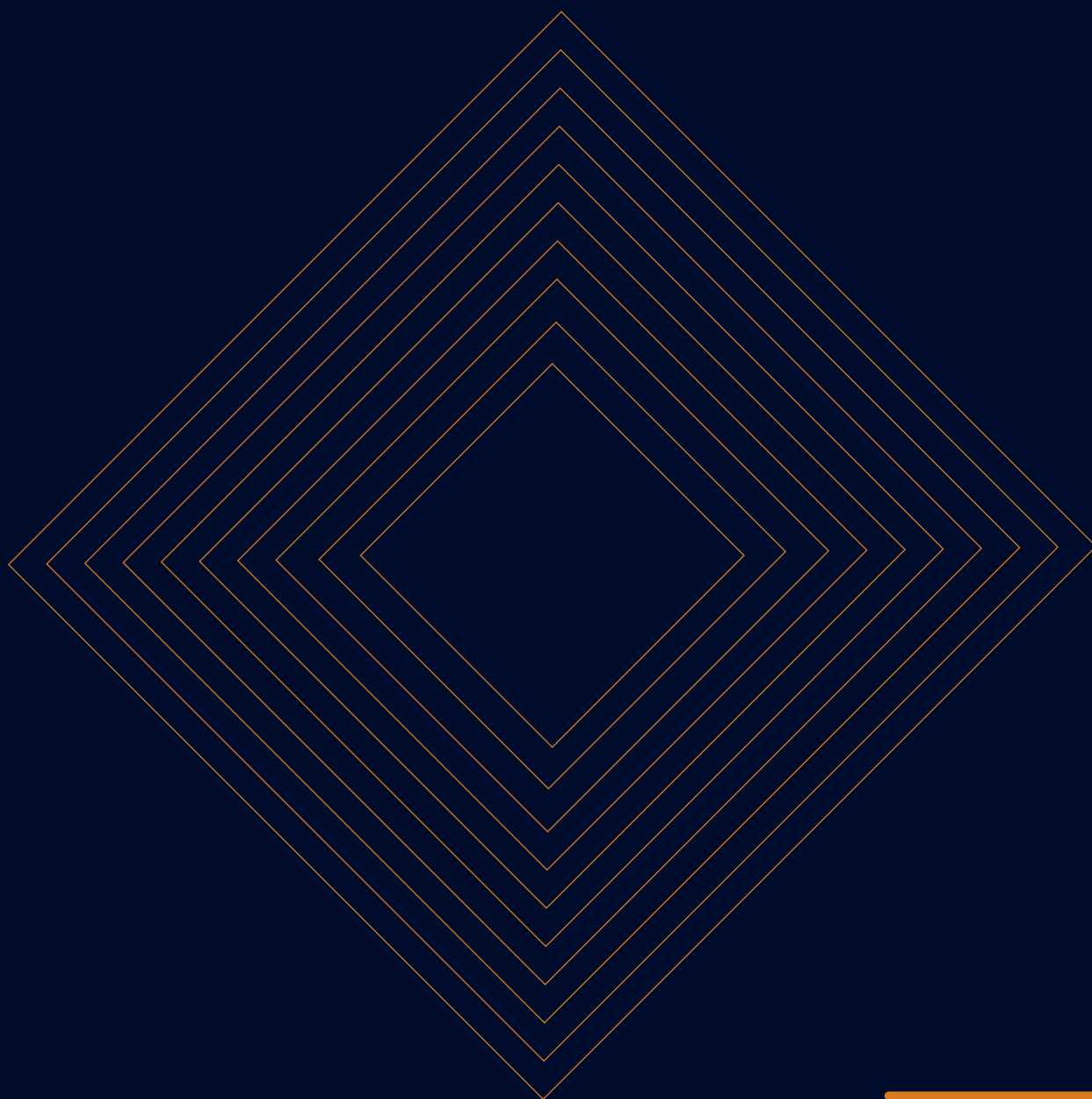


JUNI 2016

Trond Bjørmenak / Norges handelshøyskole  
På oppdrag fra Norsk teater- og orkesterforening (NTO)

# KOSTNADSEFFEKTIVITET OG GOD ØKONOMISTYRING I SCENEKUNSTSSELSKAPENE



**NTO**

NORSK TEATER- OG ORKESTERFORENING

# FORORD

Norsk teater- og orkesterforening (NTO) har gitt meg i oppdrag å utarbeide et notat om kostnadseffektivitet og god økonomistyring i scenekunstselskaper. Dette er en problemstilling av særlig interesse for meg, siden økonomisk styring og kostnadsregnskap er mitt forskningsområde som professor ved Norges handelshøyskole (NHH). I tillegg til å ha skrevet nasjonale og internasjonale artikler og bøker om utforming og bruk av styringssystemer generelt, har jeg også vært særlig interessert i hvordan begrepene og metodene kan overføres til virksomheter innen «non-profit» sektor.

Kontaktperson i NTO har vært Morten Gjelten og Silje Thingstad. Arbeidet er delvis basert på Riksrevisjonens undersøkelse om kostnadseffektiv drift og økonomistyring i scenekunstselskapene. Det er ikke foretatt noen egne datainnsamlinger i forbindelse med oppdraget, men det har vært gjennomført møter med oppdragsgiveren der problemstillingene har vært diskutert. Alle synspunkter står for egen regning og deles ikke nødvendigvis av oppdragsgiveren.

Bergen, 17/6 2016

Trond Bjørnenak

# INNHOLDSFORTEGNELSE

Innledning	4
Begrepet kostnadseffektivitet	5
Riksrevisjonens rapport – En kort vurdering	7
God økonomistyring – Hva er det?	9
Konklusjon	14
Kilder	15

# INNLEDNING

Baumol og Bowen<sup>1</sup> formulerte for 50 år siden et kjent dilemma. Det trengs like mange musikere til å spille et stykke av Ludwig van Beethoven i dag som det gjorde i det 19ende århundre. Samtidig har (real-)lønningene i samfunnet økt, og dette smitter også over på musikere. Konsekvens av dette er at det blir stadig mer kostnadskrevede å spille et stykke av Beethoven. Dette ble betegnet som Baumol's cost disease.

Overført til nyere norske forhold betyr dette at kostnadene pr. oppsetning i scenekunstselskapene øker mer enn den generelle prisstigningen fordi vi i Norge har hatt en høy reallønnsvekst de siste årene. Med ytelsesbaserte pensjonsavtaler har effekten av økningene blitt forsterket. Konsekvensen av dette ser vi i regnskapstillene (se tabell 8 i Riksrevisjonens rapport, s. 248):

«Tabell 8 viser at de totale driftskostnadene for perioden 2011-2014 økte med 8 prosent samlet for alle scenekunstselskapene. Fratrasket pensjonskostnader har de totale driftskostnadene i perioden vært relativt stabile (1 prosent økning)».

Gitt at lønn er den største kostnaden for selskapene og gitt reallønnsøkningen i Norge i perioden, skulle vi forventet at økningen i totale kostnader hadde vært enda høyere. Selv om tallene er justert for generell prisstigning, så har det vært enda høyere reallønnsøkninger i perioden. Årlige realøkninger i personal- og produksjonskostnader i scenekunstselskapene ligger på rundt 1 % pr år i perioden 2011-14.

Årsaken til den lave kostnadsøkningen ligger trolig i stram kostnads- og budsjettstyring. Denne typen virksomhet er i stor utstrekning finansiert av offentlige tilskudd. Siden virksomhetene ikke har en egen målsetning om å gå med overskudd, er det slik at inntektene i hovedtrekk bestemmer kostnadsnivået. Dette er et svært viktig poeng som ofte undervurderes i studier av effektivitet i offentlig sektor<sup>2</sup>:

*Målet er å få mest mulig kunstnerisk aktivitet av tilgjengelige ressurser, ikke å minimere ressursbruken i forhold til en gitt produksjon (og dermed maksimere overskuddet). Studier av kostnadseffektivitet vil derfor i stor utstrekning kun identifisere hvordan det offentlige bevilger penger, ikke hvor kostnadseffektiv driften egentlig er.*

Til tross for tilsynelatende god kostnadskontroll, har Riksrevisjonen (RR) antydnet at scenekunstselskapene har mangelfull økonomisk styring og manglende grunnlag for å vurdere kostnadseffektivitet. Dette notatet starter med en diskusjon av begrepet kostnadseffektivitet for deretter å adressere RR sin rapport. Avsnitt tre tar for seg begrepet god økonomistyring og noen anbefalinger til scenekunstselskapene.

1. Baumol, William; William Bowen (1966). Performing Arts, The Economic Dilemma: a study of problems common to theater, opera, music, and dance. New York: Twentieth Century Fund.

2. Se Bjørnenak, Trond (2000). Understanding Cost Differences in the Public Sector. Management Accounting Research.

# BEGREPET KOSTNADSEFFEKTIVITET

Kostnadseffektivitet er et sammensatt begrep og brukes litt ulikt i litteraturen. Generelt kan vi si at det dreier seg om hvor mye kostnader som går med for å nå en målsetning. «Helse i hver krone» er i så måte et uttrykk for kostnadseffektivitet. Begrepet kan illustreres som vist i figur 1:

Figur 1. Produktivitet og effektivitet.



Produktivitet dreier seg om hvor mye innsatsfaktorer (personal, areal osv.) som går med til å produsere en enhet av output (f.eks. en operasjon). Effektivitet dreier seg om vi når målene (f.eks. om operasjonen gir ønsket helseeffekt).

Et mål på kostnadseffektivitet må være relativt, dvs. i forhold til en målestokk. I medisin ser vi ofte på forskjellige måter å oppnå et mål på (en helseeffekt)<sup>3</sup>. Den mest kostnadseffektive måten er den som når målet med de laveste kostnadene. Dette skiller seg fra kost-nytte analyser som vurderer kostnader i forhold til oppnådd nytteeffekt. Når vi snakker om kostnadseffektivitet i forhold til virksomheter er sammenlikningsgrunnlaget enten seg selv (budsjett eller over tid) eller en annen tilsvarende enhet.

Kostnadsregnskapslitteraturen er også svært opptatt av kostnadseffektivitetsbegrepet. I denne tradisjonen settes det et likhetstegn mellom måloppnåelse og produksjon, dvs. at vi forutsetter at produksjonen er tilpasset målet. Derfor dekomponeres forskjeller i kostnader i tre forhold:

1. Forskjeller i produksjon (volum og produktsammensetning)
2. Forskjeller i innsatsfaktorpriser
3. Forskjeller i kostnadseffektivitet (produktivitet)

Dersom vi skal sammenligne to virksomheter (eller en virksomhet med seg selv over tid) så er det kun disse tre forholdene som forklarer forskjeller i kostnader. Dersom et scenekunstselskap får mindre økning i inntekter enn økningen i innsatsfaktorprisene (lønn, pensjon, innkjøpte tjenester osv), må dette enten tas inn ved å redusere produksjonen eller øke effektiviteten. Hovedproblemet er å skille disse to.

Forutsetningen for et veldefinert mål på kostnadseffektivitet er at det er mulig å definere produksjonen. I noen tilfeller er det relativt enkelt. Produksjon av fysiske produkter som olje er et eksempel på dette. Vi kan snakke om hvor kostnadseffektivt vi kan utvinne olje. I andre tilfeller er det mer problematisk, f.eks. hofteoperasjoner,

3. Bleichrodt H, Quiggin J (December 1999). "Life-cycle preferences over consumption and health: when is cost-effectiveness analysis equivalent to cost-benefit analysis?". J Health Econ 18 (6): 681-708. doi:10.1016/S0167-6296(99)00014-4

SFO-plasser eller studiepoeng, men fremdeles meningsfullt<sup>4</sup>. I privat virksomhet kan vi også ofte erstatte produksjonen med inntekter eller verdien av produksjonen. I banker er f.eks. kostnadseffektivitet målt ved kostnader i prosent av inntekter (K/I tall). Dette ansees som et relativt godt mål på kostnadseffektivitet og brukes i sammenlikningsstudier.

I scenekunstselskapene er dette imidlertid særdeles vanskelig. Kostnader i prosent av inntektene gir ingen mening, fordi målsetningen er å gi mest mulig kunstnerisk aktivitet pr. krone tilgjengelig. Kostnader pr. publikum er heller ikke et mål på kostnadseffektivitet, selv om man alt annet like ønsker flest mulig publikum. Årsaken er at publikum ikke er et produksjonsmål. Antall oppsetninger er det vi i figur 1 kaller struktur og heller ikke et godt produksjonsmål. Heterogeniteten i dette målet er også svært stor. RR sin rapport gir ikke noen gode svar på dette problemet, og jeg har heller ikke funnet andre kilder som gir gode svar.

Kostnadseffektiv drift *bør være* et overordnet mål for scenekunstselskapene. Det dreier seg om å få mest mulig kunstnerisk aktivitet ut av begrensede ressurser. Problemet er at det ikke finnes gode overordnede mål på kostnadseffektivitet. Den eneste meningsfulle måten å måle på er å sammenligne med tilsvarende produksjon, noe som normalt ikke er mulig. Følgende eksempel kan illustrere poenget:

En oppsetning med en «Standup» komiker på Rogaland Teater kan øke salget av billetter, fylle salene og redusere totale kostnader pr. publikum og pr. oppsetning. Men dette betyr ikke at de har økt kostnadseffektiviteten. Dersom samme oppsetning kunne vært gjennomført med mindre ressurser, fått flere publikum eller hatt en høyere kunstnerisk kvalitet (hva nå det måtte være) er oppsetningen IKKE kostnadseffektiv.

Hovedpoenget er at kostnadseffektivitet i scenekunstselskaper er svært problematisk og bør ikke banaliseres til enkelte nøkkeltall. Gjør man det kan det lett føre til en sub-optimalisering som gir lavere kostnadseffektivitet. Manglende mål på kostnadseffektivitet betyr imidlertid ikke at scenekunstselskapene ikke kan ha en god økonomistyring.

4. Se f.eks. produktivitetskomisjonens andre rapport, NOU 2016:3 hvor det gis eksempler på dette fra disse sektorene.

# RIKSREVISJONENS RAPPORT – EN KORT VURDERING

RR sin rapport er tolket som en sterk kritikk av styringen av scenekunstselskapene. Min vurdering er at dette er svært overdrevet. Det konkluderes ikke med at selskapene er dårlig drevet, men at det «ikke er lagt godt nok til rette for kostnadseffektiv drift». Sistnevnte er knyttet til mangelfulle eller lite målrettede styringsparametere for å følge opp kostnadseffektiv drift, noe som ikke er overraskende gitt diskusjonen i forrige avsnitt.

Rapporten har en rekke positive og konstruktive sider:

1. Den slår fast at det å gå i balanse er viktig, men ikke tilstrekkelig for å drive effektivt.
2. Den slår fast at det brukes mye ressurser på å rapportere, og at noe av denne rapporteringen synes å ikke passere en kost-nytte test.
3. Det anbefales systematisk å sammenstille aktivitetstall og økonomiske indikatorer. Dette er viktig for å gi et best mulig grunnlag for en diskusjon rundt effektiv ressursutnyttelse.
4. Det anbefales å legge til grunn et flerårig perspektiv. Store deler av virksomheten i scenekunstselskapene har høy grad av kostnadsinnlåsning (lite kostnader kan endres innen ett år) og krever derfor et langsiktig perspektiv.
5. Det er til dels lite konsistens (lav pålitelighet) i noen av aktivitetsindikatorerne som rapporteres. Det kan muligens sees i sammenheng med punkt 2.

Samlet sett legges det her opp til en mer dynamisk styring, tilpasset virksomhetens behov. Dette er i tråd med utviklingen i fagfeltet og utdypes i neste kapittel.

De mer problematiske sidene ved rapporten kan oppsummeres i følgende punkter:

1. Begrepet kostnadseffektivitet er ikke definert, og det kan virke som om RR mener at det finnes gode indikatorer bare man utfordrer selskapene. Konklusjonen synes også å være basert på at disse indikatorene ikke eksisterer i dag, samtidig som det ikke vises til hvordan problemet skulle vært løst. Min vurdering er at det ikke finnes slike indikatorer som RR sikter til.
2. I utgangspunktet er det positivt at regnskap og aktivitetsmål fremstilles over lengre tid. Det er interessant og legitimt å stille spørsmål ved utviklingen i ulike parametere. Det er imidlertid vanskelig å se hvordan tallgrunnlaget kan knyttes til kostnadseffektiv drift. Slik jeg vurderer det kan f.eks. ikke RR konkludere med at Carte Blanche driver kostnadseffektivt, mens Rogaland Teater ikke gjør det. Det er med andre ord vanskelig å se at konklusjonen kan kobles til datagrunnlaget.
3. RR anbefaler (dog noe uklart) å allokere kostnader til den enkelte produksjon basert på mer avanserte kalkyler (aktivitetsbasert kalkyler er det nærliggende å tenke seg). Dette er en konklusjon som det er vanskelig å

forstå hvor kommer fra. De fleste større private virksomheter har f.eks. ikke innført aktivitetsbasert kalkulasjon av denne typen til tross for at det er nærliggende å tro at overskuddsmotivet skulle tilsi at det var mer utbredt i den sektoren. De fleste banker gjør det heller ikke (Bjørnenak, 2013). Selvsagt kan det tenkes at dette kan være formålstjenlig, men ikke for alle og ikke som et kontinuerlig system.

4. Et styringssystem må forsvares ved de endringer som systemet leder til. Her er RR sin rapport mindre klar. Hvilke typer beslutninger er det som har for dårlig informasjonsgrunnlag og hvordan kan styringssystemet tilpasses disse? Allokering av kostnader ex post er f.eks. ofte lite målrettet for forbedring av planleggingen av produksjonen.

## GOD ØKONOMISTYRING – HVA ER DET?

Handelsbanken er blitt kjent internasjonalt for sitt velfungerende styringssystem. Banken har vært mer lønnsom enn sine konkurrenter, har hatt mer kontroll på tapene sine (lavere risiko) og vært blant de mest kostnadseffektive bankene i Europa. Dette har de oppnådd uten budsjetter og med svært enkle kalkylesystemer (Wallander, 1999; Lindesey & Libby, 2007).

Eksemplet er tatt med for å vise at god økonomistyring ikke kan defineres utfra om virksomheten bruker en spesiell teknikk eller metode. Dersom scenekunst-selskapene ikke hadde budsjettstyring kunne noen mene at de manglet verktøy for å sikre kostnadseffektivitet. Samtidig er det i dag en rekke virksomheter som vil hevde at budsjettet leder til dårligere styring og lavere kostnadseffektivitet<sup>5</sup>.

Målsetningen for god økonomistyring er å bidra til at virksomheter når sine mål, f.eks. å sikre kostnadseffektiv drift. For å nå disse målene har vi flere virkemidler. Et virkemiddel kan være full transparens, dvs. at det er synlig for andre hvordan ressurser benyttes, et annet kan være detaljert budsjettstyring. Hva som virker best avhenger av flere forhold, f.eks. organisasjonskultur. *Et moderne syn på god økonomistyring er derfor at det ikke finnes én optimal løsning, men at ulike løsninger vil fungerer ulikt i ulike kontekster og også ulikt over tid. I dag snakkes det derfor mer om dynamiske styringssystemer*<sup>6</sup>. Noen dimensjoner i en slik tenkning presenteres kort i de følgende avsnittene.

### ULIKE SYSTEMER FOR ULIKE FORMÅL

Et sentralt element i et dynamisk styringssystem er at økonomistyringen må tilpasses formålet, dvs. det vi ønsker å oppnå. For å kunne si noe om god styring må vi derfor se på hvilke utfordringer vi står overfor. RR sin rapport tar delvis opp dette i forbindelse med produksjonsplanlegging, men går i liten grad i dybden på hva som egentlig er problemet. Spesielt gjelder dette for hva som er formålet med timeskriving og kostnadsallokering til oppsetninger:

- Er problemet at selskapene får for lite publikum?
- Er det at selskapene setter opp feil miks av oppsetninger (inklusive bruker feil spillemodeller)?
- Er det at selskapene internt har for dårlige planleggingssystemer?

I ingen av disse tilfellene er det innlysende at timeskriving og kostnadsallokering er det riktige verktøyet. Den Norske Opera & Ballett har nytte av denne typen systemer fordi det er målrettet mot en spesifikk problemstilling (deling av ressurser mellom operaen og ballett). Dette er en problemstilling som de fleste scenekunst-selskapene ikke har. Eksemplet er derfor ikke egnet til å generalisere behovet for denne typen systemer, men er heller et eksempel på at denne typen systemer bør utvikles når virksomheten har spesielle behov som gjør det formålstjenlig å utvikle slike systemer.

God økonomistyring og riktig bruk av styringsverktøy avhenger av hva som er formålet med styringen. En god start er derfor å analysere hva som er problemet og hvilke alternative verktøy som kan brukes for å forbedre den uønskede situasjonen.

5. Statoil og Telenor er selskaper som i det minste delvis har fulgt Handelsbanken. Se f.eks. Bogsnes, B (2009) «Beyond Budgeting»

6. Se Bjørnenak og Kaarbøe (2013) for en oversikt over begrepet.

## STYRINGSPAKKER

I tråd med tanken om ulike systemer for ulike formål bruker styringslitteraturen i dag begrepet «Management Control Package», eller styringspakker. Et eksempel på dette er vist i figur 2:

Figur 2. Styringspakker, basert på Malmi og Brown (2008).

KULTUR						
Klaner		Verdier			Symbol	
PLANLEGGING		KYBERNETISK KONTROLL				BELØNNING OG KOMPENSASJON
Langtids-planlegging	Operative planer	Budsjetter	Finansielle målesystemer	Ikke finansielle målesystemer	Hybride målesystemer	
ADMINISTRATIV KONTROLL						
Eierstyring		Organisasjonsstruktur			Regler og prosedyrer	

Tenkningen bak en styringspakke er at vi må tilpasse økonomistyringen til andre deler av styringssystemet, spesielt organisasjonskulturen og administrative styringsmekanismer. RR legger svært mye vekt på den kybernetiske kontrollen i sin vurdering, dvs. hvordan selskapet kan evaluere om de driver kostnadseffektivt, for så å sette inn justeringer dersom så ikke er tilfelle. Dette er som tidligere nevnt svært vanskelig, om mulig. Når det kybernetiske kontrollsystemet er begrenset bør man ifølge denne teorien søke støtte i andre former for kontroller. Som tidligere nevnt kan det være transparens, økt vektlegging av verdier som åpenhet og mer fokus på planlegging både operativt og langsiktig.

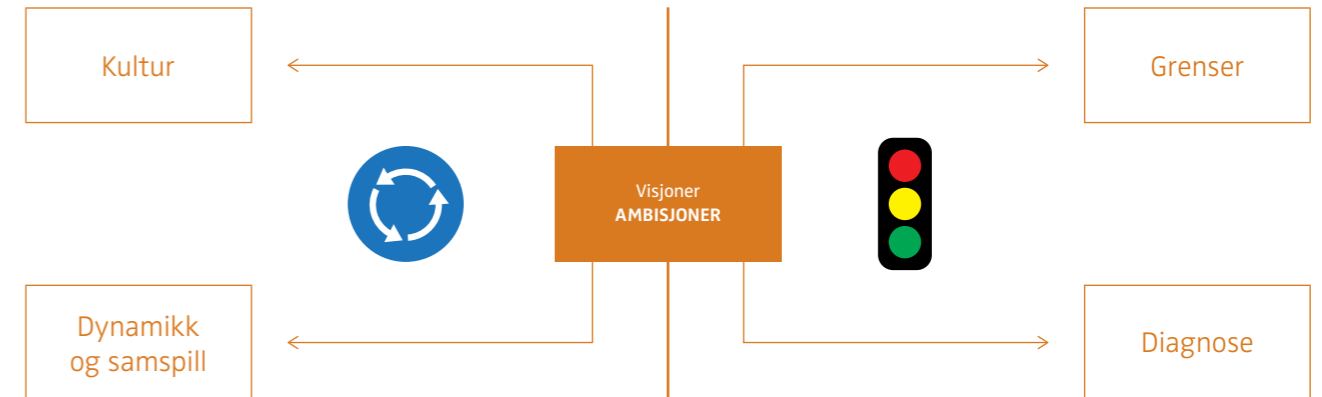
Når bruk av budsjetter og målesystemer (finansielle, ikke-finansielle og hybride) ikke kan gi et entydig svar på virksomhetens tilstand, er det viktig at vi supplerer disse styringssystemene med f.eks. prosedyrer for oppfølging. Dialogmøter med departementet er et godt eksempel på dette. Merk at RR sin rapport ikke er i direkte konflikt med styringspakketenkning, men rapporten vektlegger i liten grad andre styringsformer, f.eks. at kostnadseffektivitet best lar seg analysere i en flerdimensjonal dialog og ikke gjennom enkelte nøkkeltall.

*God økonomistyring og riktig bruk av styringsverktøy må sees i sammenheng med bruk av andre deler av styringssystemet (kultur og administrative kontroller). For scenekunstselskapene kan f.eks. dialogmøter være et godt supplement til den kybernetiske styringen, og trolig den beste måte å nærme seg begrepet kostnadseffektivitet på.*

## HELHETLIG STYRINGSSYSTEM

Et annet rammeverk som benyttes mye i den moderne økonomistyringslitteraturen er Simons Levers of control. Dette kan illustreres som i figur 3.

Figur 3. Fire former for styringssystemer, bearbeidet versjon av Simons (1995, 2005).



Figuren viser at formålet med styringen er å realisere virksomhetens visjoner og ambisjoner gjennom fire del-systemer:

- Grensesystemet skal sørge for at virksomheten har grenser for hva den skal holde på med. Typisk er det investerings-, prosjektanalyser eller budsjetter som skal begrense virksomhetens ønske om å gjøre ting selv, men det kan også være regler og prosedyrer eller organisasjonskultur som er med på å sette grenser.
- Diagnosesystemet er «management by exception», dvs. når det skjer et avvik så bør vi sette inn korrigerende mekanismer. Avvik kan måles i form av kritiske prestasjonsindikatorer eller andre målesystemer. Trafikklyset er her tatt med for å illustrere styringssystemet funksjon. Det er dette del-systemet RR sin rapport i første rekke fokuserer på.
- Kultursystemet er at vi tilpasser styringssystemet til en ønsket organisasjonskultur. Merk at kulturen ikke bestemmes av styringssystemet, men at kulturen kan påvirkes og forsterkes. Et eksempel er at måling av tid kan lede til mindre indre motivasjon og faktisk mindre ytelse (eller til det motsatte). Budsjetter kan ifølge Bogsnes (2009) ha betydelige negative effekter på organisasjonskulturen.
- Interaktivt styring er her betegnet som dynamikk og samspill. Denne delen skal støtte opp under at det søkes nye løsninger for å øke måloppnåelsen (og øke kostnadseffektiviteten). Benchmarking, gode budsjettprosesser og andre planleggingssystemer kan være slike systemer, men det er langt fra noen selvfølgelighet.

*God økonomistyring og riktig bruk av styringsverktøy skal balansere diagnosesetting og grensesetting med interaktive styringssystemer som støtter opp under en ønsket prestasjonskultur. Dette gjelder ikke minst i virksomheter som driver med høyt profesjonsnivå og som må forventes å drives av høy grad av indre motivasjon. God økonomistyring er altså langt mer enn et diagnosesystem for kostnadseffektiv drift.*

## BENCHMARKING – INTERAKTIVITET ELLER DIAGNOSE?

Benchmarking er systematisk sammenligning med en standard for å vurdere prestasjoner med det formål å øke måloppnåelsen for virksomheten. Typisk er sammenligningen med andre eller med seg selv over tid. Merk at benchmarking kan både være diagnostisk orientert og interaktivt orientert. I førstnevnte tilfelle er formålet å evaluere for eventuelt å korrigere. I sistnevnte tilfelle er formålet å lære og å forbedre seg.

RR sin rapport legger opp til mer ekstern benchmarking i tråd med anbefalinger fra OECD. Ekstern benchmarking kan ha klare fordeler, ikke minst kan den bidra til at organisasjoner blir mer utadvendt i sin styring, i motsetning til budsjettprosesser som ofte blir innadvendt. Faren med ekstern systematisk sammenligning med andre er imidlertid at det blir mer bortforklaringer enn forbedringer.

Det er rimelig å anta at det er variasjon i kostnadseffektivitet mellom scenekunstsselskapene, slik det er mellom andre virksomheter. Problemet er at det er nærmest umulig å måle entydig. Det å sammenligne seg med seg selv over tid er derfor et godt utgangspunkt. Frivillig sammenligning med andre med det formål å lære vil være en mer interaktiv form for benchmarking. Dette vil kreve at selskapene selv ønsker å sammenligne ressursforbruk på et format der det gir grunnlag for endring. En god tilnærming kan være at ressursforbruk struktureres i forhold til aktiviteter (jf. figur 1).

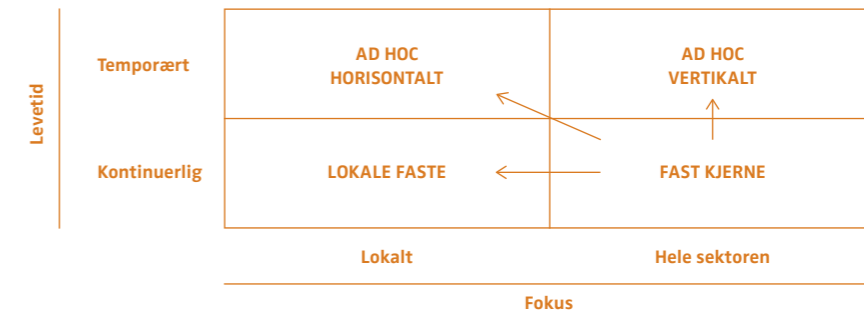
*Benchmarking vil være en naturlig del av et godt økonomistyringssystem. Det er imidlertid veldig viktig at det legges opp til hva formålet med benchmarkingen er. En diagnostisk tilnærming er vanskelig fordi scenekunstsselskapene ikke entydig kan måle prestasjoner. En mer interaktiv tilnærming med sammenligner over tid og på aktivitetsnivå i tett dialog mellom scenekunstsselskapene vil kunne være en bedre tilnærming.*

## DYNAMISKE STYRINGSSYSTEMER – TID OG ROM

RR sin rapport anbefaler en mer dynamisk tilnærming til utforming av styringssystemet for scenekunstsselskapene. Dette er svært klokt og klart i tråd med en moderne tenkning. Figur 4 kan illustrere en dynamisk tilnærming. I den ene dimensjonen skilles det mellom temporære og kontinuerlige systemer. Det er ikke alt som trengs å følges opp kontinuerlig. Noen ganger bør det gjøres noen temporære dypdykk. F.eks. kan det være at vi ønsker å finne ut av hvilken kapasitetsutnyttelse vi har i ulike aktiviteter. Dette kan selvsagt gjøres kontinuerlig og rapporteres løpende, eller det kan gjøres en gang for så eventuelt å gjennomføre handlinger og flytte fokus over til nye områder.

Den andre dimensjonen er lokalt utviklede styringssystemer eller systemer som er felles for hele sektoren. RR legger opp denne typen differensiering ved at de mener det bør fastlegges noen sentrale rapporteringer (f.eks. regnskap, publikum og oppsetninger), mens andre prestasjonsmål kan legges lokalt på det enkelte scenekunstsselskap.

Figur 4. Differensierte og dynamiske styringssystemer



Et styringssystem for scenekunstsselskapene bør utvikle det som betegnes som en fast kjerne, med en felles rapportering på noen parametere. RR argumenterer klokt for at deler av dagens faste kjerne er for omfattende og bør vurderes. Dette gir rom for lokale systemer som utvikles i dialog med selskapene. I tillegg bør det utvikles både sentrale og lokale dypdykk. Et eksempel på sentralt dypdykk er økte pensjonsforpliktelser og nødvendige tiltak for å håndtere dette problemet. Lokale dypdykk kan være knyttet til kapasitetsutnyttelse og aktivitetsanalyser. Merk at timeregistrering og kalkyler bør være lokale og kanskje også temporære for å få mest mulig formålsoverorientering av systemene.

*God økonomistyring baserer seg både på temporære og kontinuerlige systemer. Ikke alle systemer bør gjelde for hele sektoren, men i tråd med RR sin anbefaling utvikles lokalt.*

# KONKLUSJON

Om scenekunstselskapene driver kostnadseffektivt eller ikke er ikke dokumentert i Riksrevisjonens rapport. Ambisjonsnivået om at dette dreier seg om å finne de riktige indikatorene eller styringsinformasjonen for så å kunne stille diagnosen er urealistisk:

«Siden selskapene ikke har hatt styringsinformasjon som er godt nok lagt til rette for å vurdere kostnadseffektivitet, har ikke Riksrevisjonen hatt tilstrekkelig grunnlag for å foreta en slik vurdering»

Riksrevisor Per-Kristian Foss, Dagbladet 3/12

Det betyr ikke at rapporten fra Riksrevisjonen er verdiløs, ei heller at det ikke er mulig å snakke om god økonomistyring i scenekunstselskapene. På mange punkter er rapporten også konstruktiv og i tråd med en moderne tenkning rundt god økonomistyring. Supplert med et mer dynamisk syn på god økonomistyring bør det være et godt utgangspunkt for videreutvikling av styringssystemene til scenekunstselskapene.

For det første bør det i vurderingen av hvordan selskapene skal styres legges mer vekt på å kartlegge hva som egentlig er styringsproblemet. Dersom selskapene skal innføre systematiske kalkyler for hva oppsetninger koster, må dette begrunnes i et styringsbehov. Enda viktigere er det at selskapene selv vurderer hva som er de største utfordringene. For meg virker operativ og langsiktig planlegging som større utfordringer enn kostnadsoppfølging av oppsetninger i ettertid. Kostnadsallokering er et mulig verktøy, men ikke en generell nødvendighet for god økonomistyring.

For det andre bør selskapene og departementet ikke bare fokusere på diagnostisering basert på indikatorer og måleparametere, men fortsette å videreutvikle dialogmøter, gjerne i form av «business reviews». Målet bør være å forbedre den interaktive delene av styringen.

For det tredje er det viktig at det skilles ut en «fast kjerne» av indikatorer og følge opp Riksrevisjonens sitt råd om kritisk revidering av dagens rapporteringskrav. Dette vil kunne gi grunnlag for å bygge opp lokale og temporære systemer rundt den faste kjernen.

For det fjerde virker det som benchmarking kan videreutvikles i retning av mer interaktive styringssystemer der ressursbruk og resultater diskuteres med det formål å lære av hverandre eller ved at selskapene stiller spørsmål ved egen ressursbruk over tid.

Rådene som her er gitt er basert på generell forskning og litteratur innen økonomisk styring, samt de vurderinger som ligger i Riksrevisjonens rapport. Det siste rådet er derfor å vurdere om rådene passer i sektoren og det enkelte selskap sitt behov. Dette overlater jeg til de som kjenner sektoren bedre enn meg.

# KILDER

Baumol, W & William, W (1966). *Performing Arts, The Economic Dilemma: a study of problems common to theater, opera, music, and dance*. New York: Twentieth Century Fund.

Bleichrodt, H. & Quiggin, J. (1999). "Life-cycle preferences over consumption and health: when is cost-effectiveness analysis equivalent to cost-benefit analysis?". *J Health Econ* 18 (6): 681–708. doi:10.1016/S0167-6296(99)00014-4

Bjørnenak, T. (2000). Understanding Cost Differences in the Public Sector. *Management Accounting Research*, 11, 193-211.

Bjørnenak, T. (2013). Management Accounting Tools in Banks: are banks without budgets more profitable? In Kaarbør, K., Gooderham, P.N. & Nørreklit, H. (eds). *Managing in Dynamic Business Environments. Between control and autonomy*. 51-68. Northampton: Edward Elgar.

Bjørnenak, T. & Kaarbøe, K. (2013). The dynamics of management accounting and control systems. In Mitchell, F., Nørreklit, H. & Jakobsen, M. (eds) *The Routledge Companion to Cost Management*, 163-173. New York: Routledge

Bogsnes, B. (2009). *Implementing beyond budgeting: unlocking the performance potential*. John Wiley & Sons.

Lindsay, R. M., & Libby, T. (2007). Svenska Handelsbanken: controlling a radically decentralized organization without budgets. *Issues in Accounting Education*, 22(4), 625–640.

Malmi, T. & Brown, D.A. (2008). Management control systems as a package – Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4): 287–300.

Simons, R. (1995). *Lever of Control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston, MA: Harvard Business School Press.

Simons, R. (2005). *Lever of Organization Design: How managers use accountability systems for greater performance and commitment*. Harvard Business Press.

Wallander, J. (1999). Budgeting — an unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*, 15(4), 405–421.



**NORSK TEATER-  
OG ORKESTERFORENING**

Sørkedalsveien 6, N-0369 Oslo  
+47 23 10 09 90  
nto@nto.no

[www.nto.no](http://www.nto.no)