

Implementering og anvendelse af nyere ledelsesteknologier i den kommunale sektor

Af Christian Nielsen og Steen Nielsen

Resumé New Public Management vedrører transformeringen af ledelse i den offentlige sektor, bl.a. ved introduktion af nye krav til de offentlige ledere, herunder at skulle stå til regnskab for ressourceforbrug, kvaliteten af de leverede ydelser samt en fornuftig anvendelse af skatteborgerenes penge. En central del af New Public Management bevægelsen er derfor introduktionen af nye økonomistyringsteknikker og ledelsesmodeller. Denne artikel fokuserer på kendskab, udbredelse, prioritering og nytten af sådanne tiltag i kommunalt regi og sætter fokus på, hvorvidt økonomistyringsteknikker og ledelsesmodeller, udviklet til private virksomheder, også har en fremtid i den offentlige sektor. Via en spørgeskemabaseret undersøgelse med udgangspunkt i svar fra 290 respondenter belyser vi også viden om og anvendelsen af nyere økonomistyringsteknikker, omkostningsallokerings-teknikker, kvalitetsmålinger, benchmarking og målinger på projektniveau. Resultaterne indikerer, at viden om konkrete ledelses- og præstationsmålingsteknikker er forbavsende høj, også selvom respondenterne ikke selv anvender metoderne. Dette støttes endvidere af en faktoranalyse som viser, at respondenterne i høj grad kender elementerne i de forskellige typer af modeller.

1: Indledning

Betegnelsen New Public Management (NPM) relaterer sig til reformeringen af den offentlige sektor fra at være præget af bureaukrati til "responsiv ledelse" (Lapsley m.fl. 2002). Blandt de mange forhold, der har betydning for en sådan reformering, er indførelsen af nye ledelsesteknikker i den offentlige sektor. Sådanne moderne økonomistyringsteknikker er som oftest overført direkte fra den private sektor uden de store tilpasninger og sætter en organisations funktion og præstation i et helt nyt perspektiv. NPM introducerer eksempelvis præstationsmålinger med det formål at forbedre stringensen i de ledelsesbeslutninger og -handlinger, som tages i den offentlige sektor (Habersam m.fl. 2005, Budding 2004). En vigtig tilskyndelse til NPM er det pres, der ligger på den offentlige sektor for at øge effektiviteten med henblik på at reducere kravene til skatteyderne uden at ændre på mængden og kvaliteten af den offentlige service (Brignall & Modell 2000). Dette har været påpeget mange gange i den danske presse (se f.eks. JP, 22.11. 2007; 31.12. 2007; 2.6. 2008), men også det øgede bureaukrati styringen medfører (se f.eks. JP 6.12. 2008).

NPM debatten kan mest af alt karakteriseres som en søgen efter at skabe en offentlig sektor, der bevæger sig hen imod det private erhvervslivs ledelsesform og dermed væk fra det stereotype billede af de lokale myndigheder som ineffektive og spild af skatteydernes penge. Et vigtigt element i forbindelse med NPM er således, at nye økonomistyringsteknikker, dvs. moderne økonomistyringsværktøjer, udtænkt til og anvendt i den private sektor også kan overføres til den offentlige sektor.

Tanken bag en sådan reformering af den offentlige sektor synes at være, at en overførsel af de mest succesfulde ledelsesteknikker fra den private sektor til den offentlige sektor vil medføre bedre ledelse og højere effektivitet i det offentlige. De moderne økonomistyringsværktøjers rolle i relation til at sikre effektiviteten i den offentlige sektor bliver således at skabe gennemsigtighed i det offentliges omkostningsstruktur gerne mht. beslutninger vedrørende outsourcing, samt at sikre kvaliteten af de udbudte services og naturligvis en hensigtsmæssig udnyttelse af skatteborgerne penge.

I de senere år har der været et stigende pres på den offentlige sektor for mere gennemsigtighed i den offentlige administrations praksisser og allokering af ressourcer. I nogle lande er dette ønske affødt af sager om korrupsion og skandaler, mens det i andre skyldes høje skatter. I de skandinaviske lande er det de høje skatter, der udgør det største problem, både internt men også eksternt. I den offentlige debat stilles der således fortsat spørgsmålstegn ved, om fordelene ved at have en stor offentlig sektor opvejer de omkostninger, der er ved bureaukratiet, og om skattekroneerne er givet godt ud.

De fleste studier af moderne økonomistyringsværktøjer i den offentlige sektor fokuserer på, hvilke forhold der fører til en effektiv implementering af ledelsesteknikker, men det er et åbent spørgsmål, om de moderne økonomistyringsværktøjer, der anvendes i det private erhvervsliv, umiddelbart også kan overføres til den offentlige sektor. Gennem en spørgeskemaundersøgelse af et udvalg af de moderne økonomistyringsværktøjer i den offentlige sektor er formålet med denne artikel at kaste lys over kendskab, anvendelse, og nytten af disse i Danmark inden for den offentlige sektor. Formålet er endvidere at undersøge, om respondenterne har en rimelig korrekt opfattelse af de udvalgte begreberne. Kun derved vil den fremtidige anvendelse af dem føre til den ønskede effekt de enkelte værktøjer måtte have.

I sin undersøgelse af økonomistyringens rolle i forbindelse med reformeringen af den offentlige sektor argumenterer Van Helden (2005) for, at omfanget af nye økonomistyringsteknikker og deres betydning er indikatorer for, i hvor høj grad NPM har fået fodfæste. Således relaterer nærværende bidrag sig ikke kun til performance og effektivitet i offentlige myndigheder, men forsøger også at give et indtryk af, i hvor høj grad NPM er implementeret i dansk praksis.

Lapsley (1996) argumenterer for, at begrundelsen for øget anvendelse af præstationsmåling i den offentlige sektor skal findes i økonomiske begrænsninger, borgernes antagelser om ineffektiv udnyttelse af ressourcer i den offentlige sektor, nationens strenge afhængighed af offentlige midler, og endelig manglende incitament hos ledelsen og klart definerede kommercielle mål i offentlige organisationer. Disse argumenter indgår tilsvarende i vores diskussion om mulige årsager til overhovedet at implementere de moderne værktøjer i den offentlige sektor. Generelt forsøger vi med vores bidrag at efterkomme Lapsley & Wrights (2004) efterspørgsel efter mere dokumentation og diskussion for udbredelsen og nytten af disse teknikker i den offentlige

sektor. Undersøgelsen skal derfor blot ses som det første spæde forsøg på at kortlægge udbredelse af disse moderne teknikker i Danmark i den offentlige sektor.

Resten af artiklen er struktureret således: Afsnit 2 redegør for eksisterende litteratur om NPM, hvorefter vi i afsnit 3 beskriver forskning inden for moderne økonomistyring, herunder de nyere ledelsesteknologier som er blevet introduceret i den offentlige sektor. I afsnit 4 beskriver vi vores forskningsmetode. I afsnit 5 præsenteres og diskuteres den statistiske analyse og resultater af undersøgelsen, og dette sammenholdes med kvalitative kommentarer fra respondenterne. Endelig afsluttes artiklen med resume og konklusion i afsnit 6, og der fremsættes forslag til fremtidig forskning på området.

2: New Public Management

Hood (1995a) opfattes generelt som et banebrydende bidrag til NPM teori, og han argumenterer for, at det var en række nødvendige ændringer i den offentlige sektors regnskabs- og økonomistyringspraksisser, der affødte NPM. Ifølge Hood (1995a) indbefatter NPM to hovedpointer, nemlig at den offentlige sektor skal kunne stå til regnskab for ressourceanvendelse (borgerpres), og at den offentlige sektor skal stræbe efter optimering af de offentlige organisationer og arbejdsprocesser (rationalisering). I forlængelse heraf argumenterer Mouritsen m.fl. (2004, 380) for, at NPM derfor naturligt vedrører transformeringen af den økonomiske styring af offentlige organisationer fra udelukkende at indbefatte rammebudgetter til også at indbefatte et styrings- og økonomiperspektiv. Således kan der argumenteres for, at NPM handler om "virksomhedsificering" (Brunsson 1994) og "regnskabsificering" (Power & Laughlin 1992, 133) af den offentlige sektor. Osborne & Gaebler (1994) kalder en sådan transformation for en genopfindelse af den enkelte offentlige organisation, således at den bliver gjort ansvarlig i relation til et budget, men også i relation til produktivitetsmål og kundetilfredshed.

Selvom der til en vis grad synes at være enighed om, at NPM er et globalt fænomen, ser man væsentlige forskelle i de forskellige landes implementering af NPM (cf. Hood 1995; Lapsley m.fl. 2002). Dette kunne tyde på, at NPM ikke skal ses som en decideret teori, men snarere som en samling reformer og initiativer i den offentlige sektor. Vi kunne således kalde det en slags 'movement' eller bevægelse inden for offentlig økonomistyring. På linje med Hoods skelsættende bidrag (1992, 1995a, b) finder Pollitt & Boukaert (2000) to tendenser i relation til reformer i den offentlige sektor, nemlig administrative reformer og institutionelle reformer.

Administrative reformer handler først og fremmest om decentralisering af ansvar og indførelsen af præstationsmålings-regimer, der er orienterede imod processer og resultater, imens de såkaldte institutionelle reformer relaterer sig til, hvordan man organiserer ansvarscentre samt adskillelsen af bestiller- og udfører funktioner, f.eks. gennem udlicitering af jobs til det private erhvervsliv, dvs. privatisering.

Ifølge Budding (2004) relaterer NPM sig til at holde regnskab med den offentlige sektor og således måle de offentlige organisationers præstationer og gøre dem ansvarlige for disse, ikke kun på f.eks. et overordnet kommunalt niveau, men i lige så høj grad på område- og institutionsniveau. Men også sammenligning mellem, f.eks. omkostninger for en sygeseng per dag på Odense Universitetssygehus kontra en på Skejby Sygehus, bruges ikke bare som benchmark, men også som grundlag for tildeling af ressourcer. NPM er således lig med at skabe ansvarlighed for de resultater, som præsteres. En del litteratur, f.eks. Brignall & Modell (2000), argumenterer for, at det især er presset fra

skatteborgerne, som har medført, at de offentlige organisationer i stigende grad skal stå til regnskab for deres forbrug og resultater.

Størstedelen af litteraturen beskæftiger sig med NPM initiativer på regeringsniveau (se f.eks. Lapsley & Wright 2004), men der findes også bidrag, der angriber problemet fra de lokale myndigheders perspektiv, herunder kommuner. Her er det igen presset fra skatteborgerne, der har den største indflydelse på implementeringen af modeller, som gør, at den offentlige sektor skal stå til regnskab. I det følgende vil vi se på økonomistyringens rolle i et kommunalt regi.

2.1: Økonomistyringens rolle i kommunale forandringer

Lapsley m.fl. (2002) undersøger reformer hos lokale myndigheder i New Zealand og Skotland. De argumenterer for, at springet fra bureaukrati til aktiv ledelse kræver en ændring af såvel organisationens kultur som de ledelsesteknologier, der anvendes i organisationen. Lapsley m.fl. (2002) fremhæver fem karakteristika ved NPM, der gør sig gældende i et kommunalt regi:

- Understøtte ledelsens nye ansvar og rolle
- Fokus på udlicitering af ikke-kerne aktiviteter
- Opfatte borgeren som en kunde
- Afvise kortsigtethed i økonomiske beslutninger
- Fremme et helhedsperspektiv frem for snævre interesser inden for hver magistrat.

Mens disse forhold primært relaterer sig til ledelsesmæssige og kulturelle værdier, er der i forbindelse med reformeringen af kommuner tre typer ændringer, nemlig strukturelle, organisatoriske og procesrelaterede ændringer. I alle tre tilfælde kan økonomistyring spille en rolle.

Van Helden (2005) ser på, i hvor stor udstrækning forskning i offentlig økonomistyring refererer til forskellige grader af NPM implementering, såsom hvorvidt der blot er introduceret teknikker, eller om der også måles på effekten af disse. Van Helden (2005) konkluderede, at reformeringen af den kommunale sektor ledte til en større grad af selvstændighed, samtidig med at der skete en vis forbedring af udnyttelsen af de økonomiske ressourcer, mens egentlige ændringer i økonomistyringen var beskedne.

Er præstationsmåling og ledelse i den offentlige sektor således en myte? Dette spørgsmål rejstes af Modell (2004, 39), der påpeger, at NPM ofte kædes sammen med en strategisk multidimensionel tilgang til præstationsmåling, som eksempelvis Balanced Scorecard og Business Excellence modellen, som dog både benytter bløde som hårde målinger. Han konkluderer dog, at NPM i praksis er karakteriseret ved større anvendelse af kvantitative regnskabsbaserede præstationsmål.

3: Udbredelsen af nyere økonomistyringsværktøjer

Gennem de sidste årtier har der været en del nyskabelser inden for økonomistyringsteknikker. Disse kan til en vis grad føres tilbage til Eccles' skelsættende artikel fra 1991 i HBR: "The Performance Measurement Manifesto". Også Johnsen & Kaplans bog (1987), *Relevance Lost*, markerede et vendepunkt inden for økonomistyring. Tilsammen bidrog disse værker mærkbart til diskussionerne, der ledte til tankerne bag Balanced Scorecard og Activity Based Costing. En del forskning havde forudset udbredelsen og effekten af sådanne tilgange til præstationsmåling og argumenterede således for, at præstationsmåling herigennem er blevet mere fremtrædende og gennemsigtig.

Spørgsmålet er nu: Hvorfor skulle den offentlige sektor ikke også kunne få glæde af disse nye teknikker/værktøjer? Nye økonomistyringsteknikker er generelt forbundet med nye værdisæt (Broadbent 1995). I den offentlige sektor kan et sådant nyt værdisæt eksemplificeres med strategisk tænkning, rationalisering, effektivitet samt kundeservice over for borgerne, hvilket falder helt i tråd med NPM agendaen.

Brignall & Modell (2000) advarer dog om, at den direkte overførsel af nyere økonomistyringsteknikker fra den private sektor til den offentlige sektor bør foretages med varsomhed. På baggrund af deres undersøgelse af betydningen af institutionel teori for en vellykket implementering af præstationsmålingsmodeller i det offentlige forklarer Brignall & Modell (2000) således, hvilken betydning samspillet mellem opdragsgivere (her regeringen), professionsgrupperne i den organisation som udbyder servicen og brugerne har for designet og implementeringen af præstationsmålingssystemer i den offentlige sektor.

De nyudviklede økonomistyringsmodeller kan potentielt skabe ny synlighed omkring kvaliteten og effektiviteten i den offentlige organisations serviceleverance. Således konkluderer Kennedy & Affleck-Graves (2001), at virksomheder, der anvender Activity Based Costing, i høj grad overhaler deres konkurrenter, fordi virksomhedens omkostningskontrol og udnyttelse af ressourcer forbedres.

Mouritsen & Larsen (2005) argumenterer for, at der er behov for en bredere opfattelse af økonomistyring end blot at være en kontrolinstans. Dette er måske mest relevant i den offentlige sektor, hvor produkterne for det meste er videnbaserede services. Denne opfattelse er i høj grad på linje med NPM agendaen, hvor Mouritsen & Larsen (2005) fremsætter, at ledelse af videnressourcer er et spørgsmål om at økonomisere, organisere og udnytte disse.

3.1: Udbredelsen af nyere økonomistyringsmodeller i den offentlige sektor

I deres bidrag fra 2004 undersøger Lapsley & Wright, i hvor stor udstrækning nyere økonomistyringsmodeller anvendes i den offentlige sektor. Undersøgelsen fokuserer på den offentlige sektor i England og er baseret på svar fra økonomiansvarlige. Lapsley & Wright (2004) konkluderer, at den engelske regering havde en stor indflydelse på indførelsen af nyere økonomistyringsmodeller.

Ifølge Rogers' (1995) forskning inden for diffusions-teori er det vigtigt at skelne mellem faktisk implementering og konkret anvendelse, samt den officielle udbredelse af nye modeller og teknikker. Dette skyldes, at ledelsesmæssige handlinger forårsaget af et institutionelt pres, eksempelvis fra regering eller anden opdragsgiver til at indføre en ny økonomistyringsteknik, kan være til hinder for en succesfuld implementering (Oliver 1991), hvorimod det er mere sandsynligt, at en frivillig implementering vil være succesfuld.

I sit studie af regionsråd i Canada undersøger Townley m.fl. (2003) forholdet mellem præstationsmåling og offentlige institutioners rationaliseringsgrad. Undersøgelsen konkluderer, at implementeringen af nyere økonomistyringsmodeller i høj grad er forbundet med en stræben efter argumenter for ledelsesbeslutninger og en øget tendens til at måle på processer snarere end blot effektmålinger.

Ifølge Kloot & Martin (2000) har lokale myndigheder traditionelt været mest interesseret i at måle de primære målsætninger, dvs. resultater, på bekostning af de sekundære målsætninger, dvs. hvad der er bestemmende for virksomhedens præstation.

Baggrunden herfor er ifølge Kloot & Martin (2000), at der typisk er for lidt opmærksomhed omkring, hvilke faktorer der er afgørende for virksomhedernes præstation, dvs. langsigtede strategimål såsom forbedring af virksomhedens interne værdiskabelsesprocesser, innovation og læring. Disse faktorer er vigtige for ledelsen af enhver virksomhed, men problemet er, at man mangler metoder til at måle disse aspekter af en organisations formåen.

4: Metode

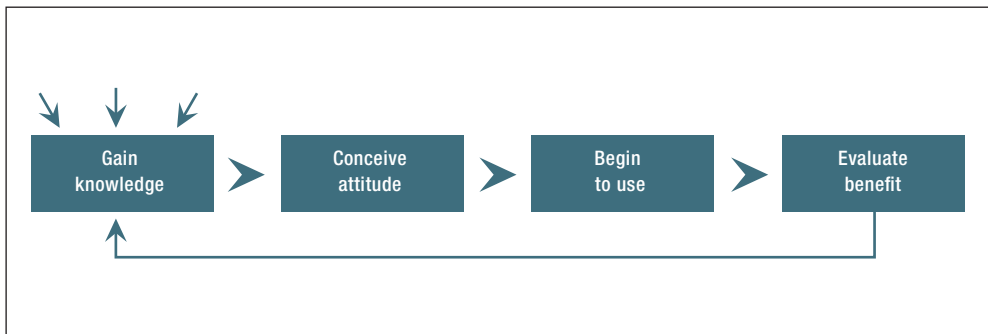
4.1: Spørgeskemaets udformning

Spørgeskemaet er inddelt i tre faser og indeholder i alt 124 spørgsmål. I spørgeskemaets første del blev respondenterne bedt om at give generel information vedrørende den kommunale organisation, hvori han/hun er ansat, f.eks. antal ansatte, organisationens årlige budget, respondentens position i organisationen, tilknytning til den offentlige sektor, uddannelsesmæssig baggrund samt anciennitet i organisationen. Endvidere blev respondenterne bedt om at give deres kommentarer til hver gruppe af spørgsmål i resten af spørgeskemaet.

Spørgeskemaundersøgelsen er udformet således, at vi med dette projekt er i stand til at skaffe os indsigt i de ansattes viden om og anvendelse af nyere økonomistyringsteknikker, samt deres opfattelse af brugbarheden på trods af, at respondenterne er ansat i forskellige funktioner og deres vidensniveau og uddannelsesniveau dermed kan variere (se f.eks. Chenhall 1997). En simpel model i relation til at opnå kendskab til, implementere og senere evaluere effekten af en ny ledelsesmodel, kan anskues efter fire faser illustreret i modellen i figur 1. Modellen her bygger på etableret teori omkring organisationsmæssig og individuel læring (se f.eks. March & Olson, 1988; Stewart, 1997).

I den første fase opnår organisationen viden om ledelsesmodellen. Dette kan ske gennem medarbejdernes kontakt med omverdenen gennem kurser, aviser, netværk, lærebøger etc. I fase to formes den eksisterende viden til input, hvormed medarbejderne skaber en mening om de nyere ledelsesmodeller og økonomistyringsteknikker. Hvis denne holdning er positiv, og en eventuel implementering synes at skabe værdi for organisationen, vil man tilmed overveje design af modellen til den specifikke organisation. Der kan være flere grunde til, at en afdeling eller en offentlig institution vælger at indføre en økonomistyringsteknik eller ledelsesmodel. Der kan f.eks. være utilfredshed med de eksisterende ledelsessystemer, utilstrækkelig gennemsigtighed i virksomhedens omkostninger og udgifter, øget pres fra ledelsen eller ganske enkelt modelene (Abrahamson, 1991; Bjørnenak, 1997; Kaplan, 1998; Malmi, 1999).

Figur 1: De gradvise læringstrin som spørgeskemaet er baseret på



Fase tre vedrører selve implementeringen af ledelsesmodellen, medens den sidste fase, fase fire, vedrører evalueringen af den effekt, som modellen forhåbentlig har haft i organisationen. Nyttens af en given praksis bør først evalueres efter en vis anvendelsesperiode, f.eks. 12-18 måneder. Mens fase 1 og 2 vedrører beslutningen om at adoptere en given ledelsesmodel, så vedrører fase 3 og 4 implementeringen af modellen og evalueringen af dens nytte.

I spørgeskemaet blev respondenternes viden om en given praksis eller teknik, under hensyn til den ovenstående model, inddelt i en tre-trins proces, nemlig:

- At respondenterne genkender navnet på den givne praksis.
- At respondenterne genkender karakteristika ved den givne praksis.
- At respondenterne kan anvende og reflektere over anvendelsen af en given praksis.

I spørgeskemaet anvender vi denne tre-trins proces i omvendt rækkefølge for ikke at "farve" respondenterne senere svar.

4.2: Respondentgruppe og dataindsamling

Et vigtigt og højaktuelt emne i forbindelse med ledelsen af offentlige institutioner og kommuner er overgangen fra udgiftsbaserede tilregninger til omkostningsbaserede allokeringer og -regnskabspraksisser. Samtidig ser man et stort politisk pres for mere gennemsigtighed, mere effektivitet og bedre udnyttelse af ressourcer. Dertil kommer, at en af de største reformer af det offentlige system, kommunalreformen, i øjeblikket er i fuld gang.

Respondentgruppen defineredes som alle kommuner i Danmark i 2004, og hver enkelt kommunal enhed, der kunne betegnes som et omkostningssted. Vi kontaktede således den person, der var ansvarlig for budgettering og regnskabsførelse i hver enkelt enhed i de 270 kommuner, der eksisterede på det tidspunkt, hvor vores undersøgelse blev gennemført. Dette blev til i alt ca. 1.000 mulige respondenter. Siden undersøgelsen blev gennemført, har det kommunale system i Danmark som bekendt gennemgået en omfattende reformering, således at de 270 kommuner nu er afløst af 99 storkommuner.

Vi modtog i alt 349 besvarelser, svarende til en responsrate på 38 pct. Fyrre af disse var blanke, forstået på den måde, at der blev registreret en elektronisk respons fra respondenterne, men spørgeskemaerne var ikke blevet udfyldt. Derudover måtte vi kategorisere 23 af besvarelser som ubrugelige, idet en overvejende del af spørgsmålene var besvaret med "ved ikke". Sammenlagt fik vi således 286 anvendelige besvarelser svarende til en responsrate på 30 pct., hvilket vi finder tilfredsstillende sammenlignet med tilsvarende undersøgelser. Da undersøgelsesperioden var ovre, og der blev lukket for flere besvarelser, genererede NSurvey en excel-fil til brug for selve analysen.

5: Resultater og diskussion

I dette afsnit beskrives analysens opbygning og resultaterne hidrørende derfra. Indledningsvis er udført lidt deskriptiv statistik på de forskellige aspekter af ledelsesmodellerne, herunder graden af viden, faktisk anvendelse, prioritering samt nytten af disse. Dernæst er brugen af benchmarking vist, hvorefter brugen af finansiel og ikke-finansiel information er analyseret. En faktoranalyse er anvendt for at kunne fastslå, hvorvidt respondenterne har en nogenlunde korrekt opfattelse af ledelsesmodellernes forskellige elementer. Endelig har vi foretaget en variansanalyse for at teste, om organisationens størrelse har indflydelse på medarbejdernes viden.

5.1: Kendskab, anvendelsen, prioritering og nytten af nyere økonomistyringsmodeller
Jf. spørgestrategien foroven blev spørgsmålene stillet således, at respondenternes kendskab til, samt prioritering og anvendelse af fem nyere økonomistyringsmodeller blev undersøgt. Til dette formål anvendtes en Likert Skala fra 1 til 7, hvor 1 korresponderer til ingen kendskab og 7 korresponderer til stærkt kendskab. Foruden Likert skala besvarelsen til kendskab og anvendelse af hvert koncept, illustrerer tabel 1 anvendelsesgraden, samt prioritering og effekt af de udvalgte koncepter. Kun respondenter, som svarede ja til anvendelse, kunne også besvare spørgsmålene om prioritering og nytte.

De fem nyere økonomistyringsmodeller som undersøgtes i spørgeskemaet var: Activity Based Costing (ABC), Balanced Scorecard (BSC), Videnregnskaber (VIR), Business Excellence modellen (også kaldet EFQM), samt Total Quality Management (TQM). For både ABC og EFQM indikerede ca. halvdelen af respondenterne det højeste mulige kendskab, hvorimod kendskabet til BSC og VIR var mere ligeligt fordelt på tværs af 7-trins skalaen. Det er interessant at bemærke, at BSC og VIR, som er relativt højt eksponerede koncepter i den private sektor i Danmark (Nielsen m.fl., 2003), tilsyneladende i mindre grad har penetreret ledelsesgangene i den offentlige sektor sammenlignet med ABC, EFQM og TQM. Forklaringen på det høje kendskab til EFQM modellen er, at Århus Amt i 1999 udarbejdede en såkaldt "Virksomhedsmodel", som baserer sig på EFQM principperne (se Århus Amt 2004).

Tabel 1: Graden af kendskab, anvendelse, prioritering og nytte af de nyere økonomistyringsmodeller

Økonomistyringsmodel og middelværdi	Activity Based Costing	Balanced Scorecard	Videnregnskaber	Business Excellence/ EFQM	Total Quality Management
Graden af kendskab	5,7	4,0	4,1	5,7	4,7
Faktisk anvendelse	8,1%	10,5%	9,5%	3,5%	3,9%
Prioritering af model	4,3	4,9	4,3	4,2	4,0
Nytte af model	4,7	4,3	4,2	4,0	3,8

Næste skridt var afklaring af anvendelsesgraden af de fem modeller. Undersøgelsen viser også, at anvendelsen af nyere økonomistyringsmodeller i den offentlige sektor er relativt sparsom. Ca. 10 pct. af de adspurgte respondenter svarede ja til anvendelsen af koncepterne ABC, BSC, og VIR, imens kun hhv. 3,5 og 3,9 pct. anvendte EFQM og TQM. Til sammenligning hermed viste Nielsen m.fl. (2003), at anvendelsen af disse nyere økonomistyringsmetoder i den private sektor, at trods relativt godt kendskab og en positiv holdning til især ABC og BSC, så er den konkrete anvendelse af koncepterne langt mindre end først antaget. Der er dog – iflg. Økonomistyrelsens hjemmeside – iværksat yderligere undersøgelser af de moderne økonomistyringsværktøjer udbredelse i den offentlige sektor for at afdække dette.

Især den megen fokus omkring omkostninger i den offentlige sektor betyder, at en ABC anvendelse på kun 8,1 pct. er overraskende, når der henses til anvendelsen i den private sektor, hvor denne var ca. 20 procent (Nielsen m.fl., 2003). Blandt de mulige forklaringer på den sparsomme anvendelse på tværs af samtlige koncepter er, at nyere økonomistyringsmodeller er blevet introduceret i den offentlige sektor i Danmark relativt sent, bl.a. af Økonomistyrelsen i sen-90'erne. Trods stor interesse for ny offentlig ledelse og anvendelsen af nyere økonomistyringsmodeller både i Danmark og i resten

af verden (se også Ittner & Larcker, 1998) synes der stadig at eksistere et stort potentiale i de danske kommuner. Derfor synes det også relevant at undersøge årsagerne til, at modelleres anvendelse ligger imellem 3,5 og 10,5 pct. Respondenternes kvalitative kommentarer antyder nogle mulige årsager, herunder modstand mod forandring:

“Vi gør, hvad vi kan for at holde alle disse teoretiske modeller væk fra vores dørrtrin, vi anvender vores sunde fornuft og dialog med de ansatte som det mest vigtige styringsinstrument”

Respondenternes prioritering af koncepterne og opfattelse af disses effekt følger den relative grad af implementering imellem dem, som anført foroven. En mulig forklaring herpå er modellernes relativt unge ”alder” i organisationerne. Således anfører to af respondenterne:

“Omkostningsregnskaber er først nu på vej ind i kommunerne, og derfor er vi blot ved begyndelsen ...”

“Organisationen er først inden for de sidste to og et halvt år begyndt at ændre den økonomiske styring og lederskab fra 80’erne til mere moderne tænkning.”

5.2: Anvendelsen af benchmarking

I modsætning til de nyere økonomistyringsmodeller, som undersøges foroven, har principperne angående benchmarking været promoveret i den kommunale sektor i langt flere år. Derfor valgte vi at undersøge, hvorvidt benchmarking, måske i højere grad end disse modeller, er noget som har ledelsesbevågenhed. Således undersøgte anvendelsen af benchmarks til at sammenligne med lignende magistrater og kommuner i Danmark. Resultaterne i tabel 2 viser noget overraskende en generelt meget lav anvendelse af benchmarking, både i relation til finansielle og ikke-finansielle præstationsmål, trods det faktum at benchmarking har været diskuteret i langt længere tid i den offentlige debat end begrebet ikke-finansielle måltal.

Tabel 2: Anvendelsen af finansiell og ikke-finansiell benchmarking

Spørgsmål	Middelværdi (1-7)	Standardafvigelse
Vi benchmarker alle vores omkostninger og omkostningsstruktur med en referencegruppe af ligesindede organisationer	3,7	2.1
Vi benchmarker alle resultaterne fra vores medarbejderundersøgelser med ligesindede organisationer	2,6	1.8
Vi benchmarker alle resultaterne fra vores borgerundersøgelser med ligesindede organisationer	2,5	1.7
Vi benchmarker alle resultaterne fra vores procesmålinger med ligesindede organisationer i den private sektor	2	1.4

Benchmarking af omkostninger var nogenlunde middel i forhold til anvendelse og dermed den mest anvendte type af benchmarking. Dette hænger formentlig sammen med, at omkostninger er nemmere for de kommunale organisationer at måle end eksempelvis medarbejdertilfredshed, borger-/brugertilfredshed, og efficiensen af arbejdsprocesser. De sidstnævnte områder bedømmes alle til langt under gennemsnittet, hvilket er godt i tråd med, at de nyere økonomistyringsmodeller, som mobiliserer disse informationstyper, også er mindre anvendt.

5.3: Anvendt finansiel og ikke-finansiel information

Når der analyseres nærmere omkring, hvilke typer information respondenterne rent faktisk anvender, tegner der sig et billede af, at de fleste kommunale organisationer i nogen grad har adgang til information om omkostninger og har mulighed for at prisfastsætte deres services.

Tabel 3: Anvendelsen af finansielle informationer

Spørgsmål	Middelværdi (1-7)	Standardafvigelse
Vi er i stand til at henføre direkte arbejdskraft og direkte materialeforbrug til vores ydelser	4.6	1.9
Vi fordeler alle indirekte omkostninger på tværs af ydelserne (f.eks. administrationsomkostninger)	3.6	1.9
Vi er i stand til at prisfastsætte ændringer i målsætninger med vores nuværende økonomistyringssystem	3.5	1.8
Vi er i stand til at henføre alle variable omkostninger til organisationens ydelser	3.7	1.8
Vi er i stand til at udregne omkostningerne forbundet med hver type serviceydelse/produkt	4.0	1.9

Tabel 3 viser således, at mens allokering af indirekte omkostninger og omkostningsallokering med henblik på prissætning kun er lidt over middel, så er man vant til at henføre direkte omkostninger til sine ydelser. I de kommende år forventes flere og flere offentlige services at blive privatiserede. I forbindelse hermed kan prissætning af services blive afgørende i den forøgede konkurrence med private virksomheder. Af andre vigtige aspekter i relation til at levere en god service til borgerne kan nævnes medarbejdertilfredshed samt bruger-/borgertilfredshed. Undersøgelsens resultater er vist i tabel 4.

De fleste af de ikke-finansielle informationer omkring organisationernes værdiskabelse scorer i underkanten af eller meget tæt på gennemsnittet. Dog vil vi her fremhæve de tre indsatser med den højeste score. Udsagnet "Servicemål er centrale pejlemærker for vores organisation" var topscoreren inden for denne kategori. Det er dog interessant at bemærke, at målinger omkring kvalitet og borgernes vurdering af organisationens evne til at opnå disse scores lavere end gennemsnittet. Med andre ord er respondenterne ikke klar over, hvordan man kommer frem til, hvorvidt servicemålene opfyldes, eller også evalueres dette på subjektiv vis af organisationens ledelse uden målinger. Noget tyder dog på, at de kommunale virksomheder alligevel gør sig tanker omkring, hvorledes organisationen fungerer, idet medarbejdertilfredshedsundersøgelser samt undersøgelser af brugersammensætning scores omkring gennemsnittet.

Når man sammenligner resultaterne fra afsnit 5.2 angående benchmarking med tabel 4, så fremkommer der et entydigt billede af en større tilbøjelighed for kommunerne til blot at måle både på finansielle og ikke-finansielle faktorer end til at sammenligne disse med lignende organisationer, jf. tabel 2. Der synes derfor umiddelbart at være plads til stor forbedring i relation til dette aspekt, men grundet benchmarking problematikken, er der er nok tale om et initiativ, som skal komme fra Kommunernes Landsforening eller Regeringen.

Tabel 4: Anvendelsen af ikke-finansielle informationer

Spørgsmål	Middelværdi (1-7)	Standardafvigelse
Vi gennemfører regelmæssige medarbejdertilfredshedsundersøgelser i organisationen	3.9	2.0
Vi har omfattende målinger på vores medarbejdere og deres kvalifikationer (f.eks. uddannelsesniveau, kurser o.l.)	3.5	1.7
Vi har omfattende målinger vedrørende opkvalificering af vores medarbejdere og deres kompetencer	3.6	1.6
Vi har omfattende målinger på medarbejderes tilfredshed med ledelsen	3.7	1.9
Vi har målinger der relaterer sig til borgernes/brugernes sammensætning og befolkningsudviklingen	3,9	2.1
Vi har målinger der relaterer sig til borgernes/brugernes tilfredshed med de ydelser de modtager fra os	3.4	1.9
Vi har målinger på borgernes adgang til vores organisation og medarbejdere via informationsteknologi og anvendelsen af disse muligheder	3.3	1.9
Vi har målinger på vores anvendelse af informationsteknologi i vores daglige arbejde	3.1	1.8
Vi måler på kvaliteten af de leverede ydelser	3.6	1.9
Vi har resultat- og effektmålinger på borgernes oplevelse af ydelsernes kvalitet	3.1	1.8
Servicemål er centrale pejlemærker for vores organisation	4.6	1.7

5.4: Faktoranalyse mellem undersøgelsesniveauerne

Med udgangspunkt i modellen i figur 1 i afsnit 4.1 vil vi undersøge, om respondenterne kender elementerne af de forskellige ledelsesmodeller, som de mener, er nyttige, eller omvendt, om de rent faktisk anvender dele af bestemte ledelsesmodeller uden at være klar over det. Derfor vendte vi den naturlige spørgerækkefølge, som kunne udledes af figur 1, om, og spurgte til fase 3 og 4 inden fase 1 og 2. Med henblik på at afsløre, om organisationerne og respondenterne udvælger elementer fra bestemte ledelsesmodeller fra litteraturen, som det er tilfældet i den private sektor (Cooper & Kaplan, 1991; Anderson 1995), foretog vi en faktoranalyse. Resultaterne er afbilledet i tabel 5.

Der rejser sig flere interessante resultater på baggrund af faktoranalysen. For det første viser resultaterne, at respondenterne har en særdeles stærk forståelse for Activity Based Costing. Resultatet er straks dårligere, når man ser på de to ledelsesmodeller Balanced Scorecard og Videnregnskaber. Resultaterne her viser, at respondenterne svarer, at disse koncepter er meget anvendt og nyttige, men at deres efterfølgende identifikation af nøgleelementer tilhørende disse modeller ikke er til at genkende. Dette skyldes muligvis, at forskellene mellem netop disse to ledelsesmodeller kan være svære at skelne, eller at nogle offentlige organisationer anvender disse modeller på en kombinatorisk facon.

Faktoranalysen afslører, at der er mange delementer, som har korrelationer over 0,2, hvilket utydeliggør billedet en smule. Analysen viste, at der var tre overordnede svargrupperinger, hvorom vi kan give følgende karakteristika:

Korrelationen mellem de to elementer 'Vi har identificeret de mest ...' og 'Organisationens ledelsesudfordringer er ...' sammenkæder i princippet Activity Based Costing med Videnregnskabs-elementerne.

Tabel 5: Faktor analyse baseret på tre faktorer

Udsagn	Faktor 1	Faktor 2	Faktor 3	Model
Vi har identificeret de mest centrale ressourcepuljer i organisationen (en ressourcepulje kan være biler, medarbejder-timer, lokaler)	-0,006	0,469	0,554	ABC
Vi anvender aktivitetsbaserede fordelingsnøgler til at fordele omkostninger fra aktiviteter til omkostningsobjekter (et omkostningsobjekt kan være en ydelse, et produkt, eller en bestemt kundegruppe)	0,234	0,13	0,841	ABC
I forbindelse med fordelingen af omkostninger er vi bevidste omkring anvendelsen af fordelingsnøgler baseret på enten antal transaktioner, aktivitetens varighed eller ved direkte målinger	0,215	0,126	0,85	ABC
Vi har udarbejdet et aktivitetshierarki for hvert omkostningsobjekt (et omkostningsobjekt kan være en ydelse, et produkt, eller en bestemt kundegruppe)	0,483	-0,005	0,698	ABC
Organisationen har udarbejdet en videnfortælling med udgangspunkt i den værdi der leveres til borgerne	0,526	0,087	0,449	VIR
Organisationens ledelsesudfordringer er formuleret eksplicit	0,125	0,587	0,416	VIR
Organisationens strategi for videnledelse danner baggrund for identifikationen af relevante målinger	0,662	0,239	0,411	VIR/BSC
Organisationens viden og kompetencer dokumenteres i en database eller lignende	0,659	0,154	0,281	VIR
Organisationen anvender kompetenceprofiler på afdelingsniveau	0,542	0,352	0,221	VIR
Organisationen anvender kompetenceprofiler på medarbejderniveau til HR-styring og MUS samtaler	0,409	0,491	0,218	VIR
At have den mest effektive udnyttelse af ressourcerne er mest forenelig med vores strategi	0,076	0,737	0,164	BSC
At være mest innovativ og nytænkende i sektoren er mest forenelig med vores strategi	0,147	0,726	-0,034	BSC
Organisationen kobler alle målinger til strategien ved hjælp af et strategikort?	0,746	-0,082	0,134	BSC
Målinger er tæt knyttet til de kritiske succesfaktorer for organisationen?	0,751	0,185	0,277	BSC
Vi har opstillet konkrete målsætninger for alle vores målinger og følger op på disse	0,632	0,4	0,18	BSC
Ledelsens anvendte målinger kommunikeres tydeligt til resten af organisationen	0,443	0,52	0,132	BSC
Organisationen arbejder med kvalitetsudvikling og kvalitetsledelse fra et helhedsorienteret perspektiv	0,199	0,795	0,118	TQM
Proces- og forandringsledelse er vigtige arbejdsredskaber i vores organisation	0,149	0,808	0,035	TQM
Vi måler aktivt på organisationens effekt på samfundet	0,753	0,136	0,01	EFQM
Vi måler aktivt på organisationens lederskab	0,675	0,365	0,033	EFQM
Faktorenes forklaringsgrad af varians	40,3	11,5	8,0	-

Høje faktorer er markeret med farven grå-blå, hvilket indikerer en sammenhæng til den relevante model.

Forklaret varians: 60%

Ekstraktionsmetode: Principal Component Analysis.

Rotationsmetode: Varimax med Kaiser Normalization.

Tabel 6: Variansanalyse mellem organisationens størrelse og medarbejdermålinger

Kilde	Type III sum of squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Tilpasset model	7.210,8 ^{a)}	41	175,8	2,1	0,000
Skæring	59.741,8	1	59.741,8	712,8	0,000
1) Årsbudget	437,7	7	62,5	0,75	0,633
2) Antal medarbejdere	1.690,8	7	241,5	2,9	0,007
1)*2)	2.975,5	27	110,2	1,3	0,146
Fejlled	18.187,9	217	83,8		
Total	182.017,0	259			
Tilpasset total	25.398,6	258			

^{a)} R Squared = 0,284 (Adjusted R Squared = 0,149)

Elementet 'Organisationen har udarbejdet en videnfortælling...' skaber bro mellem Videnregnskabet og Balanced Scorecard.

Der er adskillige udsagn, som skaber bro mellem udsagn fra Videnregnskaber og Balanced Scorecard, f.eks. 'Ledelsens anvendte målinger kommunikeres ...' og 'Organisationens strategi for videnledelse....'.

Disse resultater antyder, at flere modeller anvendes samtidigt i nogle organisationer. Eksempelvis kan nogle organisationer, der anvender videnregnskaber, også have interesse i Balanced Scorecard. Dette er helt i tråd med anvendelse af de moderne økonomistyringsmodeller i den private sektor (Nielsen m.fl., 2008, forthcoming).

5.5: Hvordan er sammenhængen mellem spørgeskemaets forskellige hovedområder?

Med henblik på at klarlægge om størrelsen af de offentlige enheder – her målt som 'antallet af medarbejdere og størrelsen på det årlige budget' – har betydning for hvor detaljeret eller avancerede disse enheder registrerer og styrer indenfor for forskellige områder, (i spørgeskemaet målt som graden af organisationens økonomisering, graden af omkostningsfordeling, graden af medarbejdermålinger, kvaliteten af de leverede ydelser, graden af proces- og projektmålinger, samt graden af benchmarking), er der foretaget en to-vejs variansanalyse (GLM univariate analysis of variance). Denne test giver os muligheden for at analysere forskellen mellem grupper i relation til en enkelt afhængig variabel (Hair m.fl. 1998).

Denne test afslørede, at kun én af disse overordnede områder, nemlig kvaliteten af de leverede ydelser har en sådan betydning, eller sagt med andre ord, kun større organisatoriske enheder udfører mere detaljerede målinger indenfor kvaliteten af de leverede ydelser. Resultatet heraf er vist i tabel 6. Som det fremgår af tabellen, er det endda kun 'antal medarbejdere' som er signifikant, medens den interaktive effekt 1)*2) ikke er signifikant, hvilket betyder, at der ingen forskel er på, om man anvender det årlige budget eller en kombination af antal af medarbejdere og årlig budget som målestørrelse.

Modellens forklaringsgrad er på 28,4 pct., hvilket er på samme niveau som andre lignende studier (se f.eks. Chenhall, 2005). En uddybende test viste tilsvarende, at de undersøgte organisationer med årlige budgetter på under 50 mio. kr. ikke målte på brugernes tilfredshed i samme grad som de organisationer, hvis budgetter oversteg 250 mio. kr. pr. år.

6: Konklusioner og fremtidig forskning

Der er til dato kun publiceret få studier af implementeringen af nyere økonomistyringsteknikker med henblik på indførelsen af NPM i den offentlige sektor (Bjørnenak, 2000; Jackson & Lapsley, 2004; Lapsley & Wright, 2004). Dette til trods for, at emnet har den største bevågenhed blandt politikerne i både Danmark og udlandet i disse år. Denne undersøgelse bidrager, foruden at være den første større danske undersøgelse af sin slags, med flere vigtige udviklinger af de eksisterende undersøgelsesmodeller (designs).

Implementeringen af ny offentlig ledelse (NPM) nødvendiggør, at de offentlige organisationer, eller virksomheder om man vil, tager disse nyere økonomistyringsværktøjer fra den private sektor i brug. Men overgangen til NPM er et langt sejt træk, hvor tankerne om strategi og værdilevering måske udgør mere fjerne tanker end at måle organisationen på dens ressourceforbrug. Kommunerne har for nylig været igennem en omkostningsreform, hvor man overgik fra udgiftsbaserede regnskaber til omkostningsbaserede regnskaber, og dette har i sig selv sandsynligvis været en stor mundfuld. Af de fem økonomistyringsmodeller, som respondenterne blev spurgt om i direkte og indirekte termer, viste undersøgelsen, at respondenterne havde en god fornemmelse for især opbygningen og anvendelsen af ABC og til dels også BSC, hvilket bekræfter, at disse modeller er dem med størst bevågenhed p.t.

At det politiske pres for at reformere den offentlige sektor stadig er i sin spæde begyndelse i Danmark, og at det først er i de senere år, at der er skabt en bevidsthed for nytten af at implementere nyere økonomistyringsmetoder i offentlig regi, afspejler sig også i vores data. Undersøgelsen viser nemlig, at mens respondenternes viden om disse modeller er ret høj, så er implementeringen og nytten stadig sparsom. Der synes derfor at være et stort uudnyttet potentiale for fremtiden.

Ses der nærmere på relationen mellem strategi og muligheden for øget decentralisering af beslutningskompetencen i den kommunale sektor, synes potentialet i ABC og BSC for værende uudnyttet. Især i relation til vigtige problematikker, såsom at måle kvaliteten af de services som de kommunale organisationer leverer f.eks. via benchmarking, mangler der en del.

Afskaffelsen af et kontrolbaseret og budgettungt regime kan være vejen frem til større selvbestemmelse og arbejdsglæde i de kommunale organisationer. Denne bevægelse kaldes også for "Beyond Budgetting". Men i dette begreb ligger implicit også, at styringen af organisationen og dens evne til at levere værdi i højere grad baseres på benchmarking, f.eks. af servicekvalitet, brugertilfredshed o.l., og at styringen i langt højere grad bliver overladt til dem, som faktisk udfører handlingerne.

Indførelse af øget benchmarking på ikke-finansielle aspekter i den kommunale sektor synes for nærværende at være problematisk. Et sådan skridt vil formentlig kræve et initiativ fra overordnet side, enten via Kommunernes Landsforening eller Finansministeriet, og bør tilrettelægges i en særskilt og uafhængig enhed.

Der er p.t. meget lidt viden om, hvilke typer nyere økonomistyringsmodeller der fungerer og ikke fungerer i den offentlige sektor. En videreførelse af det nuværende studium vil have den fordel, at det vil kunne sammenligne udbredelsen af nyere økonomistyringsværktøjer før kommunesammenlægningen med udbredelsen efter. Endvidere vil man kunne identificere cases, hvor der har været positive fremskridt på efficiens i ressourceforbrug, servicekvalitet m.m., samt sammenholde disse data med udbredelsen

af NPM. Da det offentlige også afsætter mange ressourcer til den type forskning, ligger der også store muligheder i NPM fremover.

Slutnote: Vi vil gerne takke de to reviewere for værdifulde kommentarer og forslag. Evt. interesserede kan rekvirere spørgeskemaet hos Christian Nielsen, Ålborg Universitet.

Summary

New Public Management concerns the transformation of management in the public sector, including the introduction of new demands to public managers, such as accountability for resource consumption, quality of services rendered and proper spending of the taxpayers' money. A core issue in the New Public Management movement is therefore the introduction of new financial management techniques and management models. This article focuses on the knowledge, dispersion, prioritisation and use of such measures by local government; it is investigated if financial management techniques and management models developed for private sector firms also have a future in the public sector. Via a questionnaire-based study of 290 responses, the authors look into the respondents' familiarity with and application of more recent financial management techniques, cost allocation techniques, quality measurements, benchmarking and measurements at project level. The findings indicate surprisingly extensive knowledge of specific management and performance techniques, even though the respondents themselves do not use these methods. These findings are supported by a factor analysis which shows that the respondents are very familiar with the elements of the various types of models.

Litteratur

- Abrahamson, E.: 'Managerial Fads and Fashions: The Diffusion and Rejection of Innovations', *Academy of Management Review*, 16, 586-612, 1991.
- Anderson, S.W.: 'A Framework for Assessing Cost Management System Changes: The Case of Activity-Based Costing Implementation at General Motors, 1986-1993', *Journal of Management Accounting Research*, Fall, 1-51, 1995.
- Bjørnenak, T.: 'Diffusion and Accounting: The Case of ABC in Norway', *Management Accounting Research*, 8: 3-17, 1997.
- Bjørnenak, T.: 'Understanding cost differences in the public sector – a cost drivers approach', *Management accounting research*, 11, 193-211, 2000.
- Brignall, S. & S. Modell: 'An institutional perspective on performance measurement and management in the "new public sector"', *Management Accounting Research*, Vol. 11, No. 3, pp. 281-306, 2000.
- Broadbent, J.: 'The Values of Accounting and Education: Some Implications of the creation of visibilities and invisibilities in schools', *Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 6, pp. 69-98, 1995.
- Brunsson, N.: 'Politicization and companyization – on institution affiliation and confusion in the organizational world', *Management Accounting Research*, Vol. 5, pp. 323-35, 1994.
- Budding, G.T.: 'Accountability, environmental uncertainty and government performance: evidence from Dutch municipalities', *Management Accounting Research*, Vol. 15, pp. 285-304, 2004.
- Chenhall, R.H.: 'Integrative Strategic Performance Measurement Systems, Strategic Alignment of Manufacturing, Learning and Strategic Outcomes: An Exploratory Study', *Accounting, Organizations, and Society*, 30, 395-422, 2005.
- Chenhall, R.H.: 'Reliance on Manufacturing Performance Measures, Total Quality Management and Organizational Performance', *Management Accounting Research*, June, 8, 187-206, 1997.
- Cooper, R. & R.S. Kaplan: 'rofit Priorities from Activity-Based Costing' *Harvard Business Review*, May-June: 130-135, 1991.
- Eccles, R.G.: 'The performance measurement manifesto', *Harvard Business Review*, vol. 69, pp. 131-137, 1991.
- Habersam, M., M. Themessl-Huber & M. Piber: 'Performance Measurement in Health Care Organizations – Some Empirical Evidence on Accounting and Evaluation in Two Different Settings'. Paper presented at the EAA Conference in Gothenburg, 2005.
- Hair, J.F. Jr., Anderson, R. E., Tatham, R. L., Black, W. C.: 'Multivariate Data Analysis', Prentice Hall, USA, 1998.
- Hood, C.: 'Emerging issues in public management', *Public Administration*, Vol. 73 No. 1, pp. 165-83, 1995b.
- Hood, C.: 'Exploring variations in public management reform of the 1980s', In Bekke, H. m.fl. (Eds.) *Civil Service Systems in Comparative Perspective*. Indiana University Press: Bloomington & Indianapolis, 1992.
- Hood, C.: 'The "New" Public Management in the 1980's', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 2/3, pp. 93-109, 1995a.
- Iltner, C.D., Larcker, D.F.: 'Innovation in Performance Measurement: Trends and Research Implications', *Journal of Management Accounting*, 10, 205-238, 1998.
- Jackson, A., Lapsley, I.: 'The diffusion of accounting practices in the new 'managerial' public sector', *The International Journal of Public Sector Management*, 16, 359-372, 2003.
- Johnson, H.T., & Kaplan, R.S.: 'Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting', *Harvard Business School Press*, 1987.
- Kaplan, R. S.: 'Innovation Action Research: Creating New Management Theory and Practice', *Journal of Management Accounting Research*, 10, 89-118, 1998.
- Kennedy, T. & J. Affleck-Graves: 'The impact of activity-based costing techniques on firm performance', *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 19, pp. 19-45, 2001.
- Kloot, L. & J. Martin: 'Strategic performance management: A balanced approach to performance management issues in local government', *Management Accounting Research*, Vol. 11, pp. 231-251, 2000.
- Lapsley, I. & E. Wright: 'The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda', *Management Accounting Research*, Vol. 15, pp. 355-374, 2004.
- Lapsley, I., J. Pallot & V. Levy: 'From bureaucracy to responsive management: A comparative study of local government change'. Edinburgh: ICAS, 2002.
- Lapsley, I.: 'Reflections on Performance Measurement in the Public Sector', in I. Lapsley, F. Mitchell (eds),

- Accounting and Performance Measurement. Issues in the Private and Public Sectors, London, Paul Chapman Publishing, 1996.
- Malmi, T.: 'Activity-based Costing Diffusion Across Organizations: An Exploratory Empirical Analysis of Finish Firms', *Accounting, Organizations and Society*, 24, 649-672, 1999.
- March, J.G., & Olsen, J.P.: 'The Uncertainty of the Past: Organizational Learning under Ambiguity', *Decisions and Organizations*, 335-358, Oxford, Blackwell, 1988.
- Modell, S.: 'Performance measurement myths in the public sector: A research note', *Financial Accountability & Management*, Vol. 20, No. 1, pp. 39-55, 2004.
- Mouritsen, J. & H.T. Larsen: 'The 2nd wave of knowledge management: The management control of knowledge resources through intellectual capital information', *Management Accounting Research*, Vol. 16, No. 3, pp. 371-394, 2005.
- Mouritsen, J., S. Thorbjørnsen, P.N. Bukh & M.R. Johansen: 'Intellectual capital and new public management: Reintroducing enterprise', *The Learning Organization*, Vol. 11, No. 4/5, pp. 380-392, 2004.
- Nielsen, S., Melander, P., and Jakobsen, M.: 'Moderne Økonomistyringsværktøjer i Danmark år 2001', *Økonomistyring & Informatik* 18. årgang 2002/2003, nr. 4, pp. 377- 414, 2003.
- Nielsen, S., Melander, P., and Jakobsen, M.: 'The Knowledge, Attitude, Priority of Usage, and Benefits Associated with Management Accounting Practices: A Survey of Danish Companies', *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, forthcoming in 5 No. 3-4, 2008.
- Oliver, C.: 'Strategic responses to institutional processes', *Academy of Management Review*, 16, 145-179, 1991.
- Osborne, D. & T. Gaebler: 'Reinventing Government', Addison Wesley Publishing Company, Reading , MA, 1994.
- Pollitt, C. & G. Bouckaert: 'Public Management Reform: A Comparative Analysis'. New York: Oxford University Press, 2000.
- Power, M. & R. Laughlin: 'Critical Theory and Accounting,' in M. Alvesson and H. Willmott (eds.), *Critical Management Studies* (London, Sage) pp. 113-35, 1994.
- Rogers, E.M.: 'Diffusion of Innovations', 4th ed. The Free Press, New York, 1995.
- Stewart, T.A.: 'Intellectual Capital: The New Wealth of Organizations', New York, Doubleday, 1997.
- Townley, B., D.J. Cooper & L. Oakes: 'Performance measures and the rationalization of organizations', *Organization Studies*, Vol. 24, No. 4, pp. 1045-1071, 2003.
- Van Helden, G.J.: 'Researching public sector transformation: The role of management accounting', *Financial Accountability & Management*, Vol. 21, No. 1, pp. 99-133, 2005.
- Århus Amt: 'Århus Amts Virksomhedsmodel: Samarbejde og dialog om udvikling, kvalitet og effektivitet', Højbjerg: Århus Amts Trykkeri, 2. udgave, 2004.