



Effektbaseret økonomistyring på vej i den offentlige sektor

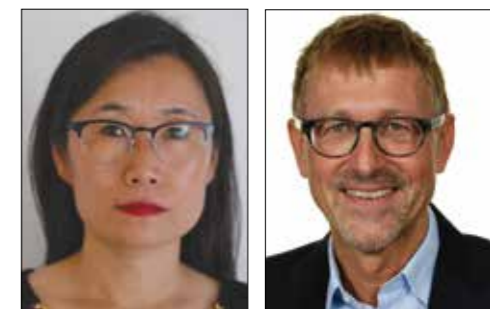
Indledning

Det danske begreb økonomistyring og det tilsvarende angelsaksiske begreb management accounting (f.eks. Atkinson et al. 2012) kan fremstå altfavnende. Det gælder både, når man ser på, hvad en økonomiafdeling beskæftiger sig med, og hvad litteraturen omfatter. Kernen i økonomistyringen er dog det interne regnskab og budgetlægningen (Andersen & Rohde 2017; Madsen 1969), omend man i den praktiske organisering af økonomistyringen og i brugen af begrebet sagtens kan opleve, at økonomistyring også dækker over en række af det eksterne regnskabs opgaver, altså Financial Accounting. Det gælder ikke mindst i den offentlige sektor, hvor de eksterne rapporterings- og konteringskrav rækker langt ind i tilrettelæggelsen af økonomistyringen.

De løbende ændringer af den offentlige sektor såvel som skiftende reformer af forskellig karakter indebærer nye behov for økonomistyring og nye krav til denne. Derfor eksperimenteres der i disse år i både kommuner og regioner med at udvikle nye måder at organisere det faglige arbejde på. Der arbejdes også på en ny form for økonomisk styring, der fremmer omkostningseffektivitet (Bukh & Christensen 2018a) og i højere grad understøtter faglige strategier og praksisser, som har fokus på den effekt, der opnås fremfor de aktiviteter, der gennemføres. Denne begyndende udbredelse af effektbaseret økonomistyring har især været markant i kommunerne. I de senere år har udviklingen også bredt sig til sundhedsvæsenet, hvor man sædvanligvis bruger betegnelsen værdibaseret styring eller værdibaseret sundhed med henvisning til Michael Porters Value-Based Health Care-begreb

(Porter 2010; Porter & Lee 2013). Fælles for disse styringstendenser er, at der ikke alene er tale om ændringer i systemer og styringsteknikker men også om organisatoriske og strategiske ændringer samt værdi- og holdningsmæssige ændringer.

Vi sætter i denne artikel fokus på effektbaseret økonomistyring og især den delmængde, der vedrører budgetlægningen, og hvor der decideret er tale om *økonomisk styring*. Der er ingen tvivl om, at for at kunne forandre og forbedre den offentlige sektor har vi brug for, at den økonomiske styring ændres i retning af en mere effektbaseret økonomistyring, så på dette punkt står de offentlige virksomheder i særdeleshed over for store ændringer. De styringstendenser, der er under udvikling, samt de økonomistyringsteknikker, der baserer sig på, har flere lighedspunkter end forskelligheder på tværs af delområder, så



Af Lektor Karina Skovvang Christensen, kschristensen@econ.au.dk, Aarhus Universitet og Professor Per Nikolaj Bukh, pnb@pnbukh.com, Aalborg Universitet



Uanset hvilket begreb der anvendes, når man taler om effektbaseret økonomistyring, så er grundtanken den samme: Et strategisk fokus på resultatskabelse, forebyggende og rehabiliterende indsatser samt sammenhæng mellem indsatserne på tværs af organisatoriske grænser. Herudover ændrede organiseringer og klarere målsætninger, der tager udgangspunkt i borgerens perspektiv, samt omkostningseffektivitet.

erfaringer mellem forskellige kommunale områder såvel som mellem kommuner og regioner kan overføres relativt problemfrit. Derfor vil vi her i artiklen generelt anvende begrebet effektbaseret økonomistyring som den samlede betegnelse.

I den resterende del af artiklen vil vi i afsnit 1 først indkredse, hvad effektbaseret økonomistyring drejer sig om. Herefter vil vi i afsnit 2 mere generelt se på økonomistyringens rolle og struktur samt introducere et designperspektiv på, hvordan økonomistyringen kan ses som bevidste valg af, hvordan en række komponenter og modeller komponeres. Disse teknikker ser vi mere på i afsnit 3. Økonomistyring har som et væsentlig formål at motivere. Derfor går vi i afsnit 4 mere i detaljer med incitamenter og motivationsteori, hvorefter vi i afsnit 5 afgrænser og definerer effektbaseret økonomistyring. I afsnit 6 ser vi nærmere på betydningen af omkostningseffektivitet, hvorefter vi afslutter i afsnit 7.

1. Hvad drejer effektbaseret økonomistyring sig om?

Uanset hvilket begreb der anvendes, når man taler om effektbaseret økonomistyring, så er grundtanken den samme: Et strategisk fokus på resultatskabelse, forebyggende og rehabiliterende indsatser samt sammenhæng mellem indsatserne på tværs af organisatoriske grænser. Herudover ændrede organiseringer og klarere målsætninger, der tager udgangspunkt i borgerens perspektiv, samt omkostningseffektivitet. Som supplement hertil indføres en økonomisk styring, der med anvendelse af eksplicite incitamenter understøtter det faglige arbejde og skaber sammenhænge mellem mål, strategier og indsatser.

Effektbaseret økonomistyring kan i sin mest direkte form dreje sig om at give bevillinger til at skabe resultater med fremfor at styre efter rammer og normeringer. I en mere generel forstand kan der være tale om at give et bredere og mere præcist økonomisk ledelsesrum samt større decentrale frihedsgrader fremfor at styre efter aktiviteter og processer. Dermed handler effektbaseret økonomistyring også om principper for, hvordan den offentlige sektor skal ledes med udgangspunkt i en styrket decentral lederrolle baseret på større faglig og økonomisk beslutningskompetence.

Styring og ledelse er ikke hinandens modsætninger, hvilket vi vil vende tilbage til i næste afsnit. Som ledelsesredskab er styring med til at

skabe rammerne for ledelsesrummet; derfor må ledelsesreformer også være styringsreformer – og styringsreformer vil reformere ledelsesrummet. Den effektbaserede styring hviler på en præmis om, at det decentrale ledelsesrum (Bukh & Christensen 2018b) skal styrkes for at skabe mere værdi for borgerne. Her vil en decentral og lokal ledelse have en væsentlig fordel, idet lokale ledere må forventes at have en bedre forståelse for den lokale efterspørgsel efter serviceydelser, samt hvordan denne service mest omkostningseffektivt kan leveres, sammenlignet med en central ledelse, der organisatorisk er placeret længere væk. Dermed bliver decentralisering af beslutningskompetence og økonomisk ansvar afgørende i forhold til borgeren og kerneopgaven.

Decentralisering indebærer imidlertid, at politikerne såvel som den centrale myndighed skal afgive beslutningskompetence og dermed potentielt reducere, eller i det mindste ændre, styringsmulighederne. Denne decentralisering omfatter både den formelle bevillingsafgivelse, når kommunalbestyrelsen placerer den økonomiske beslutningskompetence hos f.eks. embedsmænd eller institutioner (Heeager 2017) samt den reelle fordeling af midler mellem forvaltningen og de enkelte aktiviteter eller tilbud inden for bevillingsområdet. Men det opfattes normalt som den pris, der må betales for at forbedre de decentrale beslutninger (Smith 2007, p. 19). Imidlertid kan decentraliseringen eller opgavedelegering skabe nye styringsproblemer (Jacobsen & Jakobsen 2014; jf. Heeager 2017), da der ikke er sikkerhed for, at den decentrale leder forfølger de mål, der ønskes. Derfor ses tendenser til en centralisering af udgiftsstyringen samtidig med, at den centrale concernstyring også styrkes, således som Ghin (2017) beskriver det.

Effektbaseret økonomistyring indebærer et styringsprincip, hvor tildelingsmodeller baseres på, hvilken effekt der opnås, og hvor takster så vidt muligt ikke baseres på antal dage, antal ydelser etc. men tilrettelægges forløbsbaseret i stedet for. Nogle gange vil der kunne anvendes en direkte effektbaseret økonomistyring, så budgettet afhænger direkte af, hvilken effekt der opnås. Andre gange vil den effektbaserede økonomistyring være mere indirekte, så tildelingen f.eks. baseres på principper, der fremmer omkostningseffektivitet (jf. Bukh & Christensen 2018c). Fælles for disse situationer er, at budgetprocessen i højere grad ikke blot handler om mængden af kerneydelser men også kvaliteten af disse.

Derfor skal den effektbaserede styring også integreres med den



Effektbaseret økonomistyring indebærer et styringsprincip, hvor tildelingsmodeller baseres på, hvilken effekt der opnås, og hvor takster så vidt muligt ikke baseres på antal dage, antal ydelser etc. men tilrettelægges forløbsbaseret i stedet for. Nogle gange vil der kunne anvendes en direkte effektbaseret økonomistyring, så budgettet afhænger direkte af, hvilken effekt der opnås. Andre gange vil den effektbaserede økonomistyring være mere indirekte, så tildelingen f.eks. baseres på principper, der fremmer omkostningseffektivitet (jf. Bukh & Christensen 2018c). Fælles for disse situationer er, at budgetprocessen i højere grad ikke blot handler om mængden af kerneydelser men også kvaliteten af disse.

budgetmæssige tildeling af ressourcer, hvis vi skal lykkes med at skabe mest mulig effekt og kvalitet. Samtidig skal vi understøtte samarbejdet, f.eks. mellem kommunens forskellige afdelinger og mellem hospital og kommune, så der kan sikres sammenhængende patientforløb på hospitalet og borgerforløb i kommunalt regi. Effektbaseret økonomistyring vil typisk indebære ændringer i bevillingsprincipperne for de decentrale enheder, så der i højere grad anvendes forløbsbaserede bevillinger; se f.eks. Jensen & Olesen (2018). Dermed kan inci-

tamentene knyttes sammen med de resultater, der opnås i fælleskab ud fra et borgerperspektiv, fremfor hvad enkelte afdelinger præsterer. En effektbaseret økonomistyring vil ud fra disse perspektiver gøre det muligt at indføre bevillingsprincipper, der understøtter forandringsteoriene og både fremmer høj produktivitet og gode effekter. Hvis bevillingerne ydermere knyttes sammen med den effekt, der opnås, bliver økonomistyringen i særdeleshed en medspiller for organisationens strategiske udvikling.



Da økonomistyringen har stor indflydelse på, hvordan ledelsesrummet tilrettelægges, er det en væsentlig ledelsesopgave at beslutte, hvilke egenskaber økonomistyringen skal have. Det kræver imidlertid et vist kendskab til økonomistyring at kunne indgå i en dialog om udvikling af økonomisk styring. Man skal have viden om økonomistyringens muligheder, og om hvorledes modeller og teknikker har forskellige roller i den samlede økonomistyringsmodel (Bukh 2008, 2009) for, at man som leder kan stille krav til den økonomiske styring – eller lidt populært sagt indtage rollen som den kvalificerede bestiller af en egnet økonomistyringsmodel.

2. Økonomistyringens struktur og rolle

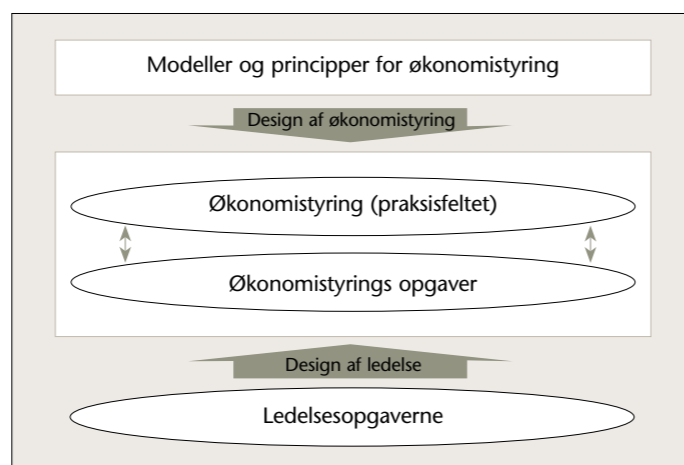
I praksis består økonomistyringen af en mængde teknikker og metoder, der bringes i anvendelse for at løse en række ledelsesopgaver i en specifik virksomhed. Virksomheden kan ofte selv bestemme graden af økonomistyringsanvendelse i forhold til at løse disse opgaver. Eksempelvis vil der altid være brug for at planlægge og koordinere, hvilket kan gøres ved anvendelse af økonomistyringen, men det er et ledelsesmæssigt valg i hvilket omfang, man planlægger og koordinerer, ligesom både planlægning og koordinering kan gøres på mange forskellige måder – også uden anvendelse af økonomistyring.

Økonomistyring er derfor ikke et system, der eksisterer uafhængigt af den enkelte virksomhed, og økonomistyringen skal passe til virksomhedens mål og strategier, dens organisering samt den måde, virksomheden ledes på. Det har den naturlige konsekvens, at ændringer i virksomhedens mål og strategier vil have betydning for, hvordan virksomheden skal ledes og dermed også for, hvordan økonomistyringen skal indrettes. Hvis fokus ændres fra enkelttydelser til et helhedsperspektiv på borgeren, må det forventes at have konsekvenser for økonomistyringen.

Da økonomistyringen har stor indflydelse på, hvordan ledelsesrummet tilrettelægges, er det en væsentlig ledelsesopgave at beslutte, hvilke egenskaber økonomistyringen skal have. Det kræver imidlertid et vist kendskab til økonomistyring at kunne indgå i en dialog om udvikling af økonomisk styring. Man skal have viden om økonomistyringens muligheder, og om hvorledes modeller og teknikker har forskellige roller i den samlede økonomistyringsmodel (Bukh 2008, 2009) for, at man som leder kan stille krav til den økonomiske styring – eller lidt populært sagt indtage rollen som den kvalificerede bestiller af en egnet økonomistyringsmodel.

Vores udgangspunkt er, at økonomistyringsmodeller, dvs. de værktøjer og teknikker, som man tager i brug, ikke er færdige løsninger, som man installerer modul for modul. Modellerne har derimod karakter af opskrifter (jf. Røvik 2007) på, hvordan idéer, der nogle gange fremstår abstrakte, kan oversættes til en praksis i en konkret virksomhed. Det kan f.eks. være princippet om, at de mål, vi styrer efter, samtidig skal være kritiske for strategiens realisering og relevante for medarbejdernes daglige arbejde, eller at princippet for bevillingen til en afdeling skal være afhængig af den effekt, der opnås. Denne oversættelse

FIGUR 1. ØKONOMISTYRINGENS OPGAVER OG PRAKSIS.



eller kontekstualisering (Røvik 2007, kapitel 13) indebærer bevidste ledelsesmæssige valg, og vi taler derfor om, at økonomistyringen skal designes til brugen i den enkelte virksomhed.

Økonomistyringsmodellerne er derfor ikke færdige moduler, men vejledninger i, hvordan man f.eks. klassificerer data, udfører beregninger, strukturerer information og træffer beslutninger på baggrund af data. Modellerne er også anvisninger på, hvilke faktorer der forventes at have en betydning i implementeringen, hvilke faser man skal igennem, hvilke konsekvenser de valg, man træffer under indførelsen, vil have for den måde, medarbejdere og ledere vil reagere og agere, og hvordan resultater i forhold til f.eks. effektivisering og effektskabelse skal opnås.

Dette perspektiv betyder for det første, at en økonomistyringsmodel ikke har en færdig idealtilstand, så man på forhånd kan slå op i en bog og se, hvordan en økonomistyringsmodel bør se ud, eller hvilke egenskaber den vil have. For det andet betyder det, at 'tilpasninger' af økonomistyringsmodeller til den konkrete virksomheds økonomistyringspraksis ikke nødvendigvis er et udtryk for, at man kun anvender modellerne delvist, da de ofte netop indeholder anvisningerne på, hvordan økonomistyringen bør tilpasses. For det tredje betyder det, at tilpasningen af modellen skal ske under hensyntagen til den konkrete virksomheds situation, herunder de opgaver som økonomistyringen

skal løse. Endelig betyder det for det fjerde, at tilpasningen også er en tilpasning af ledelsesprincipperne og de andre økonomistyringsmodeller, som anvendes i virksomheden.

Figur 1 sammenfatter designperspektivet på økonomistyringen, således som det er diskuteret ovenfor. Figuren illustrerer også, at det er et ledelsesmæssigt valg – her kaldet design af ledelse – hvilke ledelsesopgaver¹ man vil løse med økonomistyring (den nederste del af figur 1), mens det er et spørgsmål om økonomistyringsdesign at udvælge og tilpasse de økonomistyringsmodeller, der tilsammen udgør økonomistyringen i den enkelte virksomhed (den øverste del af figuren). Jo bedre det konkrete økonomistyringsdesign passer med det formål, den enkelte virksomhed har med økonomistyringen, jo bedre forventes økonomistyringen at fungere.

3. Økonomistyringens modeller

I økonomistyring kan der, som vist i figur 2, skelnes mellem tre typer teknikker eller modeller: kalkulationsmodeller, styringsmodeller og omkostningsmodeller² (Anthony 1989; jf. Bukh 2009). I kalkulationsmodeller foretages beregninger på baggrund af virksomhedens grundregistreringer samt den omkostningsstruktur, som afspejles af omkostningsmodellerne. Sådanne modeller omfatter ikke blot økonomistyringsmodeller til beregning af produkt- og kundelønsomhed, investeringers lønsomhed, nulpunktsomsætning m.v., men kalkulationsmodellerne omfatter også hovedparten af de modeller, der hører under det sundhedsøkonomiske fagfelt (se f.eks. Briggs et al. 2006 samt Drummond et al. 2015). Ligeledes vil beregninger af produktivitet og omkostningseffektivitet (jf. Bukh & Christensen 2018a) være baseret på anvendelse af kalkulationsmodeller.

Som den anden kategori drejer styringsmodellerne sig om styring som en ledelsesopgave, hvor modellerne indebærer incitamentsstrukturer, der påvirker medarbejdere og leders adfærd i den daglige beslutningstagen. Med styringsmodeller mener vi ikke alene den økonomiske styring, hvor udgangspunktet er budgetlægning baseret på responsibility accounting (Anthony et al. 2014; Hawkin & Cohen 2004) – altså principper for, hvordan budgetmodeller struktureres ved brug af ansvarscentre, interne afregningspriser, variansberegninger m.v. Styringsmodeller omfatter også modeller for præstationsmåling, som f.eks.

FIGUR 2. ØKONOMISTYRINGENS MODELLER.



balanced scorecard og principper for udarbejdelse af resultatkontrakter (se f.eks. Merchant & van der Stede 2017; Simons 2000).

Endelig skal omkostningsmodeller forstås som principper for fordeling af omkostninger eller modellering af omkostningsstrukturen. Der kan



Det er altså vigtigt at være opmærksom på, hvilken betydning den implicite incitamentsstruktur i tildelingsmodellen har. Men det er mindst lige så væsentligt, hvilke incitamenter den ikke indeholder: Hvis det væsentligste tildelingskriterium er antallet af indlæggelser på et hospital, kan man så forvente, at der i fuldt omfang arbejdes på at reducere antallet af indlæggelser? Hvis universiteter primært tildeles ressourcer efter, hvor mange eksamener de studerende består, kan man så regne med, at de studerende bliver så dygtige som muligt?

være tale om generelle principper for at afregne omkostninger mellem afdelinger eller til omkostningsobjekter (borgere, arbejdsopgaver, produkter etc.), eller der kan være tale om mere systematiske metoder, som f.eks. Activity-Based Costing (Bukh & Israelsen 2003). Men der kan også være tale om principper for klassifikation af omkostningskategorier efter f.eks. variabilitet og reversibilitet eller principper for, hvordan bestemte typer omkostninger opfattes som særbestemte henholdsvis sambestemte (jf. Andersen & Rohde 2017) i forhold til f.eks. enkeltborgere, målgrupper, distrikter etc.

Den offentlige sektors økonomiske styring er på de fleste områder udgiftsbaseret fremfor omkostningsbaseret, hvilket f.eks. indebærer, at budgettet i en kommune angiver, hvilke udgifter der forventes at blive afholdt, og at budgettildelingsmodellerne overfører tilsvarende udgiftsbevillinger til de decentrale enheder. Hvis den økonomiske styring skal fremme omkostningseffektivitet, betyder det, at der skal rettes særlig opmærksomhed på, hvad udgiftsprincipperne betyder i denne henseende. Der skal ikke mindst tages hensyn til, hvordan investeringer indgår i økonomistyringen. Det gælder både, når der er tale om driftsfinansierede investeringer, hvor der afholdes udgifter i én periode (typisk et budgetår) i forventning om besparelser i fremtidige perioder, og når der er tale om anlægsinvesteringer, fordi der i den offentlige sektor gælder særlige principper for, hvorledes anlægsudgifter budgetteres og bevilges.

4. Motivation og incitamenter

Økonomistyringen og i særdeleshed styringsmodellerne har som et væsentlig formål, at de skal motivere medarbejdere og ledere. Det sker ved de incitamenter, som økonomistyringsmodellerne indebærer. Det er imidlertid kompliceret at forstå, hvordan styringsmodeller påvirker adfærd, og det er nødvendigt nøje at vurdere, hvordan incitamenter i en given styringsmodel kan forventes at påvirke medarbejderne.

Motivation indebærer fundamentalt set, at man handler i forhold til noget, hvor både motivationens retning og den energi, man lægger i handlingen (altså motivationsniveauet) har betydning (Bukh & Christensen 2015). Retningen drejer sig om de holdninger og mål, der giver anledning til handlingen, og motivationsteori indebærer indsigt i menneskelige behov og i teorier om målrettet adfærd. Ethvert positivt

eller negativt udfald, som en handling kan resultere i, betegnes et incitament, og incitamenter kan være associeret med handlingen i sig selv, dens udfald eller forskellige konsekvenser af udfaldet (Heckhausen & Heckhausen 2008). De incitamenter, der drejer sig om selve handlingen eller udfaldet, betegnes oftest indre incitamenter, og den motivation, der hidrører fra sådanne incitamenter, betegnes tilsvarende *indre motivation*. På tilsvarende måde betegnes de incitamenter, der er knyttet til handlingens konsekvenser, f.eks. forfremmelser, ros og budgettildeling, for ydre incitamenter, og motivationen fra disse betegnes *ydre motivation*.

Enhver tildelingsmodel er dermed, hvad enten man er bevidst om det eller ej, samtidig en incitamentsmodel (jf. Bech 2008), og en offentlig virksomhed motiveres dermed til at lægge større vægt på de kriterier, som den tildeles økonomiske ressourcer efter, og de kriterier, der ikke tildeles for, får modsat mindre ledelsesmæssigt fokus. Tildelingsmodellerne påvirker ikke blot de muligheder, ledere og medarbejdere har for at handle men også deres holdninger. Den daværende direktør i Ældre- og Handicapforvaltningen i Odense Kommune, Helene Bækmark, udtalte eksempelvis i et interview (Ekerøth 2014), at:

Man kan jo ikke have rehabiliteringsforløb, hvor vi sender borgeren ud i livet igen og samtidig beholde en økonomistyringsmodel, der gør, at man som leder bliver straffet i form af mindre budgetter og opsigelser af personale, hvis man er dygtig til at sende borgeren ud i livet igen.

Tilsvarende kan man analysere, hvilke incitamenter en ressourcefordelingsmodel for folkeskoleområdet indebærer. Hvis tildelingsmodellen er baseret på tildelinger pr. elev, tilskyndes man til at indskole elever, mens det ikke er tilfældet, hvis der tildeles ressourcer pr. klasse i en såkaldt klassetildelingsmodel. Sat på spidsen kan man sige, at klassetildelingen ikke giver incitamenter til at indskole flere børn, medmindre klassen allerede er så stor, at antallet af børn nærmer sig det relevant, som udløser en ekstra klassetakst, idet der så skal oprettes to klasser. Set fra den enkelte skoles perspektiv kan dette være attraktivt, idet der så sikres finansiering af to klasser med f.eks. 13-16 børn pr. klasse. Ud fra et mere helhedsorienteret perspektiv og en vurdering af

omkostningseffektiviteten er spørgsmålet imidlertid, hvilke alternative undervisningsmuligheder der er for de børn, der indskoles. Er der andre skoler i nærheden? Har disse skoler plads i klasserne etc.? Hvordan anvendes kommunens økonomiske ressourcer bedst muligt? Dermed kan man være i en situation, hvor der netop ikke burde indskoles flere børn, selvom tildelingsmodellen indebærer en meget stor tildeling for netop det barn, der betyder, at en klasse skal deles i to mindre klasser.³

De økonomiske incitamenter i tildelingsmodeller indgår i et kompliceret samspil med andre incitamenter og påvirker motivation og adfærd på mange måder. I den nationale debat om ledelse og styring i den offentlige sektor har kontrol og detailstyrings påvirkning af de ansattes indre motivation fået en del opmærksomhed (Andersen et al. 2017b; Produktivitetskommissionen 2013a). Andersen et al. (2017b, p. 146) konkluderer eksempelvis, at økonomiske incitamenter kan have en negativ motivationseffekt, hvis de opfattes som værende i modstrid med faglige opfattelser af, hvad de rigtige indsatser er, og omvendt en positiv effekt, når de opfattes som understøttende for arbejdet, og når styringen er i overensstemmelse med fagprofessionelle normer.

Det er naturligvis ikke en ny erkendelse (se f.eks. Smith 2007, p. 120), at der skal tages højde for incitamentsstrukturen. Bech & Pedersen (2006, p. 147) slog med henvisning til Frey (1997) fast, at optimal incitamentsstyring "er at bruge de typer af økonomiske og ikke-økonomiske incitamenter, som bidrager mest til medarbejdernes motivation", og Produktivitetskommissionen pegede på, at:

De gældende finansieringssystemer kan undertiden hæmme samarbejdet mellem fx kommuner og regioner om sammenhængende opgaveløsninger med udgangspunkt i borgernes behov. Det sker, hvis den enkelte enhed har fokus på sit eget ressourceforbrug frem for de samlede ressourcer, der bliver brugt i forløbet. Den aktivitetsbaserede takstfinansiering kan også give et utilsigtet incitament til at nedprioritere hensynet til kvalitet i opgaveløsningen, hvis afregningen ikke tager hensyn til kvaliteten i ydelsen. (Produktivitetskommissionen (2013a, p. 17)

Det er altså vigtigt at være opmærksom på, hvilken betydning den implicite incitamentsstruktur i tildelingsmodellen har. Men det er mindst lige så væsentligt, hvilke incitamenter den ikke indeholder: Hvis det væsentligste tildelingskriterium er antallet af indlæggelser på et hospital, kan man så forvente, at der i fuldt omfang arbejdes på at reducere antallet af indlæggelser? Hvis universiteter primært tildeles ressourcer efter, hvor mange eksamener de studerende består, kan man så regne med, at de studerende bliver så dygtige som muligt? Der kan også være tale om, at tildelingskriterierne uforvarende er i modstrid med de politisk fastlagte mål, eller det som reelt set er bedst for borgeren: Hvis børnene i daginstitutionerne skal være skoleparate og starte i 0. klasse, når de er i den skolepligtige alder, hvorfor tildeler man så ekstra ressourcer til daginstitutionerne, når børnene ikke er skoleparate, og opgaven dermed ikke er løst? Hvis det er bedst at behandle borgeren i eget hjem, hvorfor tildeler man så ressourcer til hospitalet efter, hvor mange kontroller borgeren indkaldes til?

Når økonomer giver eksempler som ovenfor, kan det fremstå, som om vi mistænker dygtige fagfolk for at spekulere i at maksimere deres budgettildeling fremfor at gøre det rigtige for borgerne. Det er ikke vores ærinde her. Vi vil i stedet argumentere for, at effektbaserede tildelingsmodeller skal være kendetegnet ved, at de så vidt muligt ikke er i modstrid med det, man ønsker at opnå, og de skal så vidt muligt belønne den effekt, der ønskes. Kerr (1975) påpegede "the folly of rewarding A while hoping for B", hvilket i al sin enkelthed er en god påmindelse, når tildelingsmodeller tilrettelægges.

5. Hvad er effektbaseret økonomistyring?

Når økonomistyringsmodeller drejer sig om at motivere, kunne et bud på effektbaseret økonomistyring være, at det er økonomistyring, der motiverer til at skabe bedre effekt, eller at det er økonomistyring, der indeholder effektbaserede incitamenter. Selvom dette i princippet er korrekt, er denne form for definition ikke videre operationel, ligesom den heller ikke afgrænser, hvad effektbaseret økonomistyring er i forhold til den resterende del af økonomistyringen.

Der er heller ikke i litteraturen en entydig og veletableret terminologi, hvad angår begrebet "effektbaseret økonomistyring". Det betyder på den ene side, at der er brug for en afklaring eller indkredsning af,



TEKSTBOKS 1: RESULTATBUDGETTERING – TRE GRUNDLÆGGENDE FORMER

Begrebet resultatbudgettering ("performance budgeting") anvendes om mange forskellige budgetlægningsmodeller og principper. Disse varierer, hvad angår de formål, der ønskes realiseret med modellen, hvordan resultater og budgetter er knyttet sammen, samt i forhold til hvilken type resultatinformation, der indgår i budgetmodellen. OECD har identificeret tre grundlæggende mekanismer, der typisk kan indgå i processen, når der anvendes resultatbudgettering:

Præsentationsbudgettering ('presentational budgeting'), hvor der indgår resultatinformation i budgettet, således at denne kan indgå i dialogen med interessenter og bevillingsgivere. Der formuleres typisk kvantitative mål for, hvad der er opnået eller forventes at blive præsteret på baggrund af bevillingen. Men målene indgår ikke direkte i beslutningsprocesser.

Resultatinformeret budgettering ('performance informed budgeting') indebærer, at bevillinger er relateret til, hvad der er præsteret eller skal præsteres. Der indgår resultatinformation i budgetprocessen, men der fordeles ikke ressourcer efter kriterier med faste vægte. Dermed indgår resultatmål sammen med andre kriterier i beslutningsprocessen.

Direkte resultatbudgettering ('direct performance budgeting'), hvor bevillingerne er eksplicit afhængig af resultatmål, således at de ønskede resultater belønnes med større bevillinger, og dårlige resultater sanktioneres. Resultatmål vil ofte være knyttet til output, men der kan også indgå besluttede effektmål.

Kilde: OECD (2008) & Robinson (2007)

hvad det dækker, og på den anden side, at der er brug for varsomhed omkring, hvilke begreber der bruges, når der skal drages konklusioner. Når vi i denne artikel taler om effektbaseret økonomistyring, indebærer det i princippet både, at der anvendes kalkulationsmodeller, jf. figur 1, hvor der indgår effektmål, og at styringsmodellerne i en eller anden forstand orienteres mod effekt.

I medieerne og den populære ledelseslitteratur skelnes jævnligt mellem ledelse og styring, idet ledelse implicit associeres med fagbegrebet *leadership*, mens styring tildeles forskellige negative associationer og associeres med fagbegrebet *management*. Til forskel fra denne diskurs opfatter vi ledelse som et bredt udtryk for de aktiviteter, en leder varetager, og de opgaver, ledelsen har i enhver organisation. Blandt disse opgaver er behovet for at motivere medarbejderne til at udføre de rette opgaver målrettet med vedholdenhed og intensitet – og denne adfærdspåvirkning udgør i sin essens styring. I praksis kan det være vanskeligt at afgøre om bestemte tiltag er udtryk for økonomistyring eller "bare" styring, og den præcise skillelinje har ofte ikke nogen væsentlig betydning for, hvordan effektbaseret økonomistyring kan anvendes.

Uanset hvor man placerer grænsen for økonomistyring i forhold til andre styringsformer, vil der dog være en økonomisk funderet styring i form af teknikker, som f.eks. budgetlægning og tildelingsmodeller, hvor man ikke er tvivl om, at det drejer sig om økonomistyring. I bogen *Strategi og styring med effekt* (Bukh & Christensen 2018a) præsenteres en række eksempler på, hvordan økonomisk styring; altså styring der er funderet på, hvilke budgetressourcer der tildeles, kan etableres. Teknisk set kan sådanne tildelingsmodeller opfattes som en såkaldt formelbaseret finansiering (Mayston 1998; Smith 2007), hvor der gives en modelbestemt tildeling til en budgetenhed ud fra en fastlagt finansieringsformel fremfor f.eks. en skønsmæssig tildeling.

På denne baggrund skelner vi mellem effektledeelse og -styring på den ene side og økonomistyring på den anden side. Hvad angår økonomistyringen, skelner vi mellem to former for effektbaseret økonomistyring – direkte og indirekte – således at vi har denne opdeling:

- A. Effektledeelse eller -styring:** Ud fra en bred forståelse kan effektledeelse omfatte et strategisk og ledelsesmæssigt fokus på effekt, evidens og virkningsfulde faglige indsatser. Ofte sker dette ved anvendelse af forandringsteorier, og der anvendes mål for effekt i det faglige arbejde. Men der er ikke tale om decideret økonomisk styring, hvorfor vi foretrækker begrebet effektledeelse eller -styring
- B. Direkte effektbaseret økonomistyring:** For at kunne tale om effektbaseret økonomistyring er det oplagt, at styringsmodellerne er orienteret mod effekt, således at mål formuleres som effekt fremfor input og proces – og at der indgår effektmål i kriterierne for budgettildelinger
- C. Indirekte effektbaseret økonomistyring:** Hvis ikke der indgår effektmål i tildelingskriterierne, vil vi anvende begrebet indirekte effektbaseret økonomistyring, når modellen er baseret på tilstrækkelige økonomiske incitamenter til at øge omkostningseffektivitet.

Det vil normalt være en forudsætning, at der anvendes effektledeelse og -styring (pkt. A), før det er relevant at indføre direkte eller indirekte effektbaseret økonomistyring (pkt. B og C), idet det ledelsesmæssige fokus og de faglige målsætninger bestemmer organisationens fokus og dermed, hvilke mål der skal fremmes, hvad enten det skal ske ved økonomistyring eller ej, jf. figur 1. Det skal bemærkes, at den direkte effektbaserede økonomistyring svarer til den form for styring, der specielt i sundhedsvæsenet betegnes Pay-for-Performance; se f.eks. Ankjær-Jensen & Herbild (2008), Cashin et al. (2014) samt Weissert & Frederick (2013).

Både den direkte og den indirekte effektbaserede økonomistyring kan opfattes som en form for resultatbudgettering. OECD (2005, 2008) definerer denne styringsform relativt bredt, som "a form of budgeting that relates funds allocated to measurable results" (OECD 2005, p. 59). Mere præcist drejer resultatbudgettering⁴ sig om:

... public sector funding mechanisms and processes designed to strengthen the linkage between funding and results (outputs and outcomes), through the systematic use of formal performance information, with the objective of improving the allocative and technical efficiency of public spending (Robinson 2007, p. 1).

Der kan som vist i tekstboks 1 skelnes mellem tre former for resultatbudgettering. De to former for resultatbudgettering, der oftest anvendes i den offentlige sektor er præsentationsbudgettering og resultatinformeret budgettering, mens direkte resultatbudgettering er mindre udbredt.

Vi skelner altså i én dimension mellem tre former for effektledeelse og i en anden dimension følger vi OECD's opdeling i tre former for resultatbudgettering. Når disse dimensioner sammenholdes, er det centrale for det første, at OECD taler bredt om resultater, således at der ikke er taget stilling til, om det er aktiviteter, output eller effekt, mens vi med begrebet effektbaseret økonomistyring alene har fokus på de resultater, der kan karakteriseres som effekt.

For det andet er det centralt, at både direkte og indirekte effektbaseret økonomistyring, i vores terminologi vil være direkte resultatbudgettering i OECD's terminologi. I de tilfælde, hvor der styres på resultater i form af effekt, vil den direkte resultatbudgettering svare til direkte effektbaseret økonomistyring. Det vil imidlertid oftere være sådan, at de resultater, der styres efter i en direkte resultatbudgettering ikke udgør effekt. Vi vil i dette tilfælde anvende betegnelsen indirekte effektbaseret økonomistyring, hvis modellen indebærer tilstrækkelige incitamenter til at skabe effekt. Denne forskel på resultatbudgettering og effektbaseret økonomistyring betyder eksempelvis, at DRG-systemet kan opfattes som en resultatbaseret budgetmodel (Jakobsen 2014; Jakobsen & Pallesen 2017), men da tildelingskriteriet er aktiviteter og netop ikke effekt, opfatter vi altså ikke DRG-systemet som effektbaseret økonomistyring.

Den såkaldte taxameterstyring af både ungdomsuddannelser (Hvidman & Sievertsen 2014) og videregående uddannelser er også udtryk for en resultatbaseret tildelingsmodel. Uddannelserne tildeles primært ressourcer efter, hvor mange studerende der optages, men da ressourcerne på de videregående uddannelsesinstitutioner først udløses, når de studerende består eksamener, er incitamenterne både knyttet til at øge optag samt reducere dumpeprocenter. I en vis forstand kan begge dele være udtryk for kvalitet, men de resultater, der belønnes, kan også afspejle andre forhold, f.eks. at uddannelser er gjort spændende fremfor nyttige for at tiltrække studerende, og at det faglige niveau er reduceret fremfor at forbedre undervisningskvaliteten (jf. Produktivitetskommissionen 2013b). Efter længere tids debat besluttede Folketinget i november 2017 derfor at reformere bevillingssystemet med henblik på at

... øge kvaliteten i uddannelserne og styrke det ledelsesmæssige fokus på god undervisning og en bedre overgang til job efter studierne. Partierne ønsker således et opgør med det snævre fokus på kvantitet i det videregående uddannelsessystem.⁵

I det nye taxametersystem vil omkring 7,5 % af undervisningsbevillingerne være afhængige af beskæftigelse, færdiggørelse og kvalitet, men modellen er suppleret med restriktioner på, hvor meget bevillinger kan ændres som følge af den nye model, ligesom modellen har en forholdsvis lang indfasningsperiode. Samlet set er det relle omfang af effektbaseret økonomistyring derfor begrænset, omend der er tiltag hertil.

Det skal også pointeres, at hverken effektbaseret styring eller resultatbudgettering må forveksles med den praksis, som Møller et al. (2016) gennemgik i den "relativt omdiskuterede rapport" (Andersen et al. 2017a, p. 52) med titlen *Review af resultatbaseret styring*. Se også Møller & Andersen (2017). I denne rapport blev resultatbaseret styring operationaliseret ved at anvende de engelske begreber *performance management* og *performance measurement*. Disse er imidlertid endnu bredere begreber, der, som anført af Broadbent & Laughlin (2009, p. 284), kan have meget forskellige betydninger.⁶ Derfor er det tvivlsomt, om der kan konkluderes noget generelt om, hvilke egenskaber resultatbaseret styring har ud fra denne operationalisering, hvilket også påpeges af Ejler (2017).

6. Omkostningseffektivitet i tildelingsmodellen

Det er et fællestræk for det arbejde, der pågår i regionerne omkring værdibaseret sundhed, og de økonomimodeller, der anvendes i flere kommuners effektbaserede økonomistyring, at den økonomiske styring skal fremme omkostningseffektivitet. I sundhedsvæsenet refereres ofte til Porters (2010) værdibøks (f.eks. Højgaard et al. 2016; Madsen et al. 2017), uden at denne operationaliseres yderligere, mens kommuner, der har erfaringer med at arbejde med effektbaseret økonomistyring, sædvanligvis tager udgangspunkt i, at tildelingsmodellerne så vidt muligt baseres på tildelingsprincipper, der fremmer omkostningseffektivitet (Bukh & Christensen 2018a).

Omkostningseffektivitet har en underforstået tidsdimension, idet der kan være forskel på et kortsigtet fokus, f.eks. det enkelte budgetår, i forhold til et mere langsigtet perspektiv. Derfor skal man altid være opmærksom på, hvordan hensyn til omkostningseffektivitet indgår i den flerperiodiske budgetstyring, hvor der bl.a. er behov for at kunne lave periodiske (normalt måned- eller kvartalsvise) opfølgninger samt udføre korrigerende handlinger på baggrund af prognoser og periodiske opgørelser af forbrug.

Kombinationen af afdelingsbudgetter baseret på periodisk styring og et langsigtet effektfokus kan komme i konflikt, idet det flerperiodiske



Vi har kun begyndende erfaringer fra danske offentlige virksomheder med at udvikle effektbaserede økonomistyringsmodeller, og tiden må vise, om den omkostningseffektivitet, som er visionen for den effektbaserede økonomistyring, opnås. Effektbaseret økonomistyring indebærer både anvendelse af en række helt nye elementer og elementer, der også anvendes af andre offentlige virksomheder uden, at disse teknikker i sig selv forbindes med effektbaseret økonomistyring. Det afgørende er, hvordan teknikkerne anvendes og kombineres.

perspektiv i sin yderste konsekvens f.eks. betyder, at effekten af indsatser i forhold til børn i dagtilbud burde vurderes i resten af livsforløbet, hvilket i sagens natur vil gøre det vanskeligt at operationalisere effekt i en økonomisk styringsmodel. Ud fra en pragmatisk betragtning vil man dog ofte fokusere på effekter, der er konstaterbare med en relativt kort tidshorisont, ligesom kun udvalgte effektmål indgår.

Der opstår, som Jensen & Olesen (2018) også påpeger, endnu en kompleksitet i relation til omkostningseffektivitetsbegrebet, når effekten skabes ved, at flere afdelinger med hver sit budget skal arbejde sammen. Jo mere speciale- og funktionsopdelte organisationen er, jo mere kompliceres det den effektbaserede økonomistyring. Det er ikke mindst i sundhedsvæsenet en væsentlig problematik, idet en effektbaseret økonomistyring vil indebære "tracking the expenses involved in treating the full condition over the full cycle of care" (Porter & Lee 2013, p. 11). Ofte indbærer det ikke blot aktiviteterne på hospitalet og den praktiserende læges indsats men også de kommunale indsatser. Det er velkendt, at det kan give styringsmæssige udfordringer, når flere afdelinger med separate budgetansvar skal samarbejde, og disse udfordringer bliver ikke mindre, når styringsproblemstillingen bliver interorganisatorisk.

Ud fra en ideel betragtning bør en virksomheds strategi samt de forhold, der kendetegner dens aktiviteter, bestemmes, hvordan virksomheden bedst muligt organiseres. For at sikre den bedst mulige ledelse vil det som regel være en fordel, at det ledelsesmæssige ansvar gøres så entydigt som muligt inden for rammerne af den valgte organisering – og for at den økonomiske styring kan understøtte organisering og ledelsesroller, vil man som udgangspunkt tilstræbe, at budgetansvaret følger organisations- og ledelsesstrukturen. Dette er intuitivt fornuftigt ud fra netop en ideel betragtning, men i praksis er aktiviteterne i de enkelte afdelinger ofte gensidigt afhængige af hinanden, og den organisering, der ud fra én betragtning er hensigtsmæssig, kan ud fra andre betragtninger gøre det vanskeligt for medarbejdere i forskellige afdelinger at samarbejde om en helhedsorienteret indsats.

Mange kommuner arbejder i disse år med at ændre det strategiske og faglige fokus i retning af helhedsorienterede indsatser. Det vil derfor være naturligt at overveje ændringer i kommunens organisering samt placeringen af det økonomiske ansvar, således som Thorball (2018) argumenterer for det i relation til Københavns Kommunes

indsatser på social- og arbejdsmarkedsområdet. Den generelle erfaring er, at jo mere adskilt det økonomiske ansvar er, jo vanskeligere er det at få den helhedsorienterede indsats til at fungere. Der kan derfor være behov for at ændre på placeringen af budgetansvaret og den måde, der tildeles ressourcer på, selvom det ikke altid er enkelt at gennemføre. Inden for det enkelte udvalgsområde i en kommune vil det være nogenlunde håndterbart at skabe økonomisk sammenhæng mellem f.eks. dagtilbud og folkeskole ved at ændre på organiseringen, så der fremfor skoledistrikter og dagtilbud konstrueres 'lærings- og opvækstdistrikter' med fælles budgetansvar. Yderligere er det også, som Riise-Knudsen og Kokholm (2018) viser, muligt at udvikle en tildelingsmodel, der skaber incitamenter til samarbejde mellem skoler og dagtilbud, selvom budgetansvaret er separat.

Når der i en kommune skal skabes sammenhæng mellem aktiviteter, der indgår i separate bevillingsområder kompliceres den økonomiske styring, fordi budgetterne i princippet skal holdes adskilt inden for bevillingsområder. Hvis bevillingsniveauet har været relativt lavt (jf. Heeager 2017; Heeager & Olesen 2018) vil et højere bevillingsniveau, eller en ændring af enkelte opgavens placering betyde, at styringsmulighederne forbedres. I andre tilfælde er det vanskeligere at ændre på organiseringsplaceringen af det økonomiske ansvar. Det gælder ikke mindst, når aktiviteter inden for kommunalt og regionalt regi skal spille sammen, eller når kommunale aktiviteter, der er serviceudgifter, påvirker overførselsudgifter, der er uden for servicerammen. Se Larsen & Pedersen (2015) for en detaljeret beskrivelse af den offentlige sektors organisering og udgiftsstyring.

For at øge incitamenterne til samarbejde og sammenhæng i opgaveløsningen mellem kommuner og regioner har den kommunale medfinansiering af sundhedsvæsenet en central rolle, idet kommunerne betaler en andel af regionernes omkostninger til den enkelte behandling, herunder ambulante besøg. Dette skaber ganske vist incitamenter til at forebygge indlæggelser og til at udvikle indsatser, der ikke kræver kontakt til hospitalet, men det indebærer også en række andre incitamentsproblemer, f.eks. fordi regionernes økonomiske styring indebærer incitamenter til at øge aktiviteten, mens deres samarbejdspartnere i kommunerne har incitamenter til at reduere aktiviteten på hospitalerne.

7. Afslutning

I denne artikel har vi anlagt et designperspektiv på økonomistyring samtidig med, at vi har tilstræbt at være pragmatiske fremfor at præsentere den "teoretisk korrekte" måde at udvikle økonomistyringsmodeller på. Det betyder, at vi flytter fokus fra at indføre bestemte teknikker og systemer til at designe en integreret model med udgangspunkt i komponenter fra forskellige modeller. Derfor skal man ikke blot mestre anvendelsen af modellerne, men også have et godt fagligt eller teoretisk fundament, så man forstår modellernes egenskaber.

Hvis man eksempelvis skal vurdere, om en bestemt budgetproces er hensigtsmæssigt tilrettelagt, kan man ikke nøjes med at se på budgetteringen isoleret. Man er nødt til at analysere den samlede pakke af økonomistyringsværktøjer og tage hensyn til det ledelsesmæssige behov: Hvordan vil ledelsen lede virksomheden? Problematikken vil i praksis hænge sammen med, hvilke opgaver budgettet anvendes til. Anvendes budgettet f.eks. til koordinering af en kompliceret organisation? Anvendes involvering af ledere og medarbejdere i budgetprocessen til at skabe motivation og opbakning til at nå budgetmålene?

Vi har kun begyndende erfaringer fra danske offentlige virksomheder med at udvikle effektbaserede økonomistyringsmodeller, og tiden må vise, om den omkostningseffektivitet, som er visionen for den effektbaserede økonomistyring, opnås. Effektbaseret økonomistyring indebærer både anvendelse af en række helt nye elementer og elementer, der også anvendes af andre offentlige virksomheder uden, at disse teknikker i sig selv forbindes med effektbaseret økonomistyring. Det afgørende er, hvordan teknikkerne anvendes og kombineres. Hertil kræves et samlet design i forhold til den konkrete virksomheds krav til økonomistyringen. Derfor skal vi ikke fokusere på, hvor forskellighederne er i modellerne – men snarere på hvor sammenhængene og synergien er. Hvor er de ens? Det er nemlig kernen til at integrere de nye modeller i den del af ledelsesprocesserne, der allerede fungerer.

Nye styrings- og tildelingsprincipper ændrer principperne for, hvordan der tildeles ressourcer til at løse opgaverne i de forskellige dele af organisationen. Det betyder ofte, at der skal arbejdes på nye måder og i retning af mål, der tidligere enten var mindre

centrale eller måske slet ikke i fokus. Det betyder forandringer i organisationen, og der kan være brug for nye kompetencer – ikke nye medarbejdere men nye arbejdsmåder – mens andre færdigheder og kompetencer får mindre betydning. Det er alle ikke lige godt rustet til, og reaktionerne politisk såvel som i organisationen kan være svære at forudsæ.

En ny tildelingsmodel, der ændrer principperne for den økonomiske tildeling, kan også ændre de budgetter, som de enkelte afdelinger har til rådighed. Det kan komme som en overraskelse for nogen, selvom det egentlig burde være klart nok, at en "ny tildelingsmodel" kan indebære en ny fordeling af de økonomiske ressourcer. Det kan afføde reaktioner, der handler mere om konsekvenserne af modellen end de principper, den baserer sig på. Den organisatoriske adfærd omfatter ikke blot, hvordan den enkelte medarbejders attitude og intentioner påvirker den måde, medarbejderen tænker og agerer på, men også, hvordan interaktionen mellem menneskelig adfærd og forskellige sociale, politiske og økonomiske betingelser påvirker hinanden.

Ledelsen har altid et stort ansvar for, hvor godt organisationen tager imod forandringen. Jo mere komplekse forandringer, desto større usikkerhed vil der være omkring implementeringen, og desto større er sandsynligheden for, at organisationen yder modstand mod forandringen. Derfor skal man vurdere konsekvenserne af at indføre helt nye styringsprincipper i forhold til den konkrete organisation og dens forudsætninger.

Litteraturliste

- Andersen, L.B., C. Greve, K.K. Klausen & J. Torfing. 2017a. *Offentlige Styringsparadigmer: Konkurrence og sameksistens*. København: Djøf Forlag.
- Andersen, L.B., C.B. Jacobsen, M.L.F. Jakobsen, T. Pallesen & S. Seritzlew. 2017b. *Økonomiske incitamenter i den offentlige sektor*, 2. udgave. København: Hans Reitzels Forlag
- Andersen, M. & C. Rohde. 2017. *Virksomhedens økonomistyring*, 5. udgave. København: Djøf Forlag.
- Ankjær-Jensen, A. & L. Herbild. 2008. "Pay for Performance" i USA. *Tidsskrift for Dansk Sundhedsvæsen*, maj/4, pp. 97-100.
- Atkinson, A.A., R.S. Kaplan, E.M. Matsumura & S.M. Young. 2012.



Management Accounting: Information for Decision-Making and Strategy Execution. Harlow: Pearson Education.

Anthony, R.N. 1989. Reminiscences About Management Accounting. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 1, pp. 1-20.

Anthony, R.N., V. Govindarajan, F.G.H. Hartmann, K. Kraus & G.

Nilsson. 2014. *Management Control Systems*. Berkshire: McGrawHill Education.

Bech, M. 2008. Hvad ved vi om økonomiske incitamenter? *Ugeskrift for Læger*, Vol. 170, No. 47, pp. 3874-3875.

Bech, M. & K.M. Pedersen. 2006. Not just for the money: Optimal incitamentsstyring er at bruge de typer af økonomiske og ikke-økonomiske incitamenter, som bidrager mest til medarbejdernes motivation. *Tidsskrift for Sundhedsvæsen*, Vol. 82, No. 4 pp. 147-150.

Bleyen, P., D. Klimovsky, G. Bouckaert & C. Reichard 2017. Linking budgeting to Results? Evidence about Budgeting in European Municipalities based on a Comparative Model. *Public Management Review*, Vol. 19, No. 7, pp.932-953.

Briggs, A., K. Claxton & M. Schulpher. 2006. *Decision Modelling for Health Economic evaluation*. Oxford: Oxford University Press.

Broadbent, J. & R. Laughlin. 2009. Performance Management Systems: A Conceptual Model. *Management Accounting Research*, Vol. 2, No. 4, Pages 283-295.

Bukh, P.N. 2008. Design af økonomistyring: Balanced Scorecard eller budgetlægning. *Økonomistyring & Informatik*, Vol. 24, No. 2, pp. 201-231.

Bukh, P.N. 2009. Design af økonomistyring: Principper og modeller. I *Controlleren*, P.N. Bukh (ed.). København: Børsen Forum.

Bukh, P.N. & K.S. Christensen. 2015. Motivation, Intrinsic and Extrinsic. I *Encyclopedia of Quality and the Service Economy*, Su Mi Dahlgaard-Park (ed.), London: Sage Publications.

Bukh, P. N. & Christensen, K.S. 2018a. *Strategi og styring med effekt*. København: Djøf Forlag: Djøf Forlag.

Bukh, P.N. & Christensen, K.S. 2018b. Ledelsesrummet er et ansvar – og det vokser. *Offentlig Ledelse*, nr. 2/2018, pp. 6-7.

Bukh, P.N. & Christensen, K.S. 2018c. Effektbaseret styring med fokus på kerneopgaven. Arbejdsrapport.

Bukh, P.N. & P. Israelsen. 2003. *Aktivitetbaseret økonomistyring – danske virksomheders erfaringer med Activity Based Costing*. København: Djøf Forlag.

Cashin, C., Y.-L. Chi, P.C. Smith, M. Borowitz & S. Thomson (eds). 2014. *Paying for Performance in Health Care: Implications for health system performance and accountability*. Maidenhead: Open University Press.

Clark, C., C.E. Menifield & L.M. Stewart. 2017. Policy diffusion and performance-based budgeting, *International Journal of Public Administration*. Vol. 29, No. 1, pp. 51-77.

Daft, R. 2015. *Management*, 12. udgave. Boston: Cengage Learning.

Drummond, M.F., M.J. Schulpher, G.W. Torrance, B.J. O'Brien & G.L.

Stoddard. 2015. *Methods for the Economic Evaluation of Health Care Programmes*. Oxford: Oxford University Press.

Ejler, N. 2017. *Faglig ledelse mellem kerneopgave og styring*. København: Djøf Forlag.

Ekeroth, T. 2014. Hvad vil du gerne kunne? *Danske Kommuner*, No. 24/2014, pp. 12-17.

Fayol, H. 1917. *Administration industrielle et générale; prévoyance, organisation, commandement, coordination, contrôle*. Paris: H. Dunod et E. Pinat

Fayol, H. 1949. *General and industrial management*. London. Pitman Publishing Company

Ferreira, A. & D. Otley. 2009. The designand use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, Vol. 20, No. 4, pp. 263-282

Frey, B.S. 1997. *Not Just for the Money: An Economic Theory of Personal Motivation*. Cheltenham: Edward Elgar.

Ghin, E.M. 2017. Administrative organisationsforandringer i kommunerne efter krisen: Koncernorganisering på flere niveauer. *Politica*, Vol. 49, No. 1, pp. 26-46.

Hawkin, D.F. & J. Cohen. 2004. Introduction to Responsibility Accounting Systems. Harvard Business School, note #9-105-009.

Heckhausen, J. & H. Heckhausen. 2008. *Motivation and Action*. Cambridge: Cambridge University Press.

Heeager, A. 2017. Placering af økonomisk beslutningskompetence internt i danske kommuner. *Politica*, Vol. 49, No. 1, pp. 47-67.

Heeager, A. & S.J. Olesen. 2018. *Kommunal Økonomi*. Købehavn: Hans Reitzels Forlag.

Hvidman, U. & H.H. Sievertsen. 2014. Det økonomiske fundament: Finansiering og faktorer med betydning for omkostningerne. I *Styring, ledelse og resultater på ungdomsuddannelserne*, L.B. Andersen, P. Bogtoft, J.G. Christensen & T. Tranæs (eds). Odense: Syddansk Universitetsforlag.

Højgaard, B., R.T. Wolf & M. Bech. 2016. Alternative styrings- og afregningsmodeller for sygehuse med afsæt i værdibaseret styring: En kortlægning af regionale forsøg og ordninger. KORA, december 2016.

Jacobsen, C.B. & M.L.F. Jakobsen. 2014. Offentlig styring og koordination. I *Offentlig forvaltning – et politologisk perspektiv*. J. Blom-Hansen, P.M. Christiansen, T. Pallesen og S. Serritzlew (eds). København: Hans Reitzels Forlag, pp. 52-77.

Jakobsen, M.L.F. 2014. The Partial Adoption of Performance Budgeting at Danish Hospitals. *Danish Journal of Management & Business*, No. 3/4, pp. 79-97.

Jakobsen, M.L.F. & T. Pallesen. 2017. Performance Budgeting in Practice: the Case of Danish Hospital Management. *Public Organization Review*, Vol. 17, No 2, pp. 255-273.

Jensen, T.K. & K.D. Olesen. 2018. Design og test af effektbaserede økonomimodeller. I *Strategi og styring med effekt*, P.N. Bukh & K.S. Christensen (eds), København: Djøf Forlag.

Kerr, S. 1975. On the Folly of Rewarding A, While Hoping for B. *Academy of Management Journal*, Vol. 18, No. 4, pp. 769-783.

Larsen, T. & N.J.M. Pedersen. 2015. *Den Offentlige Sektor, 8. udgave*. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Madsen, V. 1969. *Regnskabsvæsenets opgaver og problemer*. København: Gyldendal.

Madsen, M.H., I. Bolvig, B. Højgaard & J. Kjellberg. 2017. Evaluering af Udviklingshospital Bornholm: Betydningen af en ændret rammemodel. KORA, juni 2017.

Mauro, S.G., L. Cinquini & G. Grossi. 2017. Insights into Performance-based Budgeting in the Public Sector. A literature review and a research agenda. *Public Management Review*, Vol. 19, No. 7, pp. 911-931.

Mayston, D.J. 1998. Devolved Budgeting, Formula Funding and Equity. *Management Accounting Research*, Vol. 9, No. 1, pp. 37-54.

Merchant, K.A. & W. van der Stede. 2017. *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. 3. udgave Harlow: Pearson Education.

Møller, M.Ø., K. Iversen & V.N. Andersen. 2016. Review af resultatbaseret styring: Resultatbaseret styring på grundskole-, beskæftigelses- og socialområdet. Det Nationale Institut for Kommuners Analyse og Forskning, København.

Møller, M.Ø. & V.N. Andersen. 2017. Resultatbaseret statsstyring af lokal kernevefærd. *Politik*, Vol. 20, No. 2, pp. 50-67.

OECD, 2005. *Modernising Government: The Way Forward*. Paris: OECD Publishing.

OECD. 2008. Performance Budgeting: A Users' Guide, Organization for Economic Co-operation and Development, *Policy Brief*, marts 2008.

Otley, D. 1999. Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research. *Management Accounting Research*, Vol. 10, No. 4, pp. 363-382.

Porter, M.E. 2010. What Is Value in Health Care? *New England Journal of Medicine*, Vol. 363, pp. 2477-2481.

Porter, M.E. & T.H. Lee. 2013. The Strategy That Will Fix Health Care. *Harvard Business Review*, Vol. 91, No. 10, pp. 50-70.

Produktivitetskommissionen. 2013a. Styring, ledelse og motivation i den offentlige sektor, analyserapport 3, Produktivitetskommissionen, København.

Produktivitetskommissionen. 2013b. Uddannelse og innovation, analyserapport 4, Produktivitetskommissionen, København.

Riise-Knudsen, S.H. & S. Kokholm. 2018. På vej mod effektbaseret styring af folkeskolen: erfaringer fra Vordingborg Kommune. I *Strategi og styring med effekt*, P.N. Bukh & K.S. Christensen (eds), København: Djøf Forlag.

Robinson, M. 2007. Performance Budgeting Models and Mechanisms. I *Performance Budgeting: Linking Funding and Results*, M. Robinson (ed.). Houndsmills: Palgrave Macmillan.

Røvik, K.A. 2007. *Trender og translasjoner: Ideer som former det 21. århundrets organisasjon*. Oslo: Universitetsforlaget.

Simons, R. 2000. *Performance Measurement and Control Systems for Im-*

plementing Strategy: Text and Cases. New Jersey: Prentice-Hall.

Smith, P.C. 2007. *Formula funding of public services*. Oxon: Routledge.

Thorball, K.B. 2018. Datadrevne beslutninger og velfærdsanalyse. I *Strategi og styring med effekt*, P.N. Bukh & K.S. Christensen (eds), København: Djøf Forlag.

Weissert, W.G. & L.F. Frederick. 2013. Pay for Performance: Can it Help Improve Nursing Home Quality. *Public Administration Review*, Vol 73, No.1, pp S140-S157.

Noter

- 1 Se f.eks. Heri Fayol's (1917, 1949) klassiske beskrivelse af de fem ledelsesopgaver: 'planning', 'organising', 'commanding', 'coordinating' og 'controlling', som stadig er centrale emner i den nutidige ledelsesundervisning på universiteter verden over, om end opfattelsen af de enkelte emner naturligvis har ændret sig væsentligt gennem tiden. Se f.eks. kapitelstrukturen i bogen Management af Richard L. Daft (2015).
- 2 Robert Anthony (1989) bruger betegnelsen 'differential cost', 'responsibility accounting' samt 'full cost' om disse tre dele af fagfeltet 'management accounting'. Som det f.eks. fremgår af Anthony et al. (2014), Management Control Systems, er responsibility accounting i Anthonys opfattelse stort set sammenfaldende med management control; altså den del af økonomistyringen, som vi betegner styringsmodeller.
- 3 De reelle omkostninger ved at undervise én klasse i et år er typisk i størrelsesordenen 500-700.000 kr., således at der for et fuldt 0.-9. klasse-forløb er forøgede omkostninger på 5-7 millioner kr., hvis en klasse deles. Folkeskoleloven bestemmer, at elevtallet i grundskolens klasser normalt ikke må overstige 28 ved skoleårets begyndelse, men kommunalbestyrelsen kan tillade et højere elevtal i særlige tilfælde (men ikke over 30). I den enkelte kommune kan der dog være fastlagt en lavere grænse for antallet af elever i klassen eller såkaldte knæpunkter, der udløser yderligere ressourcer.
- 4 Bleyen et al.'s (2017) sammenligner anvendelsen af resultatbudgettering i europæiske kommuner, mens Mauro et al.'s (2017) giver en oversigt over litteraturen om resultatbudgettering. Se også Clark et al. (2017), der analyserer spredningen af resultatbudgettering i reformer på tværs af OECD-lande.
- 5 "Nyt bevillingssystem for de videregående uddannelser", forlig mellem Regeringen (Venstre, Liberal Alliance og Det Konservative Folkeparti), Socialdemokratiet, Dansk Folkeparti, Enhedslisten, Alternativet, Radikale Venstre og Socialistisk Folkeparti om en reform af bevillingssystemet for de videregående uddannelse (24. november 2017).
- 6 Se også Ferreira & Otley (2009) samt Otley (1999).