever och argumenterade för att controllers kan eskalera de inkonsekventa förväntningarna som de möts av till en överordnad chef, som kan hjälpa till och reda ut situationen. Detta alternativ förekommer säkerligen i praktiken, men är inte en metod som kan användas regelbundet av controllers för att hantera sin rollkonflikt, eftersom de i det långa loppet behöver kunna hantera och lösa sina egna problem. Ett annat tillvägagångssätt som en controller kan använda sig av för att hantera sin upplevda rollkonflikt är att tillämpa informationsstrategier. Eftersom controllers är viktiga informationskanaler inom organisationer, som både samlar in och sprider vidare information, kan de tillämpa informationsstrategier där de varierar hur de samlar in samt sprider vidare information för att hantera de rollkonflikter som de står inför. En informationsstrategi som kallas för *timing* innebär att controllers väljer att vänta med att rapportera negativa avvikelser och resultat från den division som de tillhör, med förhoppningen att situationen kommer att förbättras inom en snar framtid. Ifall en förbättring sker slipper de helt och hållet att rapportera negativt om den egna divisionen eftersom situationen inte längre kvarstår. Att en controller väntar med att rapportera in negativa avvikelser och resultat resulterar i att kontrollern vinner verksamhetschefernas tillit. Samtidigt får huvudkontoret inte reda på att information har undanhållits, eftersom det är svårt för huvudkontoret att veta allt i detalj ifall det inte rapporteras in

(det är ju trots allt controllers som förväntas vara objektiva och neutrala och rapportera in dessa negativa avvikelser och resultat), vilket innebär att huvudkontoret inte uppfattar att kontrollern går emot deras rollförväntningar om att vara neutrala och objektiva. En annan strategi kallas för *kanalisering* och handlar om i vilka kanaler information kommuniceras. Ifall en negativ avvikelse behöver rapporteras in till huvudkontoret kan en verksamhetsorienterad controller berätta om detta till verksamhetscheferna först, innan det formellt rapporteras till huvudkontoret. På så sätt får verksamhetscheferna tid att förbereda sig för eventuella följdkonsekvenser av rapporteringen och upplever därigenom att kontrollern har gjort dem en tjänst och därmed är lojal mot dem. Samtidigt kan kontrollern rapportera sanningsenligt till huvudkontoret och därigenom uppfylla deras rollförväntningar. En ytterligare strategi kallas för *framing* och handlar om hur information presenteras. I stora organisationer har det visat sig att controllers är essentiella för att chefer ska kunna kontextualisera och förstå information (Tillmann and Goddard, 2008) genom att presentera informationen på ett lämpligt och rättvisande sätt. Controllers kan kontextualisera dålig information på ett positivt för att påvisa lojalitet gentemot verksamhetscheferna samtidigt som huvudkontoret inte uppfattar att informationen är tillrättalagd till verksamhetens fördel. På så sätt kan de vara både lojala mot verksamhetscheferna samtidigt som huvudkontoret inte har någon anledning att ifrågasätta kontrollerns neutralitet och objektivitet. Andra

informationsstrategier inkluderar *selektering*, *återhållning*, *manipulation* och *vilsedning* av information. Selektion innebär att controllers kan välja att sälla bort information som rapporteras till huvudkontoret som inte är gynnsam för verksamheten, något som är svårt för huvudkontoret att följa upp eftersom de inte har tillgång till eller vetskap om denna information. Återhållning innebär att controllers undviker att rapportera in en viss information som explicit efterfrågats av huvudkontoret. I många fall följs inte saknad information upp, något som gör att eventuella negativa avvikelser inte dyker upp på agendan. Manipulation handlar om att controllers avsiktligt introducerar felaktigheter i den rapporterade informationen för att dölja negativa avvikelser. Vilsedning handlar om att rapportera information på ett vilsledande sätt, så att de negativa avvikelserna inte upptäcks. Notera att samtliga av dessa informationsstrategier tillämpas av controllers i det dolda, det vill säga det är väldigt få som har insyn i att dessa strategier tillämpas förutom controllers och eventuellt verksamhetscheferna som gynnas av detta. Detta möjliggör att huvudkontoret uppfattar rapporteringen från controllers som objektiv och neutral (de har åtminstone inte fått någon större anledning att misstro detta) samtidigt som verksamhetscheferna känner att de blir stöttade av lojala verksamhetsorienterade controllers.

Flera informationsstrategier som tillämpas av controllers för att hantera sina upplevda rollkonflikter, såsom manipulation, återhållning, selektion, vilsedning och framing av information,

kan anses resultera i en minskad pålitlighet av den rapporterade informationen, eftersom de per definition innebär att informationen som presenteras för uppföljning- och gransknings syften blir mindre objektiv och neutral.

Till skillnad från ämnet kring hur controllers hanterar sin upplevda rollkonflikt har ingen forskningsstudie gjorts kring hur controllers hanterar sin upplevda rolltydlighet. Därför tillägnades den andra delen av forskningsstudien till att förstå hur controllers i Stockholm stad hanterar rolltydlighet, med forskningsfrågan: *Hur hanterar controllers rolltydligheten som de upplever?*

HUR CONTROLLERS HANTERAR ROLLOTYDLIGHET

För att studera hur controllers hanterar rolltydlighet fick författaren tillgång till att observera möten som controllers på stadsledningskontoret har tillsammans med två av sina chefer i samband med målbedömningarna av KF:s mål för verksamhetsområdena. Hur ett mål ska bedömas kan vara otydligt och tvetydigt för en controller på SLK av flera olika skäl, inklusive:

- 1) Underliggande indikatorer riskerar att peka i olika riktningar i termer av måluppfyllnad då vissa är uppfyllda medan andra inte är det, samtidigt som det inte finns någon förutbestämd mall som kan tillämpas för att väga samman de olika indikatorernas utfall för att komma fram till en specifik målbedömning.

- 2) Controllern på SLK har många arbetsuppgifter utöver målbedömningarna och hinner inte alltid sätta sig in i utfallen på den nivå som de själva önskar. Istället behöver de i stor utsträckning utgå från utfallen på de underliggande indikatorerna, trots att de är medvetna om att indikatorerna inte alltid fångar alla de relevanta aspekterna av målet och därmed kan anses vara ”trubbiga” som prestationsmått i många sammanhang.
- 3) Målbedömningarna av KF:s mål ska vara kalibrerade i termer av svårighetsgrad, så att de är ungefär lika svåra/lätta att uppnå. En av anledningarna till detta är att de underliggande förvaltningarna och nämnderna lättare ska kunna förstå vad som förväntas av dem. För att kunna genomföra den här kalibreringen behöver varje controller veta hur övriga controllers genomför sina målbedömningar.
- 4) Stockholms stad är en politisk organisation och målbedömningarna är politiskt känsliga, vilket innebär att den politiska ledningen i organisationen har åsikter och preferenser om vilka målbedömningar som ska göras. Controllern på SLK har inte alltid full insyn i vad den politiska ledningen har för viljor vad gäller målbedömningarna från ett politiskt perspektiv, men behöver ändå förhålla sig till dem.

Dessa faktorer som bidrar till en ökad grad av otydlighet och tvetydighet för en controllers bedömning av måluppfyllnad resulterar i att de upplever en ökad grad av rollotydlighet, eftersom de tillsammans kan bidra till att kontrollern inte har klart för sig hur uppgiften ska utföras.

Eftersom de observerade mötena äger rum precis innan målbedömningsmötena på SLK, oftast en eller ett par arbetsdagar dessförinnan, kallas de för *förmöten*. I dessa förmöten går controllers på SLK igenom sina målbedömningar och presenterar dem inför sina kollegor och två chefer. Varje förmöte är schemalagt att vara i exakt en timme och vid observationstillfället under år 2017 behandlades 13 av KF:s mål i varje förmöte. De mål som är klara och tydliga vad gäller utfall (exempelvis vid situationer då alla indikatorer är helt uppfyllda) samt som inte är av högt politisk känslighet behandlas snabbt under förmötena, ibland på så kort tid som mindre än två minuter, medan de som är mer otydliga (exempelvis vid situationer då vissa indikatorer är helt uppfyllda medan andra är delvis uppfyllda) eller politiskt känsliga kan diskuteras i mer än 15 minuter. Genom att studera förmötena, ta del av målbedömningstexterna samt genomföra uppföljningsintervjuer med deltagare i förmötena identifierades olika strategier som controllers och deras chefer på SLK tillämpar för att hantera rollotydligheten som de upplever och därmed minska den.

Under förmötena ges controllers på SLK möjlighet att *interagera med sina chefer och kollegor* och fråga om tydliggöranden vid eventuella oklarheter och tvetydigheter kring hur måluppfyllnaderna ska bedömas. Detta innebär att eventuella oklarheter kan

redas ut och att rolltydligheten därmed minskar för controllers. I vissa situationer kan målbedömningarna vara så pass tvetydliga, exempelvis när det gäller gränsfall då ett mål har ett antal indikatorer som är helt uppfyllda medan ett antal indikatorer inte är uppfyllda, att inte ens cheferna eller kollegorna kan bidra med tydliggörande input till den controller som ansvarar för målbedömningen. Då kan kontrollern *söka stöd och förankring från sina chefer och kollegor* i sin bedömning, så att de inte gör det tvetydiga beslutet ensamma. När de får stödet från sina chefer och kollegor känner de att rolltydligheten minskar, eftersom de har fått medhåll och stöttning från folk i deras direkta omgivning på arbetsplatsen. En annan sak som minskar rolltydligheten för controllers kopplat till målbedömningarna i samband med förmötena är att de får ta del av sina kollegors målbedömningar och de bakomliggande motiveringarna, det vill säga att de får möjligheten att *observera hur andra genomför uppgiften*, något som ger insikt och tydlighet kring hur de själva ska tänka och gå tillväga när de gör sina egna målbedömningar. Innan förmötena initierades fanns inget formellt forum där controllers delade med sig av sina målbedömningar till varandra för att diskutera potentiella tvetydigheter och tuffa avvägningar och hur de valde att resonera i dessa situationer.

En måluppfyllnad kan bedömas på många olika sätt. För att tydliggöra för controllers hur de ska tänka och för att säkerställa att de är konsekventa med hur deras kollegor bedömer måluppfyllnader har en mall tagits fram, som används som utgångspunkt vid målbedömningarna.

Därigenom elimineras många potentiella oklarheter kring hur en måluppfyllnad ska bedömas. Exempelvis är det ett stort fokus på KF:s indikatorer i mallen, något som implicerar att aktiviteter inte ska fokuseras på lika mycket samt att nämndernas egna mål, indikatorer och aktiviteter inte ska vara utgångspunkt vid målbedömningarna på KF-nivå. En *standardisering av uppgiften* med hjälp av mallar reducerar rolltydligheten hos controllers genom att tydliggöra för controllers hur målbedömningen och målbedömningstexten ska tas fram.

Controllers tillämpar även olika informationsstrategier när de presenterar sina målbedömningar för att hantera rolltydligheten som de upplever. Detta gäller framförallt i tvetydiga situationer då de har målbedömningar som är gränsfall, det vill säga som kan bedömas antingen som helt eller delvis uppfyllda. En sådan strategi som tillämpas är *att gardera sig*. Detta kan exempelvis manifesteras genom att kontrollern väljer att bedöma ett mål som delvis uppfyllt i T1, men kommenterar i målbedömningstexten att man tror att målet kommer att uppfyllas på helåret. Oavsett vilken preferens ledningsgruppen har angående måluppfyllnaden i termer av delvis eller helt uppfylld har kontrollern lyckats inkludera bedömningar som stöttar båda scenarier. På så sätt behöver kontrollern inte göra det tvetydiga valet. Controllers på SLK tillämpar även strategin *framing* för att komma runt tvetydiga gränsfallsituationer genom att exempelvis argumentera för att en viss del av informationen (såsom utfallet på en eller flera indikatorer) som motsäger övrig information (såsom utfallen på övriga

indikatorer) inte är relevant för sammanhanget. På så sätt kan de hamna i en situation med mer entydigt beslutsunderlag. Controllers kan även undvika otydliga situationer genom *selektering* av informationen som ska användas som beslutsunderlag. Genom att inte rapportera information som motsäger den målbedömning de vill göra kan de undvika en tvetydig situation där de inte vet vilken bedömning som är mest lämplig att göra givet det motstridiga beslutsunderlaget.

En annan informationsstrategi som controllers tillämpar vid en tvetydig målbedömningssituation är att förlita sig på hur bedömningar har gjorts tidigare i liknande situationer, så kallad *historisk förankring*. Detta innebär att man som controller bortser från den tvetydiga situation där man exempelvis har vissa indikatorer som stödjer hel måluppfyllnad medan andra indikatorer stödjer delvis måluppfyllnad genom att istället hänvisa till hur man har hanterat en liknande situation historiskt. Vid flera situationer som observerades hade indikatorutfallen för ett visst mål i T2:an varit snarlika indikatorutfallen i T1:an, varpå motiveringen utgick från hur måluppfyllnaden hade bedömts i T1:an istället för att resonera kring måluppfyllnaden utifrån indikatorutfallen. Denna historiska bedömning har också redan blivit godkänd av ledningsgruppen, något som gör det svårt för dem att ifrågasätta en liknande bedömning nu ifall de vill vara konsekventa över tid. På så sätt blir det väldigt tydligt för controllers hur de ska göra i dessa situationer.

En ytterligare informationsstrategi som tillämpades under förmötena involverar de två cheferna. Eftersom de har en mycket mer frekvent kontakt med ledningsgruppen än vad en controller på SLK har, har de också en bättre insyn och förståelse för vad ledningsgruppen föredrar vad gäller målbedömningar. I samband med förmötena kan de två cheferna dela med sig av denna tydliggörande information till alla controllers så att den kan beaktas vid målbedömningen. Innan förmötena hade introducerats fick controllers reda på vad ledningsgruppen ville först vid målbedömningsmötet när målen redan var bedömda av alla controllers. Att dela med sig av denna tydliggörande information vid ett förmöte kallas för *kanalisering* av information, det vill säga att information sprids i olika forum (i ett förmöte istället för enbart vid huvudmötet), något som möjliggör för controllers att bättre förstå vad som förväntas av dem och därmed minskar deras upplevda rollotydlighet.

De ovan beskrivna strategierna som tillämpas av controllers på SLK samt deras chefer i samband med förmötena är exempel på hur en controller kan hantera sin rollotydlighet och därmed minska den. Om rollotydligheten hanteras på ett bra sätt kan de eventuella negativa konsekvenserna som rollotydligheten resulterar i, i termer av en ökad grad av rollspänning, en lägre nöjdhet på jobbet och en ökad benägenhet att byta jobb, undvikas. På så sätt kan man uppnå de positiva fördelarna med rolldualiteten samtidigt som man minimerar de eventuella negativa konsekvenserna.

PRAKTISKA IMPLIKATIONER AV STUDIENS RESULTAT

Trots att en ökad grad av verksamhetsorientering är något som beskrivs i positiva ordalag i såväl praktiken som i akademien är det lätt hänt att organisationer försöker driva igenom en förändring i controllerrollen utan att vara fullt medvetna om de potentiella riskerna och nackdelarna med en sådan rollförändring. Tidigare forskning har konstaterat att en ökad grad av verksamhetsorientering hos controllers, som innebär en ökad grad av rolldualitet, resulterar i en ökad grad av manipulation av siffror som rapporteras till huvudkontoret för ekonomistyrningssyften samt ökad luft i budgetarna. Studier har också påvisat att en ökad grad av rolldualitet hos controllers resulterar i en signifikant ökad grad av upplevd rollkonflikt och rolltydlighet. Den här studiens resultat kompletterar tidigare forskning kring potentiella risker med en ökad rolldualitet hos controller genom att fokusera på konsekvenser på en individnivå och indikerar på att controllers med en hög grad av rolldualitet upplever mer rollkonflikt och rolltydlighet än controllers med en låg grad av rolldualitet, något som i sin tur resulterar i en ökad grad av rollspänning, en lägre nöjdhet på jobbet och en ökad benägenhet att byta jobb. Dessa potentiella risker och nackdelar med ökad rolldualitet måste beaktas när man som organisation bestämmer sig för att eventuellt designa om controllerrollen för att få en ökad grad av verksamhetsorientering, annars riskerar man att enbart beakta fördelarna med en sådan förändring utan att faktorerera in konsekvenserna.

Ett sätt att komma runt de potentiella negativa konsekvenserna av rolldualitet, medierat av koncepten rollkonflikt och rolltydlighet, är att hantera den upplevda rollkonflikten respektive rolltydligheten. Controllers kan göra detta själva genom att tillämpa exempelvis informationsstrategier såsom framing och selektering av den rapporterade informationen. Risker är dock att informationen blir mindre neutral och objektiv som en direkt följd av detta. En annan viktig faktor som spelar in för att controllers ska kunna hantera både rollkonflikt och rolltydlighet är att deras chefer uppmärksammar förekomsten av dessa och försöker avhjälpa situationen. Vad gäller rollkonflikt kan detta ske genom att en överordnad försöker reda ut situationen med inkonsekventa rollförväntningar som en controller står inför och avgör vilken rollförväntning som ska prioriteras över andra, något som därmed eliminerar rollkonflikten. Förmötena är exempel på ett forum där cheferna kan bidra till att minska rolltydligheterna för controllers genom att finnas tillgängliga för att besvara tydliggörande frågor från controllers kring hur en viss uppgift ska utföras, ge stöd till och stötta en controller i tvetydiga situationer eller dela med sig av tydliggörande information som de besitter kring hur en viss uppgift ska utföras.

Sammanfattningsvis kan man nämna att det sällan i praktiken går att uppnå fördelar såsom en ökad grad av verksamhetsinvolvering av controllers, med det värdeskapande stöd som de bidrar med till verksamheten, utan att några som helst negativa konsekvenser uppstår. Det gäller därför att vara medveten om dessa

eventuella negativa konsekvenser för att göra ett så informerat beslut som möjligt samt för att kunna ta ställning till om och hur dessa eventuella negativa konsekvenserna ska hanteras.

REFERENSER

- Byrne, S. and Pierce, B. (2007) 'Towards a More Comprehensive Understanding of the Roles of Management Accountants', *European Accounting Review*, 16(3), pp. 469–498.
- Fauré, B. and Rouleau, L. (2011) 'The strategic competence of accountants and middle managers in budget making', *Accounting, Organizations and Society*, 36(3), pp. 167–182. doi: 10.1016/j.aos.2011.04.001.
- Goretzki, L., Lukka, K. and Messner, M. (2018) 'Controllers' use of informational tactics', *Accounting and Business Research*. Taylor & Francis, 48(6), pp. 700–726. doi: 10.1080/00014788.2017.1407627.
- Granlund, M. and Lukka, K. (1998) 'Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context', *Management Accounting Research*, 9(2), pp. 185–211. doi: 10.1006/mare.1998.0076.
- Indjejikian, R. J. and Matějka, M. (2006) 'Organizational Slack in Decentralized Firms: The Role of Business Unit Controllers', *The Accounting Review*, 81(4), pp. 849–872. doi: 10.2308/accr.2006.81.4.849.
- Kahn, R. L. *et al.* (1964) *Organizational Stress: Studies in Role Conflict and Ambiguity*. 1st edn. New York: John Wiley & Sons.
- Lambert, C. and Sponem, S. (2005) 'Corporate governance and profit manipulation: A French field study', *Critical Perspectives on Accounting*, 16(6), pp. 717–748. doi: 10.1016/j.cpa.2003.08.008.
- Lambert, C. and Sponem, S. (2012) 'Roles, Authority and Involvement of the Management Accounting Function: A Multiple Case-study Perspective', *European Accounting Review*, 21(3), pp. 565–589. doi: 10.1080/09638180.2011.629415.
- Morales, J. and Lambert, C. (2013) 'Dirty work and the construction of identity. An ethnographic study of management accounting practices', *Accounting, Organizations and Society*. Elsevier Ltd, 38(3), pp. 228–244. doi: 10.1016/j.aos.2013.04.001.
- Rieg, R. (2018) 'Tasks, interaction and role perception of management accountants: evidence from Germany', *Journal of Management Control*. Springer Berlin Heidelberg, 29(2), pp. 183–220. doi: 10.1007/s00187-018-0266-0.
- Tillmann, K. and Goddard, A. (2008) 'Strategic management accounting and sense-making in a multinational company', *Management Accounting Research*, 19(1), pp. 80–102. doi: 10.1016/j.mar.2007.11.002.