

Økonomistyring i et organisasjonsteoretisk perspektiv

Tor Busch

Abstract

Innenfor det bedriftsøkonomiske fagområdet har begrepet økonomistyring fått økende utbredelse de senere årene. Til tross for dette har begrepet en svak teoretisk og konseptuell avgrensning, og det fremstår ofte som synonymt med budsjett og regnskapssystemer. Internasjonalt har dette i stor grad blitt kritisert og det hevdes at det blant annet bør legges større vekt på atferdsmessige dimensjoner. Formålet med denne artikkelen er å sette økonomistyring i et organisasjonsteoretisk perspektiv og spesielt diskutere ledelsesmessige, politiske og institusjonelle forhold. Diskusjonen viser at det kan være behov for en videreutvikling av begrepet slik at det i større grad fanger opp den komplekse virkelighet som dagens organisasjoner står ovenfor.

Innledning

Økonomistyring som begrep er tradisjonelt knyttet opp mot bedriftsøkonomisk analyse med sterk vekt på et teknisk-rasjonelt perspektiv. Fokus settes primært på beslutninger knyttet til en optimal bruk av ressurser med stor vekt på formelle styringsinstrumenter for å registrere og analysere økonomiske data. Selv om begrepet har fått stor utbredelse i Skandinavia har det et lite presist innhold og det gis ulike tolkninger og definisjoner blant forskjellige brukere og brukergrupper. Innenfor internasjonal forskning er det mest nærliggende begrepet ”management control”. Teorien knyttet til dette begrepet er primært utviklet av Robert Anthony og hans kolleger ved Harvard Business School. Anthony, Dearden og Bedford (1989) skiller økonomistyring fra både strategisk og operativ kontroll og definerer begrepet som alle teknikker og systemer som ledelsen benytter for å sikre seg at organisasjonen arbeider etter overordnede mål og strategier. I praksis har begrepet utviklet seg til å bli synonymt med regnskaps- og budsjettssystemer - dvs et relativt snevert begrepsmessig innhold.

Stadig flere forskere er kritiske til dette perspektivet og hevder at det representerer en utilfredsstillende tilnærming i en stadig mer kompleks verden. Det legges blant annet vekt på at fagområder som organisasjonsteori, ledelsesteori og institusjonell teori kan bidra til å gi et mer utfyllende bilde av utfordringer og problemområder innenfor økonomistyring. Kritikken er spesielt rettet mot at det sees bort fra målkonflikter, maktpill og politiske prosesser. Det betraktes også som en svakhet at begrepet ikke inkluderer strategiske problemstillinger, og at det i liten grad egner seg til å løse problemer knyttet til usikkerhet i omgivelsene, større innslag av tjenesteproduksjon og større behov for innovasjon, fleksibilitet og utvikling av interne verdikjeder. Selv om kritikken har vært økende de siste 10-årene, har dette i liten grad bidratt til en konseptuell og teoretisk videreutvikling av økonomistyringsbegrepet.

Innenfor organisasjonsteori har styring og kontroll alltid vært sentrale begrep, men de er i liten grad vært integrert med problemstillinger knyttet til styring av ressursanskaffelse og verdiskapning. Gjennom prinsipal-agent teorien kom disse perspektivene klarere frem og et større fokus ble satt på hvordan opportuniste kunne kontrolleres gjennom ulike former for organisatorisk kontroll (Ouchi 1979). Dette ble videreført i transaksjonskostnadsteorien som på mange områder forsøke å integrere økonomisk teori og organisasjonsteori. Både begrenset rasjonalitet og opportuniste ble lagt inn som sentrale forutsetninger for å forstå aktørenes valg mellom grunnleggende kontraktsformer (Williamson 1979, 1981). Disse teoretiske retningene har vist at det er fruktbart å integrere ulike teorier for å forstå ressursdisponeringsatferd i organisasjoner. Det har også vært mye forskning knyttet til

generelle styrings- og kontrollproblemer i organisasjoner – en utvikling som blant annet ble stimulert gjennom etableringen av tidsskriftet ”*Accounting, organizations and society*” i 1976, men denne forskningen er i liten grad fått betydning for utviklingen av den mer teknisk orienterte økonomistyringen.

Formålet med denne artikkelen er å diskutere økonomistyring ut fra andre organisatoriske perspektiver og hovedvekten vil legges på å drøfte tre problemstillinger knyttet til en sterkere integrasjon av økonomistyring og organisasjonsteori (a) om det er hensiktsmessig å integrere økonomistyring med en generell teori om ledelse (b) om det bør åpnes opp for å betrakte økonomistyring i et politisk perspektiv, og (c) om økonomistyring bør sees i en institusjonelt perspektiv.

Økonomistyring som begrep

Gigliani og Bedeian (1974) har studert forskning knyttet til økonomistyring i perioden 1900-1972 og hevder at det finnes to typer kontrollsystemer i komplekse organisasjoner. Den ene typen er rettet mot å dirigere atferden til underordnede. Den består av alle former for atferdsprogrammering som utøves gjennom strukturelle og kulturelle forhold i en organisasjon. Den andre formen for kontroll benevnes som kybernetisk kontroll. Den er definert som et system hvor det (a) er angitt standarder for ønsket ytelse, (b) er etablert målesystemer for å registrere ytelsesnivået, (c) blir foretatt sammenligninger mellom standard og aktuell ytelse og (d) blir gitt tilbakemelding om registrerte avvik. Altså en styring som er direkte er rettet mot måloppnåelse.

Green og Welch (1988) hevder at alle formelle kontrollsystemer i en organisasjon i prinsippet bør være kybernetiske. Det er kjernen i ethvert kontrollsystem, enten det benevnes som organisasjonsmessig kontroll eller ”management” kontroll. Tilsvarende syn fremføres av Flamholz (1996) som hevder at den kybernetiske kjernen består av fire delsystemer – planlegging, utførelse, måling og belønning. Denne kjernen omfattes og påvirkes av organisasjonsstrukturen, organisasjonskulturen og organisasjonens omgivelser. Det vil si at det konkrete utformingen alltid må tilpasses den kontekst styringen skal foretas innenfor. Kybernetisk teori har hatt stor betydning for utviklingen av organisatoriske kontrollsystemer, men kritiseres av Otley, Broadbent og Berry (1995) på bakgrunn av at den primært bygger på et lukket systemperspektiv. Otley og Berry (1980) hevder dessuten at det er viktigere å fokusere på mulige konsekvenser av fremtidige handlinger enn å måle konsekvensene av realiserte handlinger.

Økonomistyring er ikke noe nytt begrep – det kan føres tilbake til 1800-tallet hvor det ble gjort forsøk på å utvikle systemer for å skape en mer effektiv produksjon. Det paradigmat som i dag dominerer kan imidlertid føres tilbake til Anthony (1965) som knyttet begrepet til de ledelsesprosesser som måtte gjennomføres for å sikre at organisasjonen nådde sine strategiske mål. Ved å skille økonomistyring fra strategisk og operativ kontroll maktet Anthony, Dearden og Bedford (1989) å utvikle et konsept som hadde et meget bredt anvendelsesområde. I praksis ble regnskapene det sentrale elementet og økonomistyring ble i følge Otley (1999) i stor grad synonymt med ”management accounting”. Otley hevder videre at ved å trekke inn motivasjon og atferdsperspektiver fikk konseptet stor innvirkning på den forskning som fokuserte på atferdsteoretiske perspektiver knyttet til regnskapsfunksjonen i 1970- og 1980-årene.

Selv om økonomistyringskonseptet har fått en sterk stilling både i og utenfor akademiske institusjoner, har det vært en økende kritikk mot konseptets anvendbarhet i de siste to tiårene. Bakgrunnen for kritikken er at konseptet oppleves å være for snevert i forhold til de utfordringer dagens organisasjoner står ovenfor. Otley (1994, 1999) trekker spesielt frem økende forandringstakt og usikkerhet i omgivelsene, økende grad av allianser og partnerskapsavtaler, økende grad av serviceproduksjon og en utvikling mot mindre og flatere

organisasjoner. Videre at kompetanseutviklingen vil føre til desentralisering av ansvar og myndighet og organisasjonene vil møte sterkere konkurranse. I dette perspektivet hevder Otley at det er behov for å trekke inn både den strategiske og den operative dimensjon. Pettersen (2001) hevder at den tradisjonelle økonomistyringen med fokus på budsjettssystemer også må betraktes i et integrert perspektiv. For å sikre gode læringsprosesser må endringer i økonomisystemene kombineres med både organisatoriske og institusjonelle endringer.

Lowe (1971) har foreslått at økonomistyring bør defineres ut fra et åpent systemperspektiv, samtidig som den kybernetiske kjernen beholdes. Dette fremstår som et klart alternativ til Anthony, Dearden og Bedfords (1989) konsept som bygger på et lukket perspektiv. Dette understrekes også sterkt av Lowe og Puxty (1989) som hevder at økonomistyring teorien fører til en neglisjering av at organisasjonens mål skapes gjennom interaksjon med interessentene og at organisasjonsmessige forhold bør analyseres innenfor en bred samfunnsmessig kontekst. Robson og Cooper (1989) og Hogler og Hunt (1993) peker i tillegg på manglende problematisering av makt, legitimitet og politiske prosesser. De legger vekt på at organisasjonen er en politisk aktør i sine omgivelser, at de kontrollsystemene som utvikles må ha den nødvendige legitimitet både internt og eksternt og at utviklingen av kontroll må analyseres i en historisk kontekst.

Hopwood (1974) hevder at ved ensidig å fokusere på administrativ kontroll makter ikke Anthony, Dearden og Bedford (1989) å fange opp betydningen av sosial kontroll. Det er et sentralt poeng hos Hopwood at administrativ kontroll, sosial kontroll og selvkontroll vil fungere som en helhet og gjensidig påvirke hverandre. Dette aspektet er også framtrødende hos Etzioni (1961) som skiller mellom tvangsmessig, nyttemessig og normativ kontroll og Ouchi (1980) som bruker begrepene atferdskontroll, resultatkontroll og klankontroll. Sosial kontroll, normativ kontroll og klankontroll er i stor grad overlappende begreper som setter fokus på at organisasjonsmedlemmene gjennom holdninger, normer og verdier vil utøve en betydelig kontroll - også med hensyn til ressursdisponering og andre økonomiske mål.

Sosial kontroll har fått økende betydning gjennom fremveksten av kompetansesamfunnet. Både myndiggjøring (empowerment) og flate hierarkier er i følge Røvik (1998) populære organisasjonsoppskrifter, og kombinert med kompetanseheving og større behov for fleksibilitet vil det føre til økte ansvarsområder og reduserte muligheter for å benytte tradisjonelle kontrollsystemer. Dette er en utvikling som er spesielt fremtrødende innenfor serviceorganisasjoner, blant annet innen offentlig sektor, noe som er godt dokumentert av Abernethy og Stoelwinder (1995). De hevder dessuten at det er viktig å skille mellom profesjonelle normer med basis utenfor organisasjonen og interne normer som har utgangspunkt i den rådende organisasjonskulturen. De fant i sin undersøkelse av det kan være betydelige konflikter mellom profesjonelle normer og den byråkratiske regelstyringen som finner sted i offentlige organisasjoner. Det viste seg videre at profesjonelle normer i sterk grad kan bidra til å realisere organisasjonens overordnede mål.

Noe tilsvarende ble avdekket av Nyland og Pettersen (2004) som fant svært ulike fortolkninger av økonomistyringen på administrativt og klinikknivå i et sykehus. Mens det på administrativt nivå var stor tro på de formelle systemene, var klinikknivået preget av uformelle prosesser og stor grad av horisontal integrasjon. De fant videre svært løse koblinger mellom formelle budsjettbeslutninger og aktivitetene på klinikknivået. Wennes (2002) har studert kunstneriske organisasjoner og avdekket et sterkt skille i rasjonalitetsnormer mellom den administrative og den kunstneriske delen av organisasjonen. Dette skapte store paradokser som organisasjonen måtte lære seg til håndtere for å kunne ivareta drift og utvikling.

En annen form for kontroll som ikke eksplisitt er berørt innenfor økonomistyringskonseptet er selvkontroll – dvs at kontrollen utøves av det enkelte individ og ikke av eksterne kontrollsystemer eller kulturelle forhold (Hopwood, 1974). Betydningen av

selvkontroll vil på samme måten som sosial kontroll være økende i kompetansesamfunnet. For at organisasjonen skal kunne nyttiggjøre seg et økende kompetansenivå kreves en økende grad av desentralisering – dvs at handlingsrommet for den enkelte må økes og graden av atferdskontroll reduseres. Den enkeltes evne og vilje til selv å arbeide mot organisasjonens mål får derved økende betydning. Otley og Berry (1980) fant at linjeledelsens mentale modeller og evne til å forutse konsekvensene av egne handlinger var en viktig forutsetning for effektiv organisasjonsmessig kontroll. Mouritsen (1999) rapporterer tilsvarende resultater fra en undersøkelse av kontrollsistemene hos en underleverandør. Linjeledelsens styring på bakgrunn av "hands-on" erfaringer viste seg å være av avgjørende betydning for å oppnå tilstrekkelig fleksibilitet i produksjonen. Han fant også at det var en konflikt mellom de tradisjonelle papirbaserte kontrollsistemene og den selvkontroll som ble utøvd av linjeledelsen – en konflikt som i prinsippet dreide seg om ledelsens handlingsrom. Kritikken om at økonomistyringsteorien ikke fanger opp selvkontroll, er derfor indirekte en kritikk av et manglende ledelsesperspektiv.

Selv om økonomistyringsbegrepet står sterkt innenfor bedriftsøkonomisk teori viser kritikken at begrepet har mangler når det konfronteres med den innsikt som er utviklet innenfor organisasjonsteori. Dette gjelder spesielt forholdet til andre former for kontroll og problemer knyttet til implementering av nye systemer. Selv om både økonomistyring og organisasjonsteori har behov for faglig avgrensning viser dette at det kan finnes mye innsikt som ligger i skjæringspunktet mellom disse to fagene.

Økonomistyring i et ledelsesperspektiv

Anthony, Dearden og Bedford (1989) betrakter økonomistyring som en lederfunksjon, og legger i sine definisjoner stor vekt på de prosessuelle sider av begrepet. De mangler imidlertid en eksplisitt ledelsesteori og legger hovedvekten på konkrete arbeidsoppgaver som planlegging, budsjettering, måling, analyse og rapportering. Måldimensjonen, som er sentral i all ledelsesteori, blir i liten grad problematisert eller eksplisitt drøftet og derved svekkes de styringsmessige dimensjoner i begrepet og hovedvekten blir liggende på tradisjonelle kontrollsistemene.

Busch og Vanebo (1998) hevder at de ledelsesmessige sidene bør være sentral i en teori om økonomistyring og at Erik Johnsen's (1975) teori i så måte fremstår som et interessant utgangspunkt. For det første tar den direkte utgangspunkt i interessentmodellen – noe som representerer en klar kobling til sentrale organisasjonsteorier. For det andre identifiserer den lederatferd som en selvstendig atferdsdimensjon som ikke kun er knyttet til formelle ledere – den kan utøves av både eksterne interessenter og andre organisasjonsmedlemmer. Dette gjør det mulig å frigjøre økonomistyring som funksjon fra den ensidige koblingen til personer som sitter i formelle lederposisjoner. Og til sist inneholder Erik Johnsen's ledelsesteori en klar forankring til kommunikasjon, språkutvikling og meningsskaping – noe som er sentrale dimensjoner i ulike teorier med et sosialkonstruktivt utgangspunkt.

Johnsen (1975) betrakter lederatferd som en selvstendig menneskelig atferdsform, løsrevet fra lederen som person. Han definerer ledelse som "*et målformulerende, problemløsende og språkskapende samspill*", og knytter derved ledelsesfunksjonen opp mot grunnleggende organisatoriske prosesser. På den måten får teorien flere felles elementer med økonomistyringskonseptet, samtidig som den innehar selvstendige dimensjoner som kan være av interesse for en teori om økonomistyring. Teoriens sterke teoretiske forankring og høye abstraksjonsnivå gjør den velegnet til utvikling av konseptuelle modeller i nærliggende fagområder hvor de styrings- eller ledelsesmessige perspektiver er sentrale.

Erik Johnsens ledelsesteori bygger i likhet med tradisjonell bedriftsøkonomi på en instrumentell rasjonalitet – det vil si en klar mål-middel rasjonalitet. Teorien er ikke fundert på empirisk forskning i tradisjonell forstand, men er utviklet for å gi beslutningstakere

konseptuelle modeller som gjør det lettere å håndtere en kompleks virkelighet. Dette betyr ikke at andre rasjonalitetsnormer nødvendigvis må forkastes. March og Olsen (1989) hevder at instrumentelle, kontekstuelle og kommunikative rasjonalitetsnormer vil eksisterer samtidig i en organisasjon og i større eller mindre grad være en del av organisasjonsmedlemmenes kognitive struktur. Med kontekstuell rasjonalitet menes at aktuelle handlinger veies opp mot dominerende normer i organisasjonen, mens kommunikativ rasjonalitet forutsetter at handlingene er akseptert av sentrale interessenter. Disse ulike rasjonalitetsnormene kan være i konflikt med hverandre, men kan samtidig kombineres på ulike måter i en beslutningsprosess. I en virkelighet preget av uklare kontrakter, tvetydighet, konflikter, kulturelle motsetninger og forskjellige virkelighetsoppfatninger kan instrumentelle teorier ha en viktig funksjon ved at de gir oversikt og er rettet mot å sikre organisasjonens eksistensgrunnlag.

Ved at lederatferden ikke er knyttet til formelle ledere, åpner teorien for at alle interessenter, både de som har etablert hierarkiske, relasjonelle og markedskontrakter kan delta i ledelsesprosessen. Forhandlinger, politisk aktivitet og makt blir derved sentrale dimensjoner innenfor ledelsesfunksjonen. Dette gjelder på alle systemnivåer, men er mest tydelig på organisasjonsnivå hvor markedskontrakter og relasjonskontrakter dominerer. Det vil også foreligge politiske situasjoner i forbindelse med forhandling om interne kontrakter, men disse er det lettere å håndtere ved hjelp av foretakets formelle autoritet. Det er derfor en sentral erkjennelse innenfor teorien av at virksomheten er et multimålsystem med målkonflikter, tvetydighet og utøvelse av makt.

Ut fra Johnsen's (1975) ledelsesteori kan økonomistyringsatferd knyttes til alle interessenter som sitter med et selvstendig handlingsrom som omfatter anskaffelse og anvendelse av ressurser. I dette perspektivet vil den formelle ledelsen i følge Johnsen (1975) ha ansvaret for ledelse av ledelsesprosessen. Det innebærer at den formelle ledelsen har ansvaret for den totale økonomistyringsatferd som utøves innenfor eget ansvars- og myndighetsområde, samt den økonomistyringsatferd som utøves i forbindelse med kontraktsforhandlinger med organisasjonens interessenter. På den måten får den formelle ledelsen et ansvarsområde som er presist definert og samtidig åpnes det for å trekke prinsipal-agent teori direkte inn i en modell for økonomistyring.

For det andre kan vi stille spørsmål om hvilke atferdsdimensjoner det er hensiktsmessig å knytte til økonomistyringsatferd. Ved å fokusere på planlegging, budsjettering, måling, analyse og rapportering har Anthony, Dearden og Bedford (1989) valgt å knytte økonomistyringsatferd opp mot relativt konkrete oppgaver. Fordelen med dette er at det er lett å se de praktiske implikasjoner – noe som blant annet har ført til sterk vekt på budsjett- og regnskapssystemer. Dette har stimulert til en positiv utvikling på dette området, men har samtidig ført til lite eller ingen vektlegging av politiske prosesser eller sosial-psykologiske problemstillinger knyttet til styring og kontroll (Otley, Broadbent og Berry, 1995). Fordelen med et høyere abstraksjonsnivå er at det gir et konsept som både kan fange opp flere dimensjoner og lettere tilpasses konkrete endringer i organisasjonenes styringsbehov. Johnsen (1975) har valgt en slik innfallsvinkel ved å knytte ledelsen opp til tre sentrale organisasjonsprosesser – målsetnings-, beslutnings- og kommunikasjonsprosessen. Dette gir åpning for å diskutere alternative styringsformer som går utover de tradisjonelle lederoppgavene, og fokus flyttes fra styringssystemer til styringsatferd – dvs beslutningens kvalitet kommer i sentrum.

Spørsmålet er så om det er hensiktsmessig å definere økonomistyring som en delmengde av et Johnsen's ledelseskonsept – dvs at økonomistyringsatferd konstitueres av de samme grunnleggende variabler. Avgrensningen mellom ledelse og økonomistyring kan i så fall knyttes til ressursanskaffelse og ressursutnyttelse – to dimensjoner som er sentrale i Anthony's (1965) definisjon. Fordelen med å legge Johnsen ledelsesteori til grunn er at økonomistyringsatferd da vil knyttes direkte opp mot sentrale organisasjonsteoretiske

variabler – noe som gir konseptet en sterk atferdsteoretisk forankring. Økonomistyring må i så fall defineres som et målformulerende, problemløsende og språkutviklende samspill knyttet til anskaffelse og utnyttelse av ressurser med sikte på å sikre organisasjonens eksistensgrunnlag. Ettersom organisasjonen står ovenfor både tekniske og institusjonelle omgivelser (Scott og Meyer, 1983) kan både effektivitet og legitimitet trekkes inn som sentrale måldimensjoner. En slik definisjonen fanger opp den kritikk som er reist mot økonomistyring konseptet om manglende vektlegging av makt, legitimitet og politiske prosesser (Hogler og Hunt, 1993; Lowe og Puxty, 1989; Robson og Cooper, 1989), og ved å fokusere på aktørenes handlingsrom dekker den også Hopwood's (1974) krav som større vekt på selvkontroll – et aspekt som er spesielt viktig i alle virksomheter med stort innslag av profesjonelle yrkesgrupper.

Økonomistyring i et politisk perspektiv

I et politisk perspektiv med fokus på makt vil den instrumentelle rasjonaliteten som ligger til grunn for økonomisk teori komme til kort. Organisasjonen kan ikke styre sine interesser og kontrollere hvilke mål som skal prioriteres. På grunn av avhengighet og maktforhold kan dominerende interesser sette press på organisasjonen for å realisere egne interesser, og gjennom denne prosessen skape de målene organisasjonen må arbeide mot. Makt blir i denne sammenheng en viktig ressurs og en økonomisk analyse må fange opp de avhengighetsrelasjoner som eksisterer i forhold til interessentene.

Dette forholdet er spesielt analysert innenfor ressursavhengighetsteori (Pfeffer og Salancik, 1978). På grunn av at ressurser er en nødvendig forutsetning for organisasjonens eksistens, vil det oppstå et avhengighetsforhold som i gitte situasjoner kan være kritisk. I følge denne teorien er det både viktig å gjennomføre en systematisk interessentanalyse, og en analyse av hvilke forhold i omgivelsene som kan ha en negativ effekt på bidrag-belønningsbalansen i forhold til den enkelte interessent. Det presiseres i teorien at fokuset primært bør settes på de ressurser som er kritiske for organisasjonens eksistens eller som det er stor knapphet på. Pfeffer og Salancik (1978) har utviklet en lang liste med tiltak som kan benyttes for å løse problemer knyttet til gjensidig avhengighet og usikkerhet i omgivelsene. En analyse av ressursituasjonen blir derved sentral for organisasjonens strategiske ledelse.

Dette er også et viktig punkt hos Emerson (1962). Han hevder at makt og innflytelse over en aktør bygger på kontroll av ting som denne aktøren verdsetter – dvs at makt bygger implisitt på den andres avhengighet. Avhengigheten knyttes til at den ene parten besitter noe som den andre parten er interessert i for å realisere egne mål. To dimensjoner trekkes frem : (a) avhengigheten er proporsjonal med verdien av bidraget, og (b) avhengigheten er omvendt proporsjonalt med antall alternative måter å skaffe seg det aktuelle bidraget på. Verdien av bidraget kan videre analyseres ut fra to dimensjoner - hvor stor andel bidraget representerer av den totale mengde bidrag av denne typen og hvor nødvendig bidraget er for den totale belønningsproduksjonen. Den maktposisjon en interessent kommer i er altså avhengig av både bidragets betydning og antall alternativer. Med dette utgangspunktet er det mulig å analysere organisasjonens avhengighet av alle sentrale interesser, noe som indirekte gir et bilde av organisasjonens politiske eller maktmessige posisjon.

Organisasjonens makt kan blant annet påvirkes av valg av kontraktsform med interessentene. Det prinsipielle spørsmålet er valg mellom en hierarkisk kontrakt eller en markedskontrakt, det vil si definisjon av organisasjonens formelle grenser. I tillegg vil det være aktuelt å vurdere forskjellige former for relasjonskontrakter (Williamson, 1979) – for eksempel partnerskapsavtaler og andre tette samarbeidsavtaler. Dette forutsetter en økonomisk analyse av agentkostnader og kontraktskostnader hvor spesielt transaksjonskostnadene i følge Williamson (1979) bør tillegges stor vekt. Denne analysen bør også inkludere en analyse av markedets effektivitet. Dersom markedet fungerer dårlig, vil det

i liten grad bidra til utvikling av organisasjonens produktivitet. Markedsprisene kan da være høyere enn kostnadene knyttet til egen produksjon.

Betydningen av maktperspektivet er godt dokumentert av Mellempvik, Monsen og Olson (1988) som konkluderer med at i kommuner var regnskapet viktigste funksjon å støtte legitimeringsprosesser og maktutøvelse. Dette var en langt viktigere funksjon enn fremskaffelse av et informasjonsgrunnlag for beslutninger om ressursbruk og ressursanskaffelse. Tilsvarende konklusjoner trekkes av Haueng (2004) som har studert måling av progresjon i endringsprosesser i Statoil. Hun fant at progresjonen primært ble målt for å få grunnlag for manipulering og kontroll av de pågående endringene. Alle former for makt ble benyttet og påvirket både hva som ble målt og hvordan resultatene ble benyttet.

Konsekvensen av å legge et politisk perspektiv til grunn, hvor makt og avhengighet er sentrale dimensjoner, er at økonomistyringen vil innbefatte en ressursanalyse som strekker seg utover tradisjonelle analyser av ressursbehov. Fokuset kan settes både på ressurstilgjengelighet, makt og avhengighetsrelasjoner innenfor organisasjonens tekniske omgivelser. Samtidig kan det gjennomføres en kritisk analyse av forholdet mellom teknologi og ressursbehov. Nye teknologiske løsninger kan endre ressursbehovet og derved avhengighetsrelasjonene til interessentene. Det politiske perspektivet kan på denne måten både gi et bedre bilde av de rammebetingelsene som regulerer økonomistyringen og danne et grunnlag for analyser som kan være av sentral betydning om ressursdisponering og verdiskapning.

Dersom det politiske perspektivet trekkes inn i økonomistyringen, vil det få stor betydning for hvilke ledelsesinformasjonssystemer som utvikles. I et tradisjonelt regnskapssystem legges hovedvekten på å måle inntekter og utgifter, innbetalinger og utbetalinger – noe som gir et godt grunnlag for å beregne lønnsomhet, likviditet og finansieringsstruktur. Når perspektivet utvides til å omfatte forholdet til alle sentrale interessenter, må andre registreringer tillegges økende vekt. Dette gjelder for det første informasjon om kontraktskostnader, makt/avhengighetsrelasjoner og den totale ressurstilgangen i de tekniske omgivelser. I tillegg er det viktig å kartlegge hvilken effekt de ulike kontraktene medfører. Effektene kan analyseres i flere perspektiver – effekt på fokusorganisasjonen, effekt på de enkelte interessentene og effekt på samfunnet for øvrig.

Når det gjelder effekt på organisasjonen, kan i prinsippet både effekten av bidraget (ressurstilførselen), belønningen (overføringen til interessenten) og en evt. atferdsdimensjon (kontrakten regulerer deler av organisasjonens atferd) registreres og analyseres. Denne analysen kan i økonomisk forstand ta sikte på å beregne hvor stort bidrag den enkelte interessent representerer – det vil si at alle direkte og indirekte økonomiske komponenter knyttet til bidragsstrøm, belønningsstrøm og atferdsendring blir registrert. Dette kan gi en indikasjon på hvilken betydning den enkelte interessent har for organisasjonen. Analysen kan rent prinsipielt utvides i to dimensjoner. For det første kan det legges vekt på alternativkostnader, det vil si at en interessent må sammenlignes med de reelle alternativer som måtte foreligge innenfor de tekniske omgivelser. For det andre kan interessentene analyseres i forhold til koalisjonssammensetningen. Verdien må da vurderes i forhold til hvor godt interessenten er tilpasset den aktuelle koalisjonen – dvs om det finnes eventuelle synergieffekter.

Det er også mulig å analysere kontraktens effekt på interessentene og deres egne koalisjoner. Dette er et perspektiv som spesielt er fremhevet i ”stakeholder” teorien (Freeman, 1984). Analysen må da utvides til å omfatte det totale nettverket organisasjonen er en del av. Det er ikke noen prinsipiell forskjell på denne analysen og analyse av effekten på egen organisasjon, det er kun fokus som endres. Utgangspunktet må også her være bidrag og belønningsstrømmer, atferdspåvirkning og eventuelle kontraktskostnader. I dag ser vi stadig flere eksempler på denne form for registreringer – etiske regnskaper, interessentregnskaper,

balansert målstyring etc. Informasjonen er primært rettet mot organisasjonen, og den forutsettes å forbedre grunnlaget for strategiske beslutninger.

Et sentralt spørsmål i denne sammenheng er om organisasjonen skal ha som mål å skape størst mulig belønninger for alle interessentene. I tradisjonell økonomisk teori skal ledelsen forsøke å maksimere eierne belønninger. Som restkravhavere (Grossman og Hart, 1986; Hart, 1990) blir eierne sittende igjen med den verdien som er tilbake etter at de andre interessentene har fått sitt. Innenfor "stakeholder" teorien er det et sentralt poeng at eierne som interessentgruppe ikke står i noen særstilling (Hill og Jones, 1992). Ledelsen har ansvar ovenfor alle interessentene og skal arbeide for å øke deres belønninger. Donaldson og Preston (1995) hevder at det er mange eksempler på at dette gjennomføres i praksis og henviser blant annet til offentlig lovverk som pålegger bedrifter å ta hensyn til de forskjellige interessegrupper.

Mitchell, Agle og Wood (1997) hevder at organisasjonen selektivt må velge ut de viktigste interessentene og peker i denne forbindelse på betydning, legitimitet og makt som de mest sentrale variablene. Dette løser imidlertid ikke det grunnleggende dilemma om ledelsen skal arbeide for å maksimere belønningene til en eller flere av interessentene. Det er derfor vanskelig å se at "stakeholder" teorien gir et tilfredsstillende grunnlag for å endre forutsetningen om at ledelsen skal arbeide for å maksimere interessene til restkravhaverne. Ut fra et kontraktsteoretisk perspektiv vil målene hele tiden være i endring gjennom forhandlinger og politiske prosesser. Gitte premisser om at bestemte interessegrupper til en hver tid skal prioriteres vil da være av mindre betydning for styringsmessige disposisjoner.

Til sist er det også mulig å registrere effekten på aktører i omgivelsene som ikke har inngått noen kontrakt med organisasjonen. Dette kan være samfunnet generelt og berøre forhold knyttet til det eksterne miljø, nasjonal kultur eller andre forhold som direkte eller indirekte påvirkes av organisasjonens handlinger. Dette er også et sentralt punkt i "stakeholder" teori og har bidratt til teoriutvikling knyttet til organisasjonenes sosiale eller etiske ansvar. Hvorvidt en organisasjon skal registrere denne type informasjon og trekke slike beslutninger inn i økonomistyringen har mer med legitimitet enn effektivitet å gjøre.

Økonomistyring i et institusjonelt perspektiv

Melander (1997) hevder med utgangspunkt i ny-institusjonell teori at økonomistyring har blitt et akseptert og etablert institusjonelt fenomen i vårt samfunn med et innhold som strekker seg langt ut over tradisjonell regnskapsmessig og finansiell kontroll. Han hevder at det er nødvendig med innsikt i flere dimensjoner og at det er behov for et begrepsapparat som inkluderer vel så mye den politiske og kulturelle virkelighet som den rent bedriftsøkonomiske. Dette innebærer at økonomistyringskonseptet også må innbefatte problemstillinger knyttet til legitimitetsforvaltning – noe som blant annet er studert innenfor ny-institusjonell teori i organisasjonssosiologi. Betydningen av de institusjonelle omgivelser ble tidlig påpekt av Selznick (1948), som hevdet at organisasjoner også var organiske systemer som tilpasset seg sosiale normer blant interessentene og generelle krav fra omgivelsene. Han hevdet videre at gjennom institusjonaliseringsprosessen vil normer og verdier i omgivelsene bli opptatt i organisasjonen slik at den får en verdibasert status. Dette er spesielt viktig for organisasjoner med diffuse mål og en uklar teknologi (Selznick, 1957). Konsekvensen av dette synet er blant annet at ved utøving av økonomistyring, utvikling av kontrakter og etablering av ledelsesinformasjonssystemer er det ikke tilstrekkelig kun å legge effektivitetsmessige kriterier til grunn. Det er også nødvendig å ta hensyn til legitimitet og identitet.

Scott (1995) hevder at institusjoner er både knyttet til kognitive, normative og regulative pilarer eller mekanismer. Det er ikke snakk om tre ulike former for institusjoner, men at institusjonelle forhold kan studeres og identifiseres gjennom disse tre dimensjonene – og de gis forskjellig vekt innenfor ulike teoretiske tradisjoner. Hver av disse mekanismene kan

knyttet til legitimitetsbegrepet og derved fremstår tre former for legitimitet. Suchman (1995) legger i tillegg vekt på det som benevnes som pragmatisk legitimitet.

Pragmatisk legitimitet er i denne sammenheng basert i et nytteperspektiv. Organisasjonen oppnår legitimitet fordi den antas å være et nyttig verktøy i samfunnsmaskineriet. Normativ legitimitet er knyttet til at handlingene som utøves ligger innenfor aksepterte moralske normer. Denne form for legitimitet kan være knyttet til konsekvensene av en handling, de teknikker og prosedyrer som legges til grunn for handlingen eller til bestemte strukturer som er etablert i en organisasjon. Kognitiv legitimitet bygger på at enkelte organisasjoner eller særtrekk ved organisasjoner "tas for gitt" – de er i samsvar med aktørenes kognitive struktur. Til sist har vi regulativ legitimitet – dvs en form for legalitet hvor legitimiteten bygger på at en organisasjon følger ulike regler som er nedfelt i samfunnet og som håndheves gjennom formelle eller uformelle prosesser.

Denne klassifiseringen av legitimitet viser at økonomistyring som funksjon kan stå overfor en kompleks virkelighet med ulike og motstridende krav fra de institusjonelle omgivelser. Selv om økonomistyring er en nødvendig funksjon i vårt samfunn og derved kan oppnå høy pragmatisk legitimitet, kan det fra enkelte aktører settes grenser ut fra både normative og kognitive aspekter. Dersom organisasjonen ikke tilpasser seg disse institusjonelle kravene, kan den i følge institusjonelle teori både kunne forvente interne konflikter og negative reaksjoner fra omgivelsene.

Friedland og Alford (1991) viser at hver organisasjon simultant vil utsettes for mange institusjonelle krav som delvis er inkonsistente. Som et svar på dette kan organisasjonen bli presset til å forsøke å speile inkonsistente normer, dvs gi forskjellige bilder av seg selv til de forskjellige interessentgruppene. Det innebærer at de institusjonelle kravene som stilles til økonomistyringen kan gi ulike føringer alt etter om de bygger på kognitive, normative, regulative eller pragmatiske institusjonelle forventninger. Det er spesielt de strukturelle delene av økonomistyringen som er synlige for omgivelsene – dvs det formelle styringssystemet. Her finnes flere såkalte organisasjonsoppskrifter (Røvik 1998) som en organisasjon kan ta i bruk. Organisasjonen kan både velge oppskrift og tilpasse oppskriftene til egen behov gjennom en intern oversettelse. Dette indikerer at en adopsjon både kan være preget av institusjonelle og teknisk-rasjonelle vurderinger – en konklusjon som også trekkes frem av Bjørnenak (1997). Zucker (1991) trekker disse argumentene inn i oversettelsesprosessen og hevder at et mikroperspektiv er nødvendig for å stadfeste om en adopsjon representerer en ren institusjonell tilpasning eller en strategisk tilpasning til endringer i omgivelsene.

Dersom adopsjonen primært kan henføres til institusjonelle krav, vil oversettelsen ha som hovedmål å skape legitimitet. I så fall vil oversettelsen være ledd i organisasjonens identitetsforvaltning (Sahlin-Andersen, 1996; Røvik, 1998), og dens synlighet i forhold til interessentene vil være viktig. Dersom adopsjon er gjennomført med sikte på å forbedre organisasjonens effektivitet, vil oversettelsen i sterkere grad styres av teknisk-rasjonelle krav. Det vil da være ønskelig å skape sterke koblinger til den operative kjernen og det må derfor tas større hensyn til eksisterende struktur og organisasjonskultur.

Ut fra at en organisasjon normalt vil stå ovenfor motstridende krav blir det viktig å kunne identifisere de kravene som har størst betydning for å sikre dens eksistensberettigelse. Mitchell, Agle og Wood (1997) velger å sette fokus på aktørene og hevder etter en gjennomgang av relevant teori at de bør sorteres ut etter deres makt i forhold til organisasjonen, deres legitimitet i samfunnet og deres betydning for organisasjonens evne til å realiseres egne mål. Deres konklusjon er derfor at det ikke bør være noe mål å oppnå legitimitet i forhold til alle institusjonelle krav – kun de som må antas å være av kritisk betydning for organisasjonens mulighet til å realisere sine overordnede mål.

I følge Meyer og Rowan (1977) vil institusjonelle forventninger ikke alltid være i samsvar med de krav til styring og organisering som settes av den tekniske kjernen. Det oppstår derved

en konflikt mellom de institusjonelle og de tekniske krav. Resultatet kan bli at organisasjonen adopterer institusjonaliserte strukturer og prosedyrer, men lar være å implementere dem på det operative nivået. Meyer og Rowan fremsetter altså en hypotese om at organisasjoner for å unngå konflikter kan velge å frikoble strukturelementer fra den daglige aktivitet. På denne bakgrunn er det et interessant spørsmål om det er samsvar mellom de økonomiske styringssystemene som eksisterer og den økonomiske styring som reelt sett utøves - dvs om struktur og prosedyrer knyttet til økonomistyring er frikoblet eller har løse koblinger til det operative nivået i organisasjonen.

Etter å ha studert kommunal budsjettering fant Olsen (1971) at budsjettprosessen hovedsakelig hadde en symbolsk funksjon og Høgheim et al (1989) fant at kommunale budsjetter var frikoblet eller hadde en svært løs kobling til fremtidig atferd. Regnskapsdata hadde også liten effekt på beslutninger om fremtidige budsjetter. Tilsvarende konklusjon trekkes av Brunsson (1989) som hevder at både i ekspansjons- og stagnasjonsperioder vil budsjettprosessene føre til løse koblinger. Det er også annen forskning som støtter hypotesene om løse koblinger mellom budsjett og regnskap (Arrington og Schweiker, 1992; Czarniawska-Joerges og Jacobsson, 1989; Olson, 1985; Pettersen, 1995). Det er altså sterke indikasjoner på at økonomiske styringssystemer kan ha løse koblinger til den styringen som reelt sett utøves i en organisasjon – noe som viser at økonomistyringen også fungerer som en del av organisasjonens legitimitetsgrunnlag.

Spørsmålet om grad av frikobling er omdiskutert og Sahlin-Andersen (1996) hevder at reformer som i første runde synes å være frikoblet fra de daglige operasjoner kan være starten på en forandringsprosess som på lengre sikt vil føre til sterkere koblinger mellom struktur og atferd og en ny identitet. Som eksempel nevner hun de pågående endringene i offentlig sektor med økende adopsjon av markedsmodeller. Røvik (1998) benevner dette som virusteorien og antyder derved at et nytt språk og begrepsapparat kan skape endringer på det ubevisste plan – og som siden kan fremtre som vesentlige. Johnsen et al (2001) har studert effekten av en mer resultatfokuseret revisjon og fant at dette syntes å fungere som et rasjonelt verktøy i offentlig forvaltning. Samtidig så de muligheten for at politiske prosesser på sikt kunne føre til løsere koblinger og mer symbolske aktiviteter. Vabo og Stigen (2004) har sett på utbredelsen av moderne organisasjonsløsninger i norske kommuner og fant at spredningen kunne forklares av ulike modeller. Den kunne delvis henføres til institusjonelle forhold – noe som kan føre til løse koblinger, men i tillegg hadde både et politisk og et nyttemessig perspektiv stor forklaringskraft. Dette indikerer at det kan ligge komplekse sammenhenger ligge til grunn for implementering av nye systemer og at graden av løse koblinger derfor vil variere.

Ut fra dette er det et viktig spørsmål om det i gitte situasjoner kan være legitimt å skape et bevisst brudd mellom synlige styringssystemer og reell styringsatferd. Er det en akseptabel styringsatferd å ”speile” omgivelsenes normer knyttet til økonomistyring for å oppnå legitimitet og samtidig utøve en annen form for økonomistyring som i sterkere grad fremmer organisasjonens effektivitet? I følge et kontraktsteoretisk perspektiv kan alle interessentene betraktes som prinsipaler i forhold til organisasjonens ledelse, og denne form for frikobling må da betraktes som en form for opportunistisk atferd. Dette kan i så fall betraktes som et etisk dilemma eller en etisk konflikt. En mulig løsning på dette dilemmaet kan ligge i oversettelses- eller editeringsprosessen – spesielt når det gjelder kognitiv legitimitet. Gjennom denne prosessen kan synlige uttrykk som gir grunnlag for høy legitimitet beholdes samtidig som det gjennomføres justeringer som er tilpasset teknologiske krav. I denne forbindelse er det mulig å utvikle symboler som knytter en ny form for økonomistyring tettere sammen med den eksisterende organisasjonskulturen.

Dersom økonomistyringen skal tilpasses institusjonelle krav eller bidra til å gi organisasjonen legitimitet, må det etableres systemer som tilfører organisasjonen innsikt i disse kravene. Denne form for informasjon går langt utover det som fanges opp av

tradisjonelle regnskapssystemer og innebærer en form for registrering som vanskelig kan kvantifiseres. Til dette formål er det mulig å benytte de samme metodene som ligger i det etiske regnskap, balansert rapportering eller tilsvarende systemer for å registrere kvalitative dimensjoner knyttet til organisasjonens interesser.

Konklusjon

På grunn av at store samfunnsmessige endringer og nye institusjonelle forventninger står dagens organisasjoner ovenfor betydelige styringsmessige utfordringer. I en slik situasjon er det viktig at aktørene er i stand til å utvikle en helhetlig form for styring. Fragmenterte styringsmodeller begrenser læringsmulighetene og blokkerer for implementering av hensiktsmessige løsningsstrategier. Tradisjonelle modeller for økonomistyring synes i denne sammenheng å komme til kort.

Det finnes i dag mye forskning som har fokusert på de atferdsmessige sider ved økonomistyring. Selv om denne forskningen primært er knyttet til kontroll- og styringssystemer, gir den indirekte innsikt i hvilke faktorer som påvirker styringsatferd. Men det finnes fremdeles store forskningsmessige utfordringer - spesielt i skjæringspunktet mellom organisasjonsteori og tradisjonell bedriftsøkonomisk teori. Dette gjelder blant annet ledelsesmessige prosesser knyttet til økonomistyring, men også innenfor institusjonell teori er det mangel på empirisk forskning knyttet til styringsatferd og styringssystemer. Tilsvarende gjelder politiske forhold. Det er derfor stort behov for en tverrfaglig forskning rettet mot økonomistyring med innslag fra flere samfunnsvitenskaplige fagområder – statsvitenskap, sosiologi, psykologi, organisasjonsteori og økonomi. I tillegg er det stort behov for forskning knyttet til de normative sider ved økonomistyring – spesielt innenfor kontraktsteori, ”stakeholder” teori og ny-institusjonell teori i organisasjonssosiologi. Selv om den deskriptive basisen er god, har det vært lagt liten vekt på å utvikle innsikt i hvilken atferd som bør utøves i gitte situasjoner for å realisere nærmere angitte mål. Det er derfor behov for konseptuelle modeller som har stor bredde og samtidig integrerer ulike aspekter – noe som kan være en fruktbar innfallsvinkel i en videreutvikling av økonomistyringen – både med sikte på å utvikle større innsikt og finne gode praktiske løsninger.

Litteratur

- Abernethy, M.A. og Stoelwinder, J.U. (1995). The role of professional control in the management of complex organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 20, 1, 1-17.
- Anthony, R.N. (1965). *Planning and control systems*. Cambridge, Mass.: Harvard University Press.
- Anthony, R.N., Dearden, J. & Bedford, N.M. (1989). *Management control systems*, 6th. ed. Homewood, Il.: Richard D. Irwin.
- Arrington, C.E. og Schweiker, W. (1992). The rhetoric on rationality of accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 17, 511-533.
- Bjørnenak, T. (1997) Conventional wisdom and costing practices. *Management Accounting Research*, 8, 376-382.
- Brunsson, N (1989) *The Organization of Hypocrisy: Talk Decisions and Actions in Organizations*. New York: John Wiley.
- Busch, T. og Vanebo, J.O.V. Ledelse, økonomistyring og meningskapning. I Berg, P.O. og Poulfelt, F. (red.): *Ledelseslæren i Norden. En tributt til professor Erik Johnsen*. Fredrikshavn: Dafolo Forlag.
- Czarniawska-Joerges, B. & Jacobsson, B. (1989). Budget in a cold climate. *Accounting, Organizations and Society*, 14, 29-39.
- Donaldson, T. og Preston, L.E. (1995). The stakeholder theory of the corporation: Concepts, evidence, and implications. *Academy of Management Review*, 20, 1, 65-91.
- Emerson, R.M. (1962): Power-Dependence Realations. *American Sociological Review*, 27, 31-41.
- Etzioni, A. (1961). A comparative analysis of complex organizations. New York: Free Press
- Flamholtz, E. (1996). Effective organizational control: A framework, applications, and implications. *European Management Journal*, 14, 6, 596-611.
- Freeman, R.E. (1984). *Strategic management: A stakeholder approach*. Boston: Pitman.
- Friedland, R. & Alford, R. (1991). Bringing society back in: Symbols, practices and institutional contradictions. I Powell, P.J. & DiMaggio, W.W. (eds): *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: The University of Chicago Press, 232-263.
- Gigliani, G. og Bedeian, A. (1974). A conspectus of management control theory: 1900-1972. *Academy of Management Journal*, 17 (juni), 292-305.
- Green, S. og Welch, M. (1988). Cybernetics and dependence: Reframing the control concepts. *Academy of Management Review*, 13 (juni), 287-301.
- Grossman, S. & Hart, O. (1986): The Costs and Benefits of Ownership: A Theory of Vertical and Lateral Integration. *Journal of Political Economy*, 94, 691-719.
- Hart, O. D. (1990): An Economists Perspective of the Theory of the firm. I Olliwer Williamson (red): *Organizational Theories*. New York: Free Press.
- Haueng, A.C. (2004). *Change processes: Heading in the right direction?* Dr. oecoon avhandling ved NHH, Bergen.
- Hill, C.W.L. og Jones, T.M. (1992). Stakeholder agency theory. *Journal of Management Studies*, 29, 131-154.
- Hogler, R.L. og Hunt, H.G. (1993). Accounting and conceptions of control in the American corporations. *British Journal of Management*, ??, 177-190.
- Hopwood, A.G. (1974). *Accounting and human behaviour*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Høgheim, S., Monsen, N., Olsen, R.H. & Olson, O. (1989). The two world of management control. *Financial Accountability and Management*, 5, 163-178.

- Johnsen, E. (1975). *Teorien om ledelse*. København: Nyt Nordisk Forlag.
- Johnsen, Å., Meklin, P., Oulasvirta, L. og Vakkuri, J. (2001) Performance auditing in local government: an exploratory study of perceived efficiency of municipal value for money auditing in Finland and Norway. *The European Accounting Review*, 10, 3, 583-599.
- Lowe, E.A. (1971). On the idea of a management control system: Integrating accounting and management control. *Journal of Management Studies*, 1-12.
- Lowe, E.A. og Puxty, T. (1989). The problems of a paradigm: A critique of the prevailing orthodoxy in management control. I Chua, W.F., Lowe, T. og Puxty, T. (1989). *Critical perspectives in management control*. New York: MacMillan.
- March, J.G. & Olsen, J.P. (1989): *Rediscovering institutions: the organizational basis of politics*. New York: The Free Press, Macmillan Inc.
- Melander, P. (1997). Økonomistyring i videnbaserte og politiske organisasjoner - om at implantere økonomisk rationalitet i organisasjoner, hvor andre verdier er dominerende. *Økonomistyring & Informatikk*, 13, 159-188.
- Mellemvik, F., Monsen, N. & Olson, O. (1988): Functions of accounting - a discussion. *Scandinavian Journal of Management*, 4, 101-119.
- Meyer, J.W. & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83, 340-363.
- Mitchell, R.K., Agle, B.R. og Wood, D.J. (1997). Toward a theory of stakeholder identification and salience: Defining the principle of who and what really counts. *Academy of Management Review*, 22, 4, 853-886.
- Mouritsen, J. (1999). The flexible firm: Strategies for a subcontractor's management control. *Accounting, Organizations, and Society*, 24, 31-55.
- Nyland, K. og Pettersen, I.J; (2004) The control gap: The role of budgets, accounting information and (non-) decisions in hospital settings. *Financial accountability & Management*, 20, 1, 77-102.
- Olsen, J.P. (1971). Local budgeting: Decision-making or a ritual act? *Scandinavian Journal of Political Studies*, 5, 85-118.
- Olson, O. (1985). Quasiplanning and blind control - on the use of an accounting system in a city. Working paper (Dept. of Business Administration, University of Gothenburg).
- Otley, D.T. (1994). Management control in contemporary organizations: Towards a wider framework. *Management Accounting Research*, 5, 289-299.
- Otley, D.T. (1999). Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10, mars, 363-382.
- Otley, D.T. og Berry, A.J. (1980). Control, organization and accounting. *Accounting, Organizations and Society*, ??, 231-244.
- Otley, D., Broadbent, J. og Berry, A. (1995). Research in management control: an overview of its development. *British Journal of Management*, 6, special issue, 31-44.
- Ouchi, W.G. (1979): A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Management Science*, 25, 833-848.
- Ouchi, W.G. (1980). *Markets, bureaucraties and clans*. *Administrative Science Quarterly*, 25, 1, 129-141.
- Pettersen, I.J. (1995). Budgetary control of hospitals - ritual rhetorics and rationalized myths? *Financial Accountability and Management*, 11, 207-221.
- Pettersen, I.J. (2001). Implementing management accounting reforms in the public sector: the difficult journey from intentions to effects. *The European Accounting Review*, 10, 3, 561-581.
- Pfeffer, J. og Salancik, G. (1978). *The external control of organizations: A resource dependence perspective*. New York: Harper & Row.

- Robson, K. og Cooper, D.J. (1989). Power and management control. I Chua, W.F., Lowe, T. og Puxty, T. (red.): *Critical perspectives in management control*. MacMillan: London.
- Røvik, K.A. (1998). *Moderne organisasjoner*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Sahlin-Andersen, K. (1996). Imitating by editing success: The construction of organizational fields. I Czarniawska, B. og Sevon, G. (red.): *Translating organizational change*. New York: Walter de Gruyter, 69-92.
- Scott, W.R. (1995) *Institutions and Organizations*. Thousand Oaks, Sage
- Scott, P.G. og Falcone, S. (1998). Comparing public and private organizations. An exploratory analysis of three frameworks. *American Review of Public Administration*, 28, 2, 126-145.
- Scott, W.R. og Meyer, J.W. (1983). The organization of societal sectors. I Meyer, J.W. og Scott, W.R. (red.). *Organizational environments: Rituals and rationality*, 129-154. Beverly Hills: Sage R. Publications.
- Selznick, P. (1948). Foundations of the theory of organizations. *American Sociological Review*, 13, 25-35.
- Selznick, P. (1957). *Leadership in Administration. A Sociological Interpretation*. New York: Harper & Row.
- Suchman, M.C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20, 3, 571-610.
- Vabo, S.I. og Stigen, I.M. (2004) Moteslaveri, interesser og behov. *Nordiske Organisasjonsstudier*, 6, 1, 48-88.
- Wennes, G. (2002) *Skjønnheten og udyret: kunsten å lede kunstorganisasjoner*. Dr. oecon avhandling ved NHH, Bergen.
- Williamson, Oliver (1979): Transaction Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. *Journal of Law and Economics*, 22, 233-61.
- Williamson, Oliver (1981): The Economics of Organization: The Transaction Cost Approach. *American Journal of Sociology*, 87, 548-77.
- Williamson, Oliver (1983): Credible Commitments: Using Hostages to Support Exchange. *American Economic Review*, 73, 519-40.
- Zucker, L.G. (1991). The role of institutionalization in cultural persistence. I Powell, W.W. og DiMaggio, P.J. *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, 83-107. Chicago, The University of Chicago Press.