

Økonomistyringens dilemmaer og drivkræfter - fra økonomisk beslutningslogik til politisk multicentreret kamparena

Er økonomistyring styring?

Eller hvad?

Af Preben Melander

Resumé

Økonomistyring har fået stigende betydning som led i organisationers og menneskers selvudfoldelse og virkelighedsforståelse. Økonomistyringens rationaler og medier fremstår centralt i samfundsdebatten og beslaglægger stadigt flere ledelsesressourcer. Økonomistyring opfattes af ledere og medarbejdere som en vigtig strategisk ressource i kampen om organisationers overlevelse og positionering i forhold til omgivelserne. Ikke desto mindre ligger økonomistyringens daglige arbejdspraksis ofte langt fra idealerne og reformerne. Der er stor afstand mellem den politiske retorik og de produktive handlinger. Økonomistyringens traditionelle teoriapparat og sprogverden afspejler kun i begrænset omfang denne sociale og politiske virkelighed. Artiklen fremdrager nogle hovedtræk af en nyinstitutionel forståelsesorienteret forskning omkring økonomistyringens udviklings- og anvendelsesprocesser. Denne forskning er empirisk baseret med hovedvægten lagt på offentlige producerende organisationer. Indenfor dette perspektiv forstås økonomistyring og dens drivkræfter i et politologisk og organisationskulturelt konfliktperspektiv, hvor omverdenens modsætninger og økonomistyringens dilemmaer i stor udstrækning kan stimulere styringsprocessens intensitet og betydning. Normativt indebærer denne procesforståelse, at økonomistyringens rationelle beslutningslogik må indarbejdes og

Økonomistyringens dilemmaer og drivkræfter - fra økonomisk beslutningslogik til politisk multicentreret kamparena

Er økonomistyring styring?

Eller hvad?

Af Preben Melander

Resumé

Økonomistyring har fået stigende betydning som led i organisationers og menneskers selvudfoldelse og virkelighedsforståelse. Økonomistyringens rationaler og medier fremstår centralt i samfundsdebatten og beslaglægger stadigt flere ledelsesressourcer. Økonomistyring opfattes af ledere og medarbejdere som en vigtig strategisk ressource i kampen om organisationers overlevelse og positionering i forhold til omgivelserne. Ikke desto mindre ligger økonomistyringens daglige arbejdspraksis ofte langt fra idealerne og reformerne. Der er stor afstand mellem den politiske retorik og de produktive handlinger. Økonomistyringens traditionelle teoriapparat og sprogverden afspejler kun i begrænset omfang denne sociale og politiske virkelighed. Artiklen fremdrager nogle hovedtræk af en nyinstitutionel forståelsesorienteret forskning omkring økonomistyringens udviklings- og anvendelsesprocesser. Denne forskning er empirisk baseret med hovedvægten lagt på offentlige producerende organisationer. Indenfor dette perspektiv forstås økonomistyring og dens drivkræfter i et politologisk og organisationskulturelt konfliktperspektiv, hvor omverdenens modsætninger og økonomistyringens dilemmaer i stor udstrækning kan stimulere styringsprocessens intensitet og betydning. Normativt indebærer denne procesforståelse, at økonomistyringens rationelle beslutningslogik må indarbejdes og

forstås som led i et politologisk og multicentret konfrontationsperspektiv.

Problemstillinger

Økonomistyring som begreb kan opfattes på flere måder. Økonomistyring kan defineres snævert i neoklassisk driftsøkonomisk forstand som de målrettede beslutningsprocesser, der skal sikre realiseringen af virksomhedens økonomiske mål (gevinstmaksimering, afkast af egenkapital, bevarelse af finansiell uafhængighed etc.). Økonomistyring opfattes her næsten synonymt med det interne regnskabsvæsenes styrings- og informationsbehandlingsopgaver. Økonomistyringen har her som hovedfunktion at producere relevante, konsistente og gyldige ledelsesinformationer, der kan afspejle virksomhedens logiske økonomistruktur (Worre, 1973, Mouritsen, 1988). Denne økonomisk rationelle opfattelse af økonomistyringen spiller en væsentlig rolle i samfundsdebatten. Den danner fortsat fundamentet i økonomistyringens idealer og normer og udgør et vigtigt politisk argument som led i samfundets reformer og organisationers styringsbestrebelse.¹

Men denne rationelle måde at betragte økonomistyringen på repræsenterer jo kun den ene side af økonomistyringens virkelighed. Hvis vi ønsker at forstå og om muligt ændre økonomistyringens effekt og betydning i organisationer, må vi også inddrage den sociale og politiske side af økonomistyringen. Det interessante her er at forstå, hvordan økonomistyringens beslutningslogik konkret optages, mobiliseres og udføres i aktørernes tanke og handling (Mouritsen, 1990, Melander, 1990). Nogle af de spørgsmål, som rejses i denne anden

type forskning, er bl.a. følgende:

- I hvilken grad står økonomistyringens økonomiske logik i modsætning til andre rationaler og værdier i organisationen? (Økonomistyringens dilemmaer).
- Hvordan opleves, opfattes og udbredes økonomistyringens rationelle argumenter og løsninger blandt organisationens forskellige aktører? Opfattes de som trusler og begrænsninger eller som muligheder og ressourcer? Skaber de blot nye sproglige udtryksformer og ydre formelle rammer eller griber de ind i aktørernes adfærd og konstruerer nye virkelighedsbilleder og handlingsnormer?
- Hvilke sociale og politiske strukturer i og omkring organisationen er med til at skabe, mobilisere og mediere subsidiært blokere og hæmme økonomistyringsadfærd i organisationer? (Økonomistyringens drivkræfter).
- I hvilken grad er organisationens institutionelle relationer og økonomistyringens dilemmaer med til at aktivere økonomistyringsprocessen? Er der en logisk sammenhæng mellem økonomistyringens retorik og den udviste handlingsadfærd?

Først skal vi redegøre for artiklens politologiske perspektiv på økonomistyringens indhold, struktur og processer. Dernæst skal vi karakterisere økonomistyringens organisatoriske brændpunkter og konflikter, således som de kommer til udtryk i en række observerede organisationer. Herunder skal vi give empiriske eksempler på mulige udfald i konfrontationen mellem omverdenens styringspres og organisationens dominerende identitet og kultur. Endvidere skal vi belyse økonomistyrin-

gens betydning og intensitet set på baggrund af organisationens institutionelle omverdensrelationer og politiske rationaler. Til sidst skal vi sammenfatte de teoretiske argumenter og empiriske observationer i teorien om økonomistyringens spændingsfelter, dilemmaer og drivkræfter.

Økonomistyring som samfundsnorm, ledelsesideologi og menneskelig handlingslogik

Økonomistyring vil vi opfatte som et politologisk og samfundsskabt fænomen, som skabes og aktiveres ud fra de herskende værdier, normer og virkelighedsbilleder. Det eneste stabile i økonomistyringens verdensbillede er, at mennesker ønsker at håndtere et fælles *ressourceknaphedsproblem*, samt at de søger at løse problemet gennem *organisatoriske regulerende tiltag*, der som bivirkning resulterer i en række begrænsninger for nogle deltageres udfoldelsesmuligheder. Økonomistyring afspejler således på det helt banale plan et naturligt virkelighedsnært samfunds- og menneskeproblem: »at sætte tæring efter næring«, men med et lige så naturligt indbygget konfliktproblem: »menneskers værdier, intellekt og følelser kan ikke måles og vejes på en guldvægt«. Uanset hvor sofistikeret vi udvikler økonomistyringens rationelle organisations- og måleværktøjer og endog udstyrer dem med et menneskeligt ansigt, kan de ikke løse det grundlæggende sociale styringsproblem ud fra den økonomiske beslutningslogik.

Vi kan anskue og forstå økonomistyringens logik og værdisystem på 3 niveauer: samfundsniveau, organisationsniveau og aktørniveau.

På *samfundsniveauet* kan økonomistyring

opfattes som en *institutionaliseret samfundsnorm*, der sigter mod at skabe og bevare en økonomisk forhandlet orden og sikkerhed omkring samfundets ressourcedisponering. Logikken er her at sikre den størst mulige velfærd og retssikkerhed for borgerne ved at synliggøre ansvar og beføjelser omkring ressourcers anvendelse. Som eksempel kan nævnes reglerne om virksomheders regnskabspligt og grundlovens bestemmelser om politisk godkendelse af og kontrol med statens finanser. Det er denne samfundsnorm, som danner baggrund for den *politiske debat* omkring organisering og iværksættelse af nye administrative reformer og foranstaltninger. Gennem den politiske debat mobiliseres også det *styringspres*, som rettes mod de enkelte offentlige organisationer med henblik på at leve op til samfundets ordens- og effektivitetskrav. Som eksempel kan nævnes det evige pres om nye besparelser og øget produktivitet rettet mod hospitalsvæsenet. På samfundsniveauet er økonomistyringsprocessen primært skabt gennem den retorik, hvori nye styringsideologer og tiltag argumenteres, iscenesættes og institutionaliseres.

På *organisationsniveauet* kan vi opfatte økonomistyringen som en etableret *ledelsesideologi*, som nogle aktører indenfor en organisation iværksætter med henblik på at påvirke aktørernes dispositioner i retning af at opfylde interessenternes behov for ydelser, belønninger, sikkerhed etc. Blandt interessentkravene ligger også at opfylde samfundets krav om økonomisk orden, effektivitet og sikkerhed. Ledelsesideologien udformes og iscenesættes gennem en række *økonomisk administrative foranstaltninger*, som skal sikre, at organisationen både lever op til omverdenens krav,

samtidigt med at man holder aktiviteten inden for de tilgængelige finansielle ressourcer. Som eksempler på foranstaltninger kan nævnes budgetter, kvartalsrapporter, divisionalisering, omkostningsfordeling, tidsregistrering, kvalitetskontrol etc.

På *aktørniveauet* vil vi opfatte økonomistyringen som de daglige bestræbelser – i refleksion som i handling – som deltagerne i en organisation individuelt som kollektivt udfolder i den hensigt at opfylde *behov*, producere *værdier*, udvikle *ideer*, skabe *mening*, udvide *handlingsrum* etc., alt sammen i bevidstheden om, at der hersker visse ressourcebegrænsninger i form af tid, energi, viden, materiel, penge m.v. Man må principelt antage, at alle aktører i større eller mindre grad tænker og handler ud fra en sådan logik. F.eks. vil også kunstnerne på Det Kgl. Teater være bevidste om, at der er begrænset tid og energi til at udfolde deres kunstneriske ambitioner. Deres økonomiske tankegang er dog i den grad rettet mod den personlige faglige udfoldelse og selvrealisering på scenen. Disse præstationer kan qua sin natur ikke være hæmmet af administrative og økonomiske bånd. Kunstnerisk udfoldelse og økonomisk logik kan ikke forenes hverken erkendelsesmæssigt eller emotionelt, men må dog nødvendigvis sammenholdes i teatrets budget.

Vi kan således konstatere, at økonomistyringens logik og værdisystem nemt kan være indbyrdes konflikterende på de tre niveauer. Følgelig vil økonomistyringen være præget af forskellige *interaktionsspil*, som afspejler modsætningerne og de forskellige virkelighedssyn. Hensigterne i den politiske debat vil ikke uden videre blive omsat til nye ledelsestiltag på organi-

sationsniveauet. Ledelsen vil tolke de politiske hensigter og vurdere deres mulige accept i organisationen. Tilsvarende vil ledelsens iværksatte styringsforsøg ikke uden videre ændre aktørernes opfattelse af de herskende værdier og normer. Aktørerne vil til en vis grad søge at afveje ledelsens effektivitetskrav under hensyn til produktionen og de faglige ambitioner.

Økonomistyring og dens styringsbegreb

Økonomistyringens forskellige ideologier og værdisystemer og dens interaktive kommunikative natur må nødvendigvis føre til en flertydig måde at opfatte styringsbegrebet på. Vi vil som overordnet styringsopfattelse gøre brug af en *politologisk styringsopfattelse*, hvorefter styring er de bestræbelser, som nogle aktører udfolder med henblik på at påvirke andre aktørers adfærd i en ønskelig retning. Indenfor denne politologiske styringsopfattelse kan der lægges vægt på forskellige organisations- og menneskesyn. I det ene yderpunkt vil man anlægge et mere rationelt funktionalistisk syn på styring, hvor styring skabes gennem de *regler, rammer og ressourcer*, der strukturerer en given adfærd.² Denne opfattelse går igen i økonomistyringen, når vi f.eks. forventer, at markedsmekanismer og konkurrence skaber højere effektivitet end kommandoøkonomi og politisk målfastsættelse. Argumentet er, at incitamenterne til økonomisk prioritering er stærkere ved markedsøkonomien end ved kommandoøkonomien.

I det andet yderpunkt vil vi anlægge en mere sociologisk og menneskelig opfattelse af styringens påvirkningsmuligheder. Styringens succes er et spørgsmål om,

hvorvidt styringsbudskabet er forenelig med den virkelighedsopfattelse og selvforståelse, som er fremherskende hos aktørerne. Styringen fører kun til reelle handlinger, hvis budskabet spredtes, opfanges og når igennem de mange filtre.³ Styring bliver derfor et spørgsmål om *ideologisk idéspredning, meningsdannelse og normpåvirkning*, som over tid skaber og reproducerer nye sprog-, norm- og samspilsstrukturer. Styring kan derfor ikke skabes gennem formelle ydre strukturer, men må opbygges indefra hos frie, situationsbevidste og reflekterende aktører gennem argumenter, problemforståelse og visioner. F.eks. må økonomistyringen, hvis den skal lykkes på Det Kgl. Teater, ikke blot skabe orden og budgetsikkerhed, men den skal konfronteres med de kunstneriske faglige mål, således at kunstnerne kan indse, at styringsdeltagelse giver dem større kunstnerisk udfoldelsesrum og frihed.

Det er således vigtigt, at økonomistyringen er istand til at få aktørerne i interaktion. Dette kan bedst lykkes, når styringens arenaer, udspil og argumenter tager udgangspunkt i de magtstrukturer, norm-sæt og sprogsystemer, som er dominerende i det konkrete sociale system (Melander, 1990). Hvis det f.eks. drejer sig om hospitalsvæsenet, må økonomistyringens tiltag f.eks. tage udgangspunkt i og konfronteres med lægernes faghierarki, professionelle normer og arbejdssprog. I modsat fald vil økonomistyringsprocessen blive isoleret til det administrative sekretariat, der blot kan styre på afstand gennem bevillingsfordelingens generelle spilleregler.

Metateoretisk set tager denne opfattelse af økonomistyringen udgangspunkt i en åben og realistisk opfattelse af mennesker

og organisationer. *Aktørerne* opfattes som både fornufts- og følelsesbetonede skabninger, der subjektivt oplever, opsøger og skaber deres omverdensvilkår og bevidst reagerer på disse ud fra følelse, intuition og erfaring.

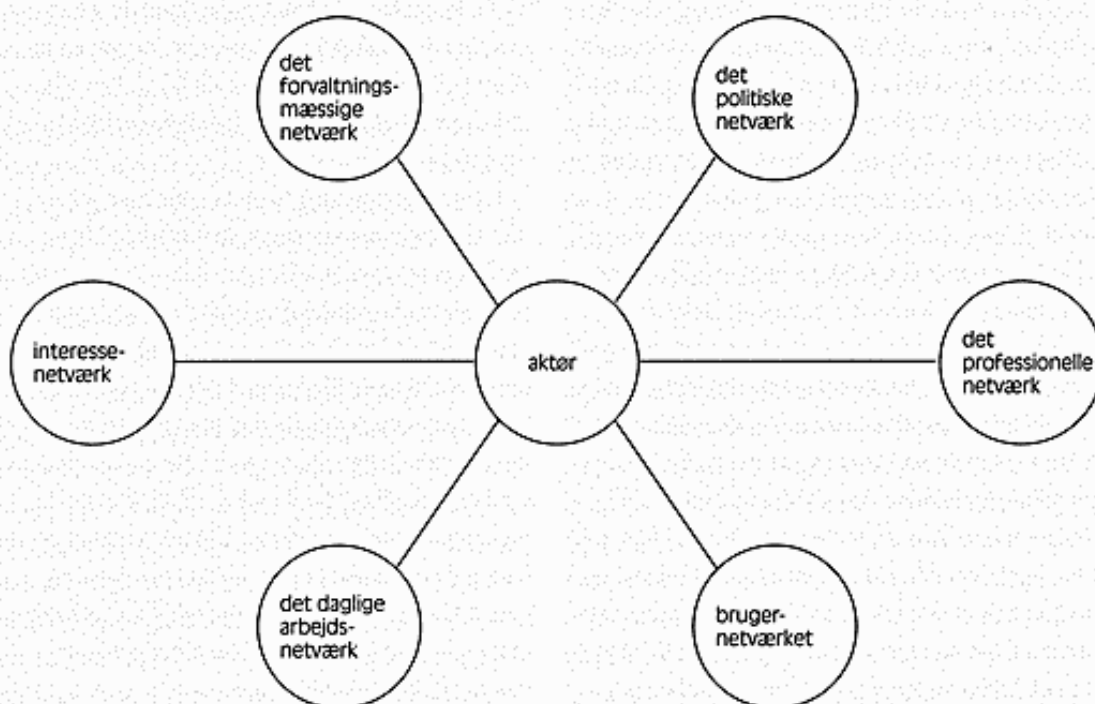
I styringsmæssig sammenhæng optræder aktørerne som regel kollektivt i forskellige sociale relationer. Den samme aktør kan være påvirket af *flere sociale systemer* med forskellige værdier og normer. F.eks. kan en aktør spille en »styringsrolle«, der både tager hensyn til faglige, politiske og kundemæssige interesser. Disse sociale systemer vil ofte gå på tværs af de formelle organisatoriske grænser. Det er vigtigt at forstå økonomistyringsadfærd som en konsekvens af aktørernes politiske afhængighed og relationer til flere sociale netværk, jf. figur 1, side 156.

Vi ser heraf, at aktørernes styringsadfærd kan være mere eller mindre »styret« af flere normer, rationaler og bindinger. Udover forvaltningens netværk i form af ledelseshierarkiet og revisionen mv. er der politikerne, interesseorganisationerne, fagprofessionen, personaleorganisationerne, brugerne medierne etc. (jf. Beck Jørgensen og Melander (red.), 1992, kap. 1 og 8).

Nogle empiriske observationer

Økonomistyringens effekt og betydning i den konkrete ledelsessituation afhænger af, hvordan økonomistyringens rationelle ideologi får indvirkning på aktørernes tanke- og handlingssæt. Vi kan opfatte økonomistyringen som en kamparena i flere lag, hvor de økonomiske rationaler og politiske styringspres konfronteres med andre sociale og menneskelige værdisystemer og lo-

Figur 1.



Figur 1. Seks forskellige netværk, hvori aktører får afprøvet og formet deres sociale virkelighed.

gikker. I offentlige organisationer er f.eks. de faglige og personalepolitiske værdier og normer ofte meget dominerende.

Lad os kigge på hospitalsvæsenet, hvor økonomistyringskravet har været genstand for stor politisk opmærksomhed. Interaktionsprocessen starter som regel i organisationens omgivelser. Der er i de senere år skabt en udbredt samfundsopfattelse af, at hospitalsvæsenet er for dyrt, og at en produktivitetstigning er nødvendig. Det er en udbredt styringsopfattelse, at effektiviseringen bedst kan ske gennem klarere divisionisering, økonomisk ansvarsplacering hos producenterne, krav om lokal prioritering indenfor faste rammer, samt gennem udlicitering af sekundære serviceop-

gaver (rengøring, vask, forplejning). Det er karakteristisk, at denne generelle styringsopfattelse præger den politiske debat og reproduceres ned gennem det politisk-administrative system.

De lokale administrative hospitalsledere har forstået budskabet og har ikke haft andet valg end at overtage den nye markedsøkonomiske del- og hersk-logik. Men de kan også fornemme de organisatoriske problemer med at gennemføre den. Den kræver jo nye lokale produktionsledere og en helt ny økonomistyringsorganisation. Den vil indebære en væsentlig magtøring fra overlæger til en ny type fagadministratorer. Sygeplejerskerne skal jo også have en strategisk position ved omstrukture-

ringen etc.

Hospitalsledelsen må starte processen op for ikke at tabe ansigt. De må udadtil signalere, at de nye formelle strukturer med centre og divisioner skal søges etableret. Man søger at legitimere udadtil, at man er igang, selv om man håber, at presset vil aftage, og at politikere vil finde på nye mærkesager og reformer imellemtiden.

Hospitalsledelsen er dog bundet af den politiske retorik og må søge at gennemføre den nye organisationsplan. Men budskabet får alligevel et afsvækket indhold. Den nye decentraliseringsstrategi er jo svær at gennemføre, da der ikke er nogen modtagerorganisation. Derfor bliver decentraliseringen i praksis til en traditionel central økonomistyringsorganisation, baseret på et centralt økonomisystem, en styrkelse af de administrative stabe, etableringen af et nyt autoritetshierarki etc.

Om økonomistyringen er blevet styrket, må afhænge af, om læger og sygeplejersker i deres daglige arbejdspraksis inddrager økonomiske hensyn i deres disponering. Er de lokale producenter gennem de nye strukturomlægninger blevet bedre i stand til at sammenholde og prioritere faglige og økonomiske hensyn end tidligere? Adfærdseffekten må forventes at være begrænset i en sådan organisation.

Principielt har den politiske debat nok synliggjort økonomistyringskravet og omverdenens forventninger til produktivetsforbedringer. Den nye divisionsopdeling har nok samlet nogle »småkongedømmer« i lidt større »riger«, således at man kan få nogle produktioner til at hænge bedre sammen. Men divisionaliseringen har jo ikke i sig selv skabt nye værdier og styringsopfattelser. Den har heller ikke ført

til nye former for information, idet ledelsen ikke har ønsket at understøtte de lokale ledes behov for mere produktansvar og kvalitativ information. For den enkelte aktør er styringsbillederne derfor ikke ændret væsentlig. Men for hospitalsledelsen er bevillingsfordelingen og produktivitetstallet blevet mere gennemskuelige. Den deraf styrkede argumentation over for divisionerne vil måske med tiden medføre en øget økonomistyringsintensitet på divisionsledelsesniveau. Men læreprocessen er lang.

Det lille eksempel viser, at økonomistyringens retorik er præget af generelle ideologiske strømme og successiv imitation. Organisationsniveauets reaktioner kommer udadtil til udtryk gennem legitimeringsspillens retorik og maskespil. Indadtil sættes synlige strukturændringer i gang, uden at de grundlæggende styringskrav tages alvorligt. Økonomistyringprocessen intensitet aftager, jo længere væk vi kommer fra det politiske niveau. Forandringerne i produktionsleddet er derfor begrænsede.⁴

Eksemplet viser også, at økonomistyringens ideologi og budskab skifter indhold fra led til led afhængig af de politiske betingelser. Sidst men ikke mindst ser vi, at det centrale problem med at konfrontere faglig logik med økonomisk logik ikke tages alvorligt, men nærmest gemmes væk i den nye strømlinede divisionsopdelte organisation. Generelt må man derfor konstatere, at der er stor afstand fra den politiske retorik på samfundsniveauet og til den produktive handlingslogik på aktørniveauet.

Økonomistyringens konflikter og gennemslagskraft

Som vi så i eksemplet kan vi opfatte øko-

nomistyringen som en kamparena, hvor de økonomiske tanke- og handlingssæt konfronteres med de ideologier og selvopfattelser, der er fremherskende i organisationen. Ofte kommer styringspresset udefra.

Styringspresset fra omgivelserne kan være omfattende, stærkt og entydigt. F.eks. kan det bestå i tæt kontrol af produktivitet og bevillinger uden hensyn til de brugerpolitiske eller faglige normer.

Dette styringspres kan også være begrænset, svagt og uklart. F.eks. signaleres krav om øget effektivitet, men politikerne tør ikke gennemføre de nødvendige nedskæringer af frygt for konflikter og modforholdsregler.

På tilsvarende vis kan organisationens selvopfattelse og ideologi være stærk og konsistent (Brunsson, 1985). F.eks. har kunstnerne på Det Kgl. Teater en stærk faglig identitet og kultur, der er præget af

en konsistent logisk faglig ideologi. (Kunst som elitekultur, kunsten skaber samfundet, økonomi lig prostitution etc.). I andre tilfælde kan organisationens »kultur« være svag og usammenhængende.

Ved at konfrontere det ydre styringspres med den indre kultur med varierende styrker, får vi principielt fire mulige udfald, jf. figur 2.

I kvadrant 1 er styringspresset stærkt, mens kulturen er konsistent. Her vil vi se en *fastlåsnings* af situationen. Der er tale om en evig konfrontation, hvor økonomistyring og produktionsliv eksisterer i hver sin verden uden nogen tæt interaktion. Det Kgl. Teater er et godt eksempel. Der er stort set tale om to uafhængige hjernehalvdele, der ikke korresponderer med hinanden. Organisationen vil i styringsmæssig sammenhæng være splittet og vil i forhold

Figur 2.

omgivelsernes styringspres	organisationens værdier og normer		Selvopfattelse (identitet) ideologier »fælles kultur«	
	Stærk	Svag	Stærk	Svag
Stor	<p>1) Evig konfrontation</p> <ul style="list-style-type: none"> - kamp om »liv og død« - fastlåsnings - overlevelse i andet regi - evolution indefra - én dominerende subkultur 	<p>2) Kolonisering</p> <ul style="list-style-type: none"> - optagelse udefra af nye værdier (internalisering) - ny selvopfattelse - produktion på ydre betingelser 		
lille	<p>3) »Adskilte verdener«</p> <ul style="list-style-type: none"> - ingen ændringer - symbolske overfladeændringer - styring af omgivelser - buffermekanismer omkring produktion 	<p>4) »Garbage can«</p> <ul style="list-style-type: none"> - politiske strukturbestemte strømme - produktionens skizofreni - identitetsproblemer 		

Figur 2. Mulige udfald af konfrontationer mellem forskellige ydre påvirkninger og forskellige grader af selvopfattelse og identitet.

til det omgivende samfund have svært ved at tænke og handle som en samlet strategisk enhed. Organisationen overlever kun, fordi de institutionelle omgivelser på grund af politiske og etiske hensyn mv. ikke kan samle sig om at gennemtrumfe konsekvente løsninger, hvorved det kunstneriske niveau ville falde på grund af en tæt produktionsstyring.

I kvadrant 2 er styringspresset svagt og tvetydigt, mens kulturen stadig er stærk. Her vil vi finde en situation præget af administrative overfladeændringer, styringsymbolik og politisk legitimeringsretorik, der ikke fører til væsentlige styringsmæssige forandringer i selve produktionskæernen. Som eksempel nævnes et af de større universitetshospitaler.

I kvadrant 3 er styringspresset stærkt og entydigt, medens kulturen er svag og modtagelig overfor økonomisk fornuft. Som eksempel kan nævnes private markedsstyrede virksomheder, samt institutioner under landbrugsministeriet, hvis aktivitet primært er brugerfinansieret, og hvor agrarkulturens markedsøkonomiske tankegang forenes med fagkulturens værdier.

I kvadrant 4 har vi en blandet situation med løse og uklare koblinger mellem omverdenens svage styringspres og organisationens sammensatte kultur. Her vil udfaldet være mindre forudsigeligt, men vil være mere situationsbestemt, præget af de normstrukturer og ændringsstrømme, som er fremherskende lokalt. Som eksempel kan nævnes halvoffentlige organisationer, interesseorganisationer, frivillige organisationer etc., hvor magtrelationerne og normsætterne skifter over tid. På samme måde ændres økonomistyringens indhold og gennemslagskraft efter de skiftende

vindretninger. Vi kan af caseeksemplerne udlede, at økonomistyringens udfald er politisk bestemt af henholdsvis omverdenens pres og organisationens identitet og modtagelighed.

Økonomistyringens betydning og forandringsevne som konsekvens af institutionelle omverdensrelationer

Den ovenfor nævnte klassifikation af forskellige udfald af konfrontationen mellem omverdenens styringsproces og kulturens styrke siger noget om mulighederne for at integrere økonomistyringens logik og produktionens kultur til en sammenhængende helhed.

Et andet spørgsmål er, hvorvidt omverdenens institutionelle værdistrukturer har betydning for økonomistyringens indhold, intensitet og ændringstilbøjelighed. Nogle organisationer kan være styret af mere eller mindre entydige interesser og værdier, der indgår i en stabil harmoni. Andre organisationer vil befinde sig i et spændingsfelt mellem forskellige rationaler og styringsideologier.

Spørgsmålet er, om omgivelserne institutionelle særpræg har indflydelse på økonomistyringens drivkræfter. I forbindelse med en større empirisk undersøgelse af alle statslige organisationens produktions- og styringsadfærd blev udarbejdet en analyse af økonomistyringens motiver og drivkræfter set ud fra organisationens egen oplevelse af sine politiske omverdensrelationer. (Melandter 1993) Økonomistyringens betydning på 2. og 3. ledelsesniveau blev undersøgt i 96 statslige organisationer opdelt i fire organisationsgrupper, som var forskellige hvad angår deres institutionelle omverdensrelationer.

I gruppe 1 er der tale om 25 institutioner, der primært oplevede sig selv som *politisk styrede* gennem forvaltningshierarkiet, jvf. iøvrigt netværksmodellen i fig. 1. Der er tale om organisationer, hvis ydelser er af mere kvalitativ art, finansieret primært gennem bevillinger. De føler sig som offentlige og ønsker derfor at forholde sig loyale i forhold til de politiske mærkesager, ministeriets regler og rammer, offentlighedens almene servicebehov etc. Det er organisationer, der oplever at have nære og positive relationer til ministeriet og politikerne, medens de ikke føler sig direkte afhængige af brugernes krav. Det er i overvejende grad konforme og strukturbevarende organisationer, der lægger stor vægt på at overholde fastlagte regler og konventioner. De er derfor ikke særligt ændringsorienterede. Som styringsmål stræber de især efter flere ressourcer, øget medbestemmelse og mere fleksible budgetregler. Som eksempel kan nævnes Toldvæsenet, Vejdirektoratet, Boligministeriets ejendomsdirektorat, samt Handelshøjskolen i København.

I gruppe 2 er der tale om 35 institutioner, der føler sig som både *politisk styrede* og *brugerstyrede*, dvs. at de har nære styringsrelationer til både forvaltningshierarkiet og brugernetværket. Deres ydelser kan bedst karakteriseres som almene samfundsgoder, der opfylder nære her-og-nu-behov. Det er her lettere at måle resultater gennem ydelserne mængde og brugernes behovsopfyldelse. Organisationernes oplevelse af succes afhænger primært af, om de kan producere ydelser, der lever op til brugernes behov, de politiske mærkesager, brugerorganisationernes generelle krav, offentlighedens omdømme etc. Deres organisatori-

ske basis er ministeriet, som de normalt har rimeligt gode relationer til. Ledelsen oplever sig som tæt styrede af især ministeriet og føler en begrænset bevægelsesfrihed, bl.a. på grund af de ofte kortsigtede politiske interesser. Der er tit modstrid mellem brugerhensynet og de politiske frihedsgrader. De er derfor tvunget til at tænke strategisk og politisk i forhold til omgivelserne. Argumentation gennem effektiv økonomistyring er her en vigtig ledelsesfunktion. De er gennemgående kompromissøgende i deres udfoldelse, men er dog også mere ændringsorienterede end gruppe 1. De er åbne over for nye problemløsninger og vil gerne gøre brug af flere styringsmidler. De er især interesseret i større autonomi, friere personalestyringsregler, mindre politisk-administrativ indblanding og øget beslutningsdelegering. Som eksempler på denne gruppe kan nævnes DSB, Statens Seruminstitut og Jordbrugsdirektoratet.

I gruppe 3 finder vi 15 institutioner, der føler sig primært *brugerstyrede*, dvs. at de i særlig grad identificerer sig med brugernetværkets værdier. De føler sig derimod mere frie i forhold til politikerne og ministeriet. Når de alligevel er offentlige, skyldes det en særlig myndighedsrolle og/eller opgavestruktur, hvor offentlig organisering muliggør en større produktionsskala. Ydelserne er ofte reguleret af priser eller andre økonomiske styringsmekanismer. Relationerne til brugerne er ofte komplicerede og problemfyldte. Ydelserne opfylder som regel her-og-nu-behov, og det er ofte nemt at måle mængde, værdi, kvalitet etc. Relationerne til ministeriet går næsten alene på overholdelsen af de økonomiske rammer. Derudover giver ministeriet dem po-

litisk opbakning og legitimitet. Politikerne opleves naturligvis som ret fjerne og usynlige. Vi møder her de institutioner, der er de mest ændringsorienterede. De er især interesseret i at opnå friere personaleregler og er interesseret i at styre virksomheden gennem strategiske planer. Som eksempler kan nævnes Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og Patentdirektoratet.

I gruppe 4 er samlet ialt 19 institutioner, der føler, at de har svage og uklare relationer til omverdenen. Det gælder især forholdet til forvaltningshierarkiet og til brugernetværket. Der er tale om institutioner, der primært føler sig styret af faglige normer og retslige regler, men som iøvrigt ikke oplever væsentlige restriktioner for deres udfoldelse. Ydelserne opfattes som almene goder, der mest består af viden og

kultur. Ydelserne er af kvalitativ art, og det er svært at måle effekten af dem. Ledelsen er fagligt orienteret, ret indadvendt og ofte usynlig. Organisationen er i sin identitet ikke særligt ændringsorienteret. Ledelsen mener, at problemerne især skal løses ved at uddelegere opgaver og ansvar. Som eksempler fra denne gruppe kan nævnes Danmarks Meteorologiske Institut, Den Sociale Ankestyrelse, Nationalmuseet, Værnepligtstyrelsen og Risø.

Vi har i figur 3 vist, hvorledes de 4 grupper betragter økonomistyringens betydning. Tabellen viser, at de 4 grupper har meget forskellig økonomistyringsadfærd.

Vi kan af analysen udlede, at økonomistyringens drivkræfter initieres oppefra eller udefra. Således vil organisationer uden

Figur 3.

Økonomistyringens betydning på to ledelsesniveauer (LC1 og LC2)	Andel i % af institutioner, der oplever to økonomistyringens som værende af stor/overordentlig stor betydning (i parentes stigende betydning)	
	Kontorchefer/ områdechefer	Sektionsledere/ arbejdsledere
Institutioner grupperet efter væsentligste interessentrelationer N = 94		
Gruppe 1 Politiske-administrativt styrede via forvaltningshierarkiet (i alt 25 institutioner)	56,0 (24,9)	36,0 (20,0)
Gruppe 2 Både politisk-administrativt styrede og brugerstyrede (i alt 35 institutioner)	48,6 (42,9)	41,2 (25,7)
Gruppe 3 Brugerstyrede via brugernetværk (i alt 15 institutioner)	66,7 (20,0)	46,7 (33,3)
Gruppe 4 Ingen klare styringsrelationer (i alt 19 institutioner)	15,8 (15,8)	15,8 (10,5)

Figur 3. Økonomistyringens betydning i 4 institutionsgrupper med forskellige eksterne interessentrelationer og forskellig institutionel selvforståelse.

omverdenspres og klare eksterne politiske relationer i mindre grad tillægge økonomistyringen betydning (gruppe 4). Analysen viser også, at økonomistyringen tillægges størst betydning absolut set i markedsstyrede institutioner med nære brugerrelationer (gruppe 3). Derimod synes økonomistyringens ændringsdynamik at være stærkest i organisationer, der befinder sig i spændingsfeltet mellem forvaltningsnetværket og brugernetværket (gruppe 2). Denne forskel kan primært forklares ud fra konfliktperspektivet. Der er her i højere grad tale om åbne, kommunikative og foranderlige organisationer, der befinder sig i mere turbulente omgivelser, og som er nødt til at reagere på omverdenens krav. Disse organisationer vil f.eks. have et større behov for at reflektere over skiftende og konflikterende politiske signaler og holde de økonomiske udfald under observation for dermed at kunne bevare det finansielle sikkerhedsnet. Der er også tale om organisationer, der er underkastet en større politisk og offentlig opmærksomhed og derfor må opbygge et større forsvarsberedskab (bedre indsigt, større gennemsigthed, øget synlighed, legitimering af effektivitet etc.).

Økonomistyringens politiske reformer og deres ledelsesmæssige effekt

Et af økonomistyringens mest interessante paradokser er den ofte enorme forskel, der hersker mellem økonomistyringens høje rationelle reformidealer og økonomistyringens faktiske styringshandlinger. Styringsreformer er ofte præget af klare og simple styringsideologier, der tiltænkes at skulle have en vigtig politisk signaleffekt. Reformerne indeholder som regel en række ide-

aler og »plusord«, som mest af alt skal synliggøre, formidle og »sælge« styringsprojektet mere, end de skal vejlede og tilrettelægge de faktiske styringshandlinger. Reformer er politiske, ideologiske udspil, der i sin logik ofte vil stå i modsætning til de gældende normer og myter i styringsfeltet (sektor, branche etc.).

F.eks. har de sidste 10 års styringsreformer i den offentlige sektor været præget af ny-liberalistiske idealer og symboler rettet mod det herskende bureaukrati. Som eksempler kan nævnes »decentralisering«, »afbureaukratisering«, »kontraktstyring«, »koncernstyring« etc. Disse »flagskibe« markerer en ensidig økonomistyringsstrategi drevet af koncepter som specialisering, lokale markedsmekanismer, selvstyring indenfor aftalte rammer etc. Der har derimod været lagt mindre vægt på strategisk planlægning, kollektiv helhedsstyring, integration mellem enheder etc. Disse idealer præger i højere grad den private sektor i disse år.

Heroverfor står den faktiske økonomistyring, der er langt mere centralistisk, hierarkisk og rutinebunden. Således viser undersøgelser af økonomistyringen i den statslige sektor (Melander, 1993), at de faktiske styringsforsøg på organisationsniveau i modsætning til reformidealene retter sig mod bevillingskontrollen og den centrale finansielle sikkerhed. Mens styringen har blikket rettet opadtil mod det politiske debatniveau, har samfundsreformerne opmærksomheden rettet nedadtil mod handlingsorganisationen.⁶

Dette paradoks kan forekomme absurd, men er vel forståeligt set ud fra en politologisk synsvinkel (Brunsson, 1986). Reformer er at opfatte som en slags opsøgende

teater, der skal dramatisere og eksponere økonomistyringens problemer og mobilisere aktørernes energi og opmærksomhed. En reform må derfor have ensidige, klare og relevante budskaber. Dens retorik har ofte kortvarig betydning, hvorfor den aldrig når at blive gennemført, før den afløses af en ny reform (Brunsson og Olsen, 1990, Olsen, 1991). Reaktionen tilpasser sig dette mønster. Modtagerne efterlever udadtil de formelle krav og spilleregler, men ofte er der blot tale om ydre staffage. Presset er jo kun midlertidigt, og »efter vinter kommer vår«. Ofte kan man nøjes med at tilrette sproget uden at ændre på handlingerne. Følgelig er der i reformer indbygget en høj grad af rationalitet, som kun kan genfindes som en svag genspejling i den efterfølgende styringspraksis.

En analyse af den faktiske økonomistyringspraksis i 96 statslige institutioner viser, at økonomistyringen – i modsætning til de gennemførte reformer – udviser en centralistisk, finansiel og relativt produktionsfjern handlingspraksis, jf. figur 4, side 162.

Endvidere afslører analysen, at de »excellente«, dvs. særligt styringsaktive institutioner, udviser samme adfærdsorientering som gennemsnittet af institutionerne. Man kan tolke det derhen, at økonomistyringens øgede betydning i samfundet ikke nødvendigvis fører til en mere progressiv og intelligent medieanvendelse (Melander, 1993). Øget styringsindsats resulterer derimod snarere i en forøgelse af aktiviteten på de eksisterende traditionelle arbejdsfelter, dvs. tættere kontrol, flere administrative systemer, flere rapporter, større gennemsigtighed etc. Derimod fører

den øgede styringsindsats ikke nødvendigvis til bedre og mere problemnær styring, som indebærer bredere problemforståelse, mere intensiv information, øget refleksion, øget produktionsindsigt, større produktionsnærhed, bedre differentiering etc.

Teorien om økonomistyringens dilemmaer og drivkræfter

Vi har i artiklen gennem forskellige analyser og metaforer søgt at afbilde økonomistyringens rationaler, dilemmaer og selvmodsigelser.

Vi har således demonstreret, at økonomistyringens modstridende værdier og normer udspringer af samfundets grundlæggende interessemodsatninger og udspilles på en åben scene med selvoptagne, intelligente og situationsbevidste aktører. Økonomistyringens traditionelle materielle logik kommer her ofte i konflikt med andre etiske samfundsværdier, faglige værdier og politiske handlingssæt. Økonomistyringens gennemslagskraft afhænger af, om den har appel til de dominerende aktører og deres værdier, interesser og handlingsmuligheder. Aktørerne har nok en vis handlefrihed til at styre, men befinder sig samtidigt i et delvist lukket rum af normer, regler og ressourcebegrænsninger, som stækker deres refleksions- og handlefrihed.

Til sidst har vi set, at økonomistyringen – trods øget samfundsmæssig opmærksomhed og større ledelsesmæssig reformaktivitet – ikke nødvendigvis fører til øget indsigt og bedre problemløsningsevne. Økonomistyringens handlingspraksis er præget af stærke politiske og kulturelle bindinger. Økonomistyringen indeholder således en række sociale funktioner og rationaler, som i sin natur ikke er konsisten-

Figur 4.

Styringsmidlernes anvendelsehyppighed i to institutionsgrupper	Styringsmidlerne anvendes meget/særdeles meget			
	Institutioner, som tillægger økonomistyringen stor/overordentlig stor betydning (i parentes stigende betydning) (LC1 og LC2)			Gennemsnittet af alle institutioner N = 96
	Kontorchefer m.v. N = 44 (27)	Sektions- og arbejdsledere N = 33 (21)		
Brug af styringsmidler (LCS)				
Finansloven og dens regler (F)	52,3 (44,4)	51,5 (38,1)		53,1
Den løbende regnskabsmæssige bevillingskontrol (F)	65,9 (59,2)	69,7 (57,1)		66,7
Et særligt bogholderi til at holde styr på restbevillinger (F)	47,7 (44,4)	57,6 (52,4)		49,0
Time-sagsregnskab (K)	25,0 (25,9)	27,3 (14,3)		17,7
Projektstyringssystem (K)	34,1 (33,3)	30,3 (33,3)		33,3
Handlingsplansystem (K)	38,6 (33,3)	36,3 (33,3)		34,4
Kontraktsystem (A)	15,9 (14,8)	18,2 (14,3)		13,6
Langtidsplanlægning Perspektivplaner (K)	47,7 (40,7)	48,5 (47,6)		41,7
Løbende produktivitetsopgørelser (K)	43,1 (48,1)	48,5 (57,1)		30,3
Effektivitetsanalyser (A)	22,7 (29,6)	30,3 (33,3)		14,6
Vurdering af brugertilfredshed (A)	22,7 (22,2)	24,2 (19,0)		18,7

Figur 4. Brug af styringsmidler i institutioner, hvor økonomistyringen tillægges stor eller stigende betydning set i forhold til gennemsnittet i alle institutioner.

A angiver »aktivitetsstyring«, K angiver »kapacitetsstyring«, F angiver »finansiel styring«.

te og sammenhængende, men snarere er tvetydige, uforenelige og dialektiske. De virker på samme tid både som normbevarende og normbrydende organismer (Czarniawska-Joerges, 1992).

Økonomistyringens grundlæggende adfærdsmønstre kan sammenfattes i teorien om økonomistyringens dialektik, dilemmaer og drivkræfter.

Økonomistyringens virkelighed har her 3 naturlige ansigter med hver sine indbyggede dilemmaer, som til stadighed skaber og reproducerer aktørernes refleksion og handlinger. De befinder sig på 3 forskellige niveauer:

- a. Samfundsniveau: *Administrationens klaustrafobi*

Figur 5.

Samfundsniveau	Organisationsniveau	Individniveau
Administrationens klaustrofobi	Produktionens skizofreni	Udviklingens egomani
Dualiteter	Dilemmaer	Dualiteter
Orden/holdepunkter Rutiner/stabilitet Inerti/forudsigelighed Organisation/integration Rationalitet/værdiskabelse Hierarki/udviklingsplatform Regler/retfærdighed Lukkethed/koncentration	Ressourceindsats mod behov Produktivitet mod servicekvalitet Struktur mod fleksibilitet Økonomi mod fagetik Bureaucrati mod markedsøkonomi Handling mod politik Kollektivism mod individualisme Integration mod specialisering	Frihed/udfoldelse Autonomi/motivation Selvudfoldelse/vindere og tabere Pres/modstand Refleksion/kreativitet Retorik/synlighed Magt/normbrud Åbenhed/forandring

Figur 5. Økonomistyringens dualiteter, dobbeltrationaler, dilemmaer og drivkræfter.

b. Organisationsniveau: *Produktionens skizofreni*

c. Aktørniveau: *Udviklingens egomani*

For hvert af disse niveauer hersker der modsætninger og dilemmaer, der hver især har indbygget hæmmende, bevarende og udviklende egenskaber.

Administrationens klaustrofobi udspringer af samfundets krav om økonomisk orden, ressourcemæssig rationalitet, retfærdig resourceallokering, kollektiv velfærd etc. Dilemmaet består i, at systemets logik, struktur og lukkede rationalitet vil hæmme individuel udfoldelse, intelligens, kreativitet og innovation, men kan undertiden understøtte kollektiv samordning og foretagsomhed. Administrationens logik er indbygget som et naturligt gen i alle organisationer. Økonomistyringens politiske retorik har sit ståsted i administrationens normer og værdier. Dens simple regler er ofte nemme at efterleve og imitere. Det

naturlige svar er at deltage i legitimeringsspillet retorik. Det paradoksale består her i, at en vis stabilitet, orden og forudsigelighed er en livsbetingelse for at sikre koncentration, problemløsning og udviklingsindsats. Orden og ressourcerationalitet behøver således ikke altid at være det modsatte af dynamik og udvikling.

Produktionens skizofreni dækker over det naturlige organisatoriske fænomen, at al produktion og værdiskabelse har indbygget en række interesse modsætninger. F.eks. er behovet for ydelser og kvalitet uendeligt og foranderligt og modsvares af en stigende indsats af knappe ressourcer. Tilsvarende medfører ydelsessiden behov for fleksibilitet, tilpasning og dynamik, mens produktionssiden har behov for kontinuitet, rutine og stabilitet. En effektiv kundeorienteret produktion vil ofte have elementer af både frie markedsorganismer og bundne planstrukturer. Generelt kan man sige, at økonomistyringen tæt på produktionen har flere ansigter, som afspejler

modstridende hensyn, og som må afspejles i styringspraksis.

Udviklingens egomani beskæftiger sig med aktørernes naturlige frie selvudfoldelse og behov for indflydelse på omgivelserne, ofte på bekostning af andre aktørers behovsopfyldelse. Magt, autonomi, frihed, motivation, behovsopfyldelse, selvudfoldelse, intelligens er de grundlæggende drivkræfter for al menneskelig udfoldelse. Dilemmaet er her, at selvudfoldelse og dominans skaber både vindere og tabere, som igen fører til konflikter, uro og turbulens. U hæmmet selvudfoldelse kan true samfundets og organisationens orden og sikkerhed. Men selvaktualisering udgør samtidigt den basale energi i organisationers forandring og udvikling.

Samfundets og dermed organisationers faktiske styring, udvikling og overlevelse kan forklares ud fra disse basale organismer. Økonomistyringens handlinger, normer og udviklingsforsøg i en konkret organisation kan forstås og forklares ud fra en analyse af disse modsatrettede værdier og normer. De fastlægger og reproducerer på den ene side de sociale strukturer, hvori økonomistyringen argumenteres, mobiliseres og iscenesættes. På den anden side er økonomistyringen gennem sin debatskabelse og sprog- og normudvikling med til at producere og mobilisere nye strukturer, som igen danner ramme om styring, produktionsforløb og nyudvikling på alle niveauer (Giddens, 1984).

Økonomistyringen må forstås som en integrerende del af samfundets, organisationers og menneskers erkendelse, normdannelse og magtudfoldelse. Det er her et tankevækkende paradoks, at økonomistyringens rationelle logik udgør en ensidig,

men naturlig del af økonomistyringens retorik, og at en konsekvent efterlevelse af økonomistyringens logik og retorik i styringspraksis vil føre til social og politisk irrationalitet, simpelthen fordi den blot er en genspejling af ét blandt flere værdisystemer, samt fordi den ikke tager hensyn til, at mennesker over tid og i et indbyrdes samspil selv konstruerer deres individuelle virkelighed.

Summary

Financial management has become increasingly important as part of the self-realisation and reality perception of organisations and people. The rationales and media behind financial management accounting are central issues in the public debate and take up more and more management

resources. Management accounting is perceived by managers and staff as an important strategic resource in the struggle for the organisations' survival and positioning in relation to the environment. Nevertheless, the daily practice of management accounting is often far removed from ideals and reforms, and the gap between political rhetoric and productive action is wide. The traditional conceptual framework and vocabulary of management accounting reflect the social and political reality to a limited extent only. The article presents a number of distinctive features of a new institutional perception-oriented research on the development and application processes of management accounting. This research is empirically based, its main emphasis being on public, service-producing organisations. Within the frames of this perspective, management accounting and its driving forces are seen in a political science and organisation-cultural conflict perspective in which the disparities of the environment and the

dilemmas of management accounting can stimulate extensively the intensity and significance of the management process. Normatively, this understanding of the process implies the incorporation and understanding of the rational decision logic of management accounting as part of a political science and multi-centered confrontational perspective.

Noter

⁰ En tidligere udgave af artiklen er blevet kommenteret af Finn Borum, Claus-Arne Hansen, Henrik Kjær Hansen, Tord Häversjö, Erik Johnsen, Torben Beck Jørgensen, Jan Mouritsen, Hanne Nørreklit og Peter Skærbæk. Dette førte til mange konstruktive kommentarer og ideer, som jeg så vidt muligt har indarbejdet i denne udgave. Jeg takker for disse værdifulde kommentarer, som gav mig ny energi og inspiration i forskningsprocessen.

¹ Økonomistyring udgør et vigtigt element i den offentlige sektors administrationspolitik og moderniseringsreformer i 80'erne. Økonomistyring skal her skabe nye incitamenter gennem målstyring, aktivitetsprioritering, omstrukturering og ressourcefordeling. (Se Melander, 1987).

² Styring som politiske strukturer, der fremmer en

bestemt adfærd, er bl.a. diskuteret i den såkaldte »public choice teori«, der ligger på grænsen mellem økonomi og politologi og behandler incitamentsstrukturer, der fremmer en given samfundsøkonomisk rationalitet.

³ Styring som ideologisk meningsdannelse og normpåvirkning er bl.a. behandlet i den del af politologien, der ser samfundets udvikling som en interaktion og diskurs mellem forskellige konfliktende rationaler og resulterer i dannelse af nye sprog, normer, værdier og magtstrukturer, jf. f.eks. Czarniawska-Joerges (1992).

⁴ Andre observationer viser, at økonomistyring på produktionsniveau initieres og udvikles lokalt og individuelt, når der er aktører, der kan se de politiske fordele af at have økonomisk indsigt.

⁵ Den anvendte klassifikation er foretaget af Hanne Nexø, på basis af en analyse af forskellige omverdensrelationer og organisationskarakteristika, indsamlet i surveyundersøgelsen. (Antonsen m.fl. 1990).

⁶ Denne konflikt mellem reformernes idealer og styringens praksis er behandlet hos Brunsson & Olsen (1990). Sondringen mellem »snakkeorganisationer« og »handlingsorganisationer« (Brunsson, 1989) viser de to modsatte sider af organisationers adfærd.

Litteratur

- Antonsen, Marianne, Hanne Foss Hansen, Henrik Kjær Hansen, Torben Beck Jørgensen og Preben Melander: Grunddokumentation for surveyundersøgelse. Skema 1-4. COS-forskningsrapporter 18.19.22 og 21/1990, COS København.
- Andersen, Ria & Bjarne Kohl, Økonomistyring i staten efter Budgetreformen. Fragmenter af en status. *Økonomistyring og informatik* 7. årgang nr. 5, 1992
- Beck Jørgensen, T., Den heterogene stat og administrationspolitik. *Nordisk Administrativ Tidsskrift*. Vol. 71 nr. 3 pp. 268-287, 1990.
- Brunsson, N., & Johan P. Olsen, *Makten att Reformera*. Stockholm. Carlssons.
- Brunsson, N., *The Irrational Organization: Irrationality as a Basis for Organizational Action and Change*. London. John Wiley & sons, 1990.
- Brunsson, N., (red), *Politik och ekonomi. En kritik av rationalitet som samhällsföreställning*. Lund. Doxa, 1986.
- Brunsson, N., *The Organizations of Hypocrisy. Talk, Decisions and Actions in Organizations*. New York. John Wiley & Sons, 1989.
- Czarniawska-Joerges, B., *The Wonderland of Public Administration: Organization studies* vol. 10. nr. 4. pp. 531-548, 1989.
- Czarniawska-Joerges, B., *Styringens paradoxer – scener ur den offentliga verksamheten*. Norstedts Juridik. Stockholm, 1992.
- Dent, J.F., »Accounting and Organizational Cultures: Field Study of the Emergency of a New Organizational Reality«. *Accounting, Organizations and Society*: vol. 16, no. 8 pp. 705-732, 1992.
- Feldman, M. & J.G. March, »Information in Organizations as Signal and Symbol«, *Administrative Science Quarterly*, vol. 26 pp, 171-186, 1981.
- Giddens, A., *The Constitution of Society*. Cambridge: Polity Press, 1984.
- Melander, P., Det udviklingskæbende regnskabsvæsen – om at påvirke menneskers adfærd gennem styring og information. *Økonomistyring & Informatik*, nr. 6 pp. 285-311, 1990.
- Melander, P., Økonomistyring i offentlige organisationer – høje idealer, svage signaler og begrænsede potentialer. *Politica* no. 4, pp. 434-453, 1987.
- Melander, P., *Økonomistyring og budgettering som ledelsesform*. København: Handelshøjskolens Forlag, Nyt Nordisk Forlag, 1993.
- Melander, P., Økonomistyring som politisk ændringsmiddel. Administrationens klaustrofobi, produktionens skizofreni og udviklingens egomani. København: COS Forskningsrapport 2/1991.
- Melander, P., Økonomistyringens drivkræfter, betydning og arbejdsformer i offentlige organisationer – passiv og autoritetstro regeloverholdelse eller aktiv og intelligent konflikt håndtering. En analyse af økonomistyringsadfærd i 96 statslige producerende institutioner set i lyset af deres oplevede omverdensrelationer og sociale selvforståelse. *Nordisk Administrativ Tidsskrift* vol. 74 nr. 1. pp. 59-93.
- Meyer, J.W. & W.R. Scott, *Organizational Environments: Ritual and Rationality*, Beverly Hills, Cal. Sage Publications, 1983.
- Mouritsen, J., Det styringsorienterede og det situationsbetingede regnskabsvæsen – to perspektiver på udformning af økonomisystemer. *Økonomistyring og Informatik*. Årbog 1988.
- Mouritsen, J., *The Social Significance of Accounts*. Doktor-afhandling. Samfundslitteratur: København, 1990.
- Olsen, J.P., Modernization Programs in Perspective: Institutional Analysis of Organizational Change, *Governance*. Vol. 4, nr. pp. 125-149, 1991.
- Worre, Z., *Det styringsorienterede regnskabsvæsen i støbeskeen*. Upubliceret note. Handelshøjskolen i København, 1973.