

## 2. Indledning

*Dette kapitel har til formål indledningsvist at illustrere, at finanskrisen har ført til krav om bedre Corporate Governance, herunder kontrol af risici og compliance i danske selskaber. Kapitlet definerer herefter controllerne som en del af det interne kontrolsystem.*

Initieret af finanskrisen har corporate governance, risikostyring og compliance i en årrække været til debat. En næsten 20-årig højkonjunktur var blevet afløst af krise, hvilket medførte en række uventede konkurser. Disse medførte store tab for både virksomhederne og samfundet, nationalt såvel som internationalt. En reaktion herpå blev at øge fokus på corporate governance, herunder risikostyring og compliance for at formindske mulighederne for gentagelse.

Afgørende elementer til effektivering heraf er de såkaldte lines of defense (IIA, 2013), hvori både interne revisorer og controllere indgår. Disse har til opgave at identificere og kontrollere risici i det interne kontrolsystem, vurdere effektiviteten af de interne kontroller og i forlængelse heraf tillige anbefale, hvorledes der kan etableres forbedringer.

De senere år er det endvidere gået op for mange virksomheder, at controllere og interne revisorer kan være værdiskabende for virksomheden, f.eks. ved også at bidrage til at identificere effektiviseringer og efficiens i forbindelse med ledelsens ex ante-beslutninger om investeringer, nye markedssandele m.v.

Dette stiller imidlertid nye krav til controlleren og de interne revisorer, idet deres oprindelige (kontrol)funktioners indhold bliver mere diffust. Er de uddannet tilstrækkeligt til at kunne sparre om f.eks. effektiviseringer i forsyningskæden? Opstår der risiko for selvrevision, når de både forventes at være kontrolanter og sparringspartnere? Er dette muligt for dem rent organisatorisk i forhold til foresatte og virksomhedens øvrige medarbejdere, eller medfører det unødige konflikter med disse? Divergerende forventninger på disse områder kan skabe rollestress, som i værste fald undergraver controlleren og den interne revisors værdiskabende effekt.

I denne bog vil vi fokusere på controlleren. Bogen har således til formål at bidrage til en dybere forståelse af controllerfunktionen, herunder hvordan rollestress kan undergrave den, og hvordan dette kan forebygges og håndteres. Den interne revisor inddrages kun sporadisk for at illustrere snitfladen til denne.

## 2.1 Problemstilling

Dette afsnit problematiserer controllerfunktionen både, når selskabsledelsen: a) presser controlleren til at forbedre selskabets risiko- og compliance-kontrolsystem og samtidig b) forventer, at controlleren skal agere som værdiskabende sparringspartner på ex ante-projekter. Begge dele kan resultere i rollestress, som kan underminere controllerens efficiens og effektivitet og dermed funktionens mulighed for at understøtte ledelsens værdiskabelse.

Komiteén for God Selskabsledelse "*Corporate Governance*" har til formål at understøtte værdiskabende ledelse for at bidrage til, at selskaber på lang sigt kan opnå succes. De anbefalinger, komiteén udarbejder, er generelle retningslinjer for "*best practice*" for ledelse af selskaber og er gældende for børsnoterede selskaber (Corporate Governance, 2013). Selskaberne og revisorerne skal blandt andet tage stilling til "*going concern*" ifølge årsregnskabsloven § 13. For at selskaberne kan efterleve anbefalingerne i "*Corporate Governance*" og principperne i "*going concern*", spiller controllerfunktionen en central rolle: "[...] *Etableringen af en effektiv controllerfunktion og et velfungerende samspil med hele organisationen er i dag helt afgørende for virksomhedernes eksistens*" (Bukh, 2005, s. 2). Derfor opstår der ofte et behov i virksomhederne for at have en/flere controllere ansat. Ifølge Bukh er controllerfunktionen afgørende i virksomhederne idet: "*Virksomhedskriser kan ofte henføres til mangelfuld økonomistyring og controlling*" (ibid., s. 2).

Den Europæiske Union (EU) har de seneste år haft fokus på den eksterne revisors rolle. Den danske regering har som følge heraf ajourført revisorloven. Med afsæt heri er der et øget fokus på de eksterne revisors uafhængighed samt kompetence (Liempd et al., 2017). Bestyrelsen og direktionen har ansvaret for effektiv risikostyring og intern kontrol i diverse selskaber (Corporate Governance, 2013). De eksterne revisorer skal revidere det interne kontrolsystem, hvorfor bestyrelsen og direktionen ofte har interesse i at udarbejde et stærkt internt kontrolsystem. Virksomheder ansætter derfor ofte interne revisorer og controllere, som udmærker sig ved at have en dybere og bredere forståelse af de interne processer<sup>3</sup> end den eksterne revision, samtidig med at de kan reducere omkostninger til ekstern revision (Bragg, 2009; Corporate Governance, 2013; Moderniseringsstyrelsen, 1997; Bukh, 2005). Både interne revision og control-

---

3. Interne revisorer og controllere har således en større bredde, idet deres opgaver spreder sig over alle områder for compliance/intern kontrol/risikostyring, f.eks. også leverandør-screening for at leve op til gældende anti-corruption-regulering, mens den eksterne revision er primært rettet mod at sikre, at det aflagte regnskab er retvisende inden for rammerne af et relevant væsentlighedsniveau, samt at den overordnede risikostyring er på plads.

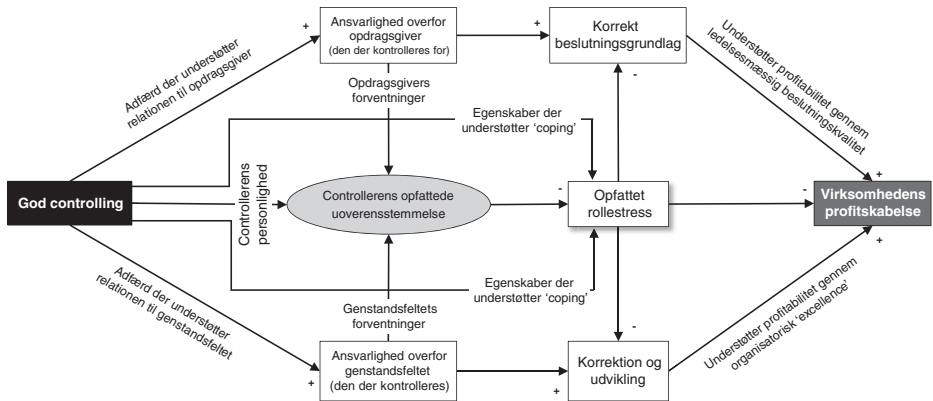
## 2. Indledning

ling er funktioner, som skal kontrollere virksomhedens øvrige medarbejdere og levere kontrolresultater til ledelsen, som kan have konsekvenser for de kontrollede. Dette sætter controlleren i et dilemma mellem "deltagelse" og "kontrol", som under pres kan resultere i rollestress. Controllerfunktionen har gennemgået en udvikling fra at være en bogholderorienteret funktion til i stigende grad også at skulle monitorere risiko- og compliance-kontrolsystemer for ledelsen (Bukh, 2005). Dette stiller derfor stadigt større krav til en controllers kompetenceniveau og uafhængighed: "*The controller has one of the most complex job descriptions of all company managers because there are so many functional areas for which he or she is responsible*" (Bragg, 2011, s. 2). Controllerens faglige og personlige udvikling er således under pres for løbende opgradering og udvikling (Bukh, 2005, s. 1). Dette er således faktorer, der påvirker controllerens potentielle rollestress, og hvis håndtering er afgørende for optimering af såvel egen som virksomhedens præstation.

Controlleren forventes tillige i stigende grad at skulle være sparringspartner for ledelsen i forhold til forbedring af virksomhedens lønsomhed. Det udfordrer controlleren til at tænke i business- og profitmaksimering. Som sparringspartner skal controlleren i denne funktion understøtte et korrekt beslutningsgrundlag for ledelsen, som skal føre til øget beslutningskvalitet og profitskabelse. Controllerens sparring kan have en direkte indvirkning på organisationens funktionsområder og bemanning f.eks. i rationaliseringsprojekter. Sparringen kan således resultere i omorganisering, nedskæringer med firing af de medarbejdere, som kontrolleres – samtidig med at disse medarbejdere jo tillige er controllerens kolleger. Controllerens personlige motiver og hensyn kan her være i strid med virksomhedsetikken. Der er således iboende rollekonflikter i controllerrollens sparring, som kan føre til rollestress. I værste tilfælde kan rollestressen underminere kvaliteten af dennes rapportering til ledelsen og den efterfølgende sparring med denne. Dette ville i givet fald forringe controllerens bidrag til profitmaksimeringen og den organisatoriske excellence.

Med inspiration og baggrund i Raalskov (2016), viser nedenstående figur 1 de sammenhænge, som der er lagt op til i ovennævnte problemstilling:

Figur 1: Visualisering af bogens problemstilling og effekten på virksomhedens profitskabelse



Kilde: Egen tilvirkning p.b.a. Raalskov (2016)

Ovenstående illustrerer billedligt controllerens funktion som værdiskabende for organisationen. God controlling er for den finansielle controller primært sikring af den finansielle rapportering og styring af risici knyttet til denne. Sekundært sikring af, om virksomhedens risici i øvrigt er korrekt/tilstrækkelig. Derved bidrager controlleren indirekte til profitskabelsen ved at inddæmme risici. For en business-controller er god controlling at bidrage til forbedring af lønsomheden ved at medvirke til at identificere muligheder for besparelser eller endog nye forretningsområder m.v. Derved bidrages mere direkte til omkostningsreduktion og dermed til profitskabelsen i virksomheden.

Af figuren ses to hovedkilder til rollestress (ved læsning fra venstre mod højre). Den første hovedkilde er, at ledelsens (opdragsgivers) forventninger kan divergere fra controllerens forventninger (både med hensyn til controllerens opgaver, roller, viden og arbejdsmængde). Dette kan give sig udslag i opfattet rollestress, som kan resultere i en negativ effekt på kvaliteten af controllerens rapporter m.v. Da controllerens rapport og dennes sparring indgår i ledelsens beslutningsgrundlag, kan det have en negativ effekt på profitabiliteten. Korrekt håndtering af controllerens rollestress har med andre ord betydning for resultatet (kvaliteten) af dennes kontrol og sparring. Høj rollestress kan medføre dysfunktionel adfærd hos controlleren (laden stå til, bøjer af for ledelses- eller medarbejderpres, tillader bias i beslutningsgrundlaget m.v.), hvilket i sidste ende påvirker virksomhedens profitabilitet negativt.

En anden hovedkilde til rollestress er, at controllerens funktion kan komme i konflikt med medarbejderne i genstandsfeltet (i en linjefunktion eller i et projekt). Rollestress vil være sandsynligt, når resultatet af analyserne fører til anbefalinger af enten omorganiseringer eller fyringer. Medarbejderne forventer måske, at controlleren tager særlige hensyn til dem som kolleger. De vil omvendt

## 2. Indledning

også kunne opfatte controllerens signaler, som om han optræder som “politimand”, hvilket kan få dem til at tilbageholde vigtige oplysninger. Begge dele kan føles som et pres på controlleren. U hensigtsmæssig adfærd på grund af rollestress hos controlleren vil også her kunne skade virksomhedens profitskabelse.

Med afsæt i ovenstående er formålet med denne bog derfor at have fokus på, hvordan controllere og deres foresatte kan reducere de rollestressfaktorer, som de qua deres jobfunktion ofte oplever.

Rollestress kan med andre ord påvirke en controllers organisatoriske engagement og jobperformance negativt (f.eks. Boshoff & Mels, 1995; Nirmala, 2002; Lehal, 2007; Chauhan, 2014; Wolf et al., 2015). Tidligere studier er udført på et mere generelt niveau og beskriver controllerens overordnede udfordringer, herunder hvordan funktionen har udviklet sig. I denne bog fokuseres på mere specifik rollestress i controllerfunktionen og håndteringen af denne.

### 2.2 Bogens formål og indhold

I tråd med ovenstående er bogens formål at give læseren et indblik i controllerfunktionen, rollestressfaktorer og håndteringsmuligheder. Underpunkter hertil er:

- At præcisere controllerens funktioner, roller og arbejdsopgaver.
- At give en indføring i kravene til intern kontrol i corporate management (COSO).
- At identificere typiske rollestressfaktorer, såsom dilemmaer, konflikter og divergerende interesser i controllerens jobfunktion.
- At analysere, hvorledes rollestressfaktorerne håndteres (copes) hensigtsmæssigt.
- At afklare, om DISC-profiler har indflydelse på rollestressfaktorer.
- At sammenfatte ovennævnte til nogle retningslinjer for hensigtsmæssig ansættelse, opgradering og planlægning for controllere.

Bogen er baseret på *litteraturstudier* inden for relevante fagfelter som COSO, controllerrollen, rollestress og adfærdstyper (DISC) og *empiri*, dvs. en interviewundersøgelse af udvalgte controllers egne erfaringer i erhvervslivet. Litteraturstudierne samt den oparbejdede empiri er blevet analyseret og fortolket med henblik på at identificere konkrete sammenhænge.

## 2.3 Afgrænsninger

Formålet med dette afsnit er, at tilpasse indholdet i bogen til dens formål og begrænsede ressourcer, hvorfor der er foretaget en række afgrænsninger. Afgrænsningerne er anført i nedenstående figur.

Figur 2: Bogens afgrænsninger

Afgrænsning	Begrundelse	Konsekvens
Der fokuseres ikke på controllerens tekniske kompetencer som eksempelvis; ERP og SAP.	Dette skyldes kompleksiteten i dette, og at der vælges at fokusere på personlige og faglige kompetencer.	Der kan ikke foretages konklusioner på, hvad tekniske kompetencer medfører af rollestressfaktorer.
Der er fokus på rollestress i forbindelse med en organisatorisk rolle og dermed ikke stressfaktorer, som psykiske lidelser m.v.	Fokus er på at præcisere og forklare, hvilke organisatoriske rollestressfaktorer en controller er udsat for; eksempelvis tidspress.	Der kan på denne baggrund ikke argumenteres for, hvordan psykiske stressfaktorer kan reduceres. Dette er heller ikke formålet med undersøgelsen.
Økonomiske konsekvenser af rollestress bliver ikke inddraget grundet kompleksiteten i en entydig afklaring af denne dimension af problemstillingen.	Fokus i undersøgelsen er at besvare, hvordan organisatoriske rollestressfaktorer kan reduceres i en controllerfunktion. Grundet ressourceomfanget er de økonomiske konsekvenser ikke inddraget.	Undersøgelsen kan ikke give indikator/effekt-sammenhænge på, hvilke omkostninger der er forbundet med, at disse rollestressfaktorer reduceres i et ledelsesmæssigt perspektiv.
Dokument- og litteraturstudier afgrænses til dansk- og engelsksprogede tidsskrifter.	Dette skyldes primært, at det mindsker antallet af artikler, der fremkommer, når der søges i diverse databaser.	Der kan være væsentlige anerkendte artikler, der ikke er inddraget, som havde kunnet medvirke til yderligere relevans.

## 2.4 Målgruppe

Bogen er primært skrevet til studerende, der befinder sig inden for fagfeltet 'controlling' samt til praktiserende controllere. Sekundære målgrupper er selskabsledelser, bestyrelsesmedlemmer, revisionskomitémedlemmer, interne og eksterne revisorer samt konsulenter i corporate management og intern kontrol.

Bogen er primært tænkt som en lærebog til studerende på kandidatstudier med fagområder inden for controlling, revision, professionel rådgivning m.v. Bevæggrunden herfor er, at der efter forfatternes opfattelse mangler en lærebog, som beskæftiger sig med controllerens organisatoriske og opgavemæssige udfordringer i dennes roller som kontrollant og som sparringspartner – her præciseret som håndtering af rollestress. Lærebogen supplerer dermed de gængse "tekniske" lærebøger, som fokuserer på, "hvordan" controlleren skal kontrollere

## 2. Indledning

for risici, og hvordan der kan foretages afledet sparring. Bogen søger at give indsigt i, hvorledes business-controllerfunktionen bør indplaceres i organisationen, og hvorledes business-controllerens ansvarsområder bør defineres og afgrænses for at mindske rollestress og fremme en effektiv risk management og compliance for dermed at bidrage til forøget indtjening.

Det er forfatterens opfattelse, at bogen tillige henvender sig til praksis. Herunder navnlig til personer, som er involveret i corporate governance og risikostyring: 1) controllerne, som er ansat internt i virksomhederne, 2) virksomhedernes daglige ledelse (CEO) samt den øverste ledelse i organisationerne, som står med det øverste ansvar for corporate governance, herunder risk management og compliance og 3) revisionskomitémedlemmerne og de interne revisorer, som er den øverste ledelses forlængede arm i disse henseender.

Endvidere vil bogen være en inspirationskilde til en række andre målgrupper såsom: 1) eksterne revisorer, som i mange tilfælde kan bruge bogens indsigter analogt til håndteringen af deres kontrolfunktioner, rådgivning og den iboende rollestress og 2) den bredere konsulentbranche inden for corporate management og risikostyring, hvor risikoanalyse og den dermed forbundne professionelle sparring ligeledes indebærer risiko for rollestress – navnlig hvis den professionelle sparringspartner ikke gør nok ud af forventningsafstemningen.

Bogens indsigter og redskaber kan således hjælpe i praksis til forebyggelse og til håndtering af den stress, der relaterer sig til controllerens udfyldelse af sin rolle.