

Management Accounting Change in de Verplegings- en Verzorgingssector.

Een verklarende casestudy naar management accounting change als gevolg van de introductie van zorgzwaartefinanciering in de verplegings- en verzorgingssector gebruik makend van het institutionele model van Burns en Scapens.

Student:

H.P.J.Hanssen
Groenstraat 193
6374 JP Landgraaf
Stud. Nr: 837323542

Scriptiebegeleiders:

Mw. Drs. T. Börner
Dr. P. Kamminga

Medebeoordelaar:

Prof. Dr. B. Verstegen

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord.....	3
Samenvatting.....	4
1. Inleiding.....	6
1.1. Projectkader en onderbouwing.....	6
1.2. Probleemstelling en deelvragen.....	8
2. Theoretisch kader.....	8
2.1. Inleiding theoretisch kader.....	8
2.2. Management accounting change.....	8
2.3. Management accounting change en modellen.....	10
2.4. De institutionele benadering van management accounting change.....	12
2.4.1. Inleiding.....	12
2.4.2. De institutionele theorie.....	12
2.4.3. Het institutionele model van Burns en Scapens.....	14
2.4.4. Zorgzwaartepakketten.....	17
3. Methodologische verantwoording praktijkstudie.....	19
3.1. Inleiding.....	19
3.2. Beschrijving onderzoekstype.....	20
3.3. Onderzoeksstrategie.....	20
3.4. Inrichting van het onderzoek en wijze van dataverzameling.....	22
4. Empirisch onderzoek.....	25
4.1. Inleiding.....	25
4.2. Stichting Sevagram.....	25
4.3. Stichting Vivre.....	30
4.4. Meander Groep Zuid Limburg.....	34
4.5. Verschillen Sevagram, Vivre en Meander.....	35
4.6. Theoretische implicaties.....	38
5. Conclusies, reflecties en aanbevelingen.....	39
5.1. Inleiding.....	39
5.2. Conclusies.....	39
5.3. Beperkingen van het onderzoek.....	41
5.4. Vervolgonderzoek.....	41
Bijlagen.....	42
Lijst van interviews.....	42
Lijst van observaties.....	43
Lijst van gebruikte documenten.....	44
Literatuurlijst.....	46

Voorwoord

Een scriptie schrijven, hoe moeilijk kan dat zijn? Dat was mijn eerste gedachte toen ik startte met deze scriptie. Ik had grootste plannen voor mijn onderzoek, wilde van alles onderzoeken, maar moest toch veel van die initiële ideeën laten varen. Ik heb geleerd dat het schrijven van een scriptie vooral focus aanbrengen is en die focus vast blijven houden.

Graag wil ik een aantal mensen specifiek bedanken voor hun hulp bij het schrijven van deze scriptie. In de eerste plaats mijn echtgenote: zij heeft veel te verduren gehad. Vele uren zat ik aan mijn laptop gekluisterd of was ik bezig met het lezen van artikelen. Dat was niet makkelijk voor haar, vooral omdat op die momenten de zorg voor onze pasgeboren zoon, Ian, vooral op haar schouders rustte. Hoewel Ian zich daarvan nog niet bewust is, wil ik ook hem bedanken voor zijn geduld. Hij mocht vaak niet bij pappa op schoot om filmpjes te kijken, omdat pappa met de scriptie bezig was.

Een bijzonder woord van dank wil ik richten aan Drs. Tjandra Börner, de begeleidster van de Open Universiteit, die, ondanks haar eigen promotie-onderzoek en drukke werkzaamheden, toch altijd weer tijd voor mij heeft gevonden. Ook een woord van dank wil ik ook richten aan Dr. Boudewijn Janssen: hij heeft in het beginstadium van de scriptie mij een keer met veel inzet en elan van zijn kant 'vlotgetrokken', en last but not least een woord van dank aan Dr. Pieter Kamminga, die mij heeft geholpen bij de spreekwoordelijke laatste loodjes van deze scriptie.

Tenslotte wil ik alle mensen bedanken die hebben meegewerkt aan het onderzoek. Met name de medewerkers / geïnterviewden bij de zorginstellingen: zij hebben veel tijd vrijgemaakt om met mij te spreken, maar ook om mij diverse interne stukken en rapportages te laten zien en te laten kopiëren (of dit zelfs voor mij te doen), de verslagen van de interviews te herlezen en de teksten van mijn scriptie te lezen, en zo mogelijk van commentaar te voorzien. Zonder hen was het onderzoek absoluut niet mogelijk geweest.

Hein Hanssen, Landgraaf, 25 juni 2011

Samenvatting

Tijdens interim werk bij een tweetal zorginstellingen heb ik gezien dat de introductie van zorgzwaartepakketten leidde tot veranderingen in management accounting, maar de veranderingen verliepen soms stroef en waren omgeven met discussies, waarvan mij soms de ratio ontging. Dit heeft bij mij interesse gewekt in de vraag hoe management accounting change processen in de praktijk vorm krijgen.

In dit onderzoek, dat het beste kan worden omschreven als een verklarend (explanatory) onderzoek (Ryan e.a: 1992) bij drie organisaties die zorg aanbieden in de Verplegings- en Verzorgingssector in de regio Zuid Limburg is onderzocht of antwoord gegeven kan worden op de volgende vragen:

1. Welke veranderingen zijn opgetreden in de management accounting na de introductie van zorgzwaartepakketten bij de onderzochte zorginstellingen?
2. Hoe kan bij de onderzochte zorginstellingen het proces van verandering begrepen worden, uitgaande van het institutionele model van Burns en Scapens ?
3. Wat zijn de theoretische implicaties van de onderzoeksresultaten?

Bij het onderzoek is het proces van management accounting change vanuit de old institutional economics benadering beschreven waarbij, om de veranderingen te kunnen begrijpen, het model van Burns en Scapens is gehanteerd.

De veranderingen in de financieringssystematiek die de overheid hanteert, hebben ervoor gezorgd dat bij alle onderzochte zorginstellingen de regels en routines veranderen. De aanpassing in regels en routines worden beïnvloed door de bestaande institutie van het budgettaire denken. Naar gelang de tijd verstrijkt zien we dat de veranderende regels en routines leiden tot ander gedrag in de organisatie en dit gedrag beïnvloedt wederom de routines en regels. De routines worden het nieuwe denken 'hoe de dingen gewoon zijn' en vormen zo een nieuwe institutie: "de toegestane kosten worden bepaald door de werkelijke productie". We zien hierna beïnvloeding vanuit deze nieuwe institutie op verdere wijzigingen die in regels en routines optreden: steeds meer worden de toegestane kosten bepaald vanuit de werkelijke productie.

Een interessante bevinding uit het onderzoek is dat de snelheid en de mate waarin de veranderingen optreden bij de drie zorginstellingen duidelijk verschillen.

Het onderzoek leidt tot een tweetal theoretische implicaties betreffende het model van Burns en Scapens. Ten eerste kunnen de geconstateerde veranderingen met behulp van het model van Burns en Scapens goed begrepen worden. De in het model aangegeven processen treden zijn in de praktijkcases goed te duiden.

Ten tweede is blijkt de snelheid en de mate waarin veranderingen optreden in het onderzoek bepaald te worden door diverse factoren; de machtspositie van key spelers, vertrouwen, kennis en ervaring van key spelers, complexiteit voorafgaand aan de veranderingen, eerdere ervaringen met veranderingen, omvang en diversificatie van de organisatie en de financiële situatie van de organisatie. De betreffende factoren kunnen een nadere invulling en verdieping

geven aan het model van Burns en Scapens vooral voor het nader invullen van de tijdscomponent in het model.

1. Inleiding

1.1. *Projectkader en onderbouwing*

Een deel van de zorg in Nederland wordt gefinancierd via de AWBZ (Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten). Deze volksverzekering heeft als hoofddoel om, met name op basis van solidariteit, lange termijn ziektekosten voor de meest kwetsbare groepen in de samenleving te verstrekken: ouderen, chronisch zieken, mensen met een verstandelijke of geestelijke beperking, zij die psychiatrische zorg behoeven (www.rijksoverheid.nl). De V&V sector (Verpleging en Verzorging) wordt ook vanuit de AWBZ gefinancierd. In 2010 was de bijdrage die per inwoner werd gevraagd maar liefst 12,5% van hun inkomen (Eggink e.a., 2008). Met name door de groei die de AWBZ heeft gekend en de sterke vergrijzing die rond 2039 haar hoogtepunt zal bereiken, is door de overheid sterker de focus gelegd op de AWBZ, met name voor wat betreft de mate waarin de AWBZ nog betaalbaar is. Diverse instanties, waaronder het Centraal Planbureau hebben de ontwikkelingen van de AWBZ onderzocht (Eggink e.a., 2008) en uiten hun zorgen over betaalbaarheid op (middel)lange termijn.

De zorgen rondom de betaalbaarheid van de zorg op langere termijn hebben ertoe geleid dat de overheid heeft gekozen voor een verandering in de wijze van financiering. Daar waar de financiering eerst inputgericht was, is deze nu meer outputgericht. Deze wijze van financiering sluit aan bij internationale praktijken, waarbij 'kostprijzen' worden bepaald per groep van zorgvragers: deze kostprijzen per groep (of per soort behandeling) zijn vervolgens de basis voor de financiering van de zorg. In de V&V sector zijn een 10-tal zogenaamde zorgzwaartepakketten gedefinieerd, met elk hun eigen tarief. De financiering vindt door de werkelijke verleende zorgdagen per zorgzwaarte te vermenigvuldigen met het bijbehorende tarief. Het tarief is in principe integraal (enkel de huisvesting is (nog) niet in het tarief opgenomen) en is opgebouwd uit diverse componenten.

Omdat de V&V sector extern wordt geconfronteerd met een financiering die gebaseerd is op kostprijzen, is een van de verwachtingen dat de sector in de interne management accounting ook (meer) gebruik zal gaan maken van interne kostprijzen per zorgzwaartepakket om deze af te kunnen zetten tegen de genormeerde kostprijzen per zorgzwaartepakket die de overheid hanteert bij de financiering. Dit wordt mogelijk versterkt door de Rijksoverheid, die duidelijk in deze richting adviseert en de zorginstellingen handreikingen geeft over de wijze van kostprijsbepaling (Ministerie van VWS, 2010a).

Tijdens ad interim werk bij een tweetal zorginstellingen heb ik geconstateerd dat de introductie van zorgzwaartepakketten heeft geleid tot forse veranderingen in management accounting en ik heb hierbij ook geconstateerd dat deze veranderingen duidelijk worden beïnvloed door institutionaliseringsprocessen. Dit heeft bij mij interesse gewekt om meer te weten te komen hoe management accounting change processen in de praktijk vorm krijgen. Ik ben dan ook op zoek gegaan naar literatuur en eerdere onderzoeken op dit zeer interessante onderzoeksgebied.

In deze scriptie staat het thema management accounting change centraal, waarbij met behulp van 'Old Institutional Economics' en in het bijzonder het institutionele model van Burns en Scapens het proces van management accounting change nader wordt onderzocht bij een drietal zorginstellingen in de verplegings- en verzorgingssector.

Onderzoek naar met name het proces van management accounting change is nog altijd relatief schaars, en al helemaal in de Nederlandse zorgsector. Het onderwerp heeft zowel een maatschappelijke als ook wetenschappelijke relevantie:

a. Maatschappelijke relevantie.

Het onderzoek is maatschappelijk relevant omdat er sprake is van een toenemende druk op de verplegings- en verzorgingssector om (kosten)efficiënt te werken. Binnen de verzorgingssector is vooral de vergrijzing van belang: hierdoor neemt de vraag naar langdurige zorg toe, maar ook steeds meer ouderen hebben behoefte niet alleen aan verzorging, maar ook aan verpleging. Binnen de verplegingssector neemt de vraag ook toe, omdat ziekenhuizen door de recent ingevoerde DRG (Diagnose Related Groups)-achtige DBC (Diagnose Behandelcombinatie)-financiering patiënten eerder ontslaan, patiënten die dan vaak nog (intensieve) zorg in een verpleeghuis nodig hebben. De overheid heeft slechts beperkte financiële middelen en dwingt de zorginstellingen in de verpleging en verzorgingssector tot zo efficiënt mogelijk werken. Dit heeft mede geleid tot het invoeren van outputgerichte financiering in de verpleeg en verzorgingssector: de zorgzwaartepakketten (ook wel genoemd: ZZP's). Doordat de financiering outputgericht is geworden krijgt ook het registreren van productiegegevens en kosten een veel grotere betekenis. Daar waar in de zorg in eerste instantie management accounting vrij basaal was ingericht, betekent de introductie van outputfinanciering dat management accounting naar een hoger plan zal moeten om de benodigde stuurinformatie op te kunnen leveren. Het is interessant om te onderzoeken hoe en in welke mate, in een branche waar management accounting altijd van ondergeschikt belang was, nu door een andere vorm van financiering, ineens volop in de belangstelling komt te staan en fors aangepast dient te worden.

De druk die wordt uitgevoerd op zorginstellingen is overigens niet uniek voor Nederland. Ook internationaal werd en wordt steeds meer druk wordt uitgeoefend op zorginstellingen om kostenefficiënt hun diensten te verlenen (en worden DRG-gebaseerde systemen geïntroduceerd). Dit heeft onder andere te maken met de politieke opvatting dat er nog veel ruimte is om efficiënter om te gaan met resources in de vraag (Chua, 1994).

b. Wetenschappelijke relevantie

Het onderzoek is wetenschappelijk relevant: management accounting change staat de laatste jaren steeds meer in de belangstelling, hoewel hierbij wel moet worden aangetekend dat onderzoek naar management accounting change in vergelijking met overig onderzoek naar management accounting een vrij kleine rol speelt. Dit maakt echter management accounting change en onderzoek hierna echter absoluut niet onbelangrijk.

In de V&V sector doet zich, met de definitieve invoering van financiering op basis van ZZP's per 1 januari 2009, een unieke kans voor om management accounting change middels het institutionele model van Burns en Scapens te bestuderen. Het onderzoek zal hierbij door het aanreiken van additionele casuïstiek een bijdrage leveren aan het vergroten van het begrip van management accounting change in het algemeen en in het bijzonder in de zorgsector.

1.2. Probleemstelling en deelvragen

Probleemstelling:

Hoe kan het management accounting change proces, veroorzaakt door de introductie van van zorgzwaartepakketten in de verplegings- en verzorgingssector, worden begrepen vanuit het institutionele model van Burns en Scapens?

Deelvragen:

A. Theoretische deelvragen:

1. Welke modellen worden zoal gebruikt voor onderzoek naar management accounting change?
2. Wat is de institutionele benadering en wat zijn de kenmerken van het institutionele model van Burns en Scapens en uit welke elementen bestaat dit model?
3. Wat zijn zorgzwaartepakketten en hoe relateren deze aan de management accounting praktijken?
4. Wat is de verplegings- en verzorgingssector ?

B. Empirische deelvragen:

1. Welke veranderingen zijn opgetreden in de management accounting na de introductie van zorgzwaartepakketten bij de onderzochte zorginstellingen?
2. Hoe kan bij de onderzochte zorginstellingen het proces van verandering begrepen worden, uitgaande van het institutionele model van Burns en Scapens ?
3. Wat zijn de theoretische implicaties van de onderzoeksresultaten?

2. Theoretisch kader

2.1. Inleiding theoretisch kader

In dit hoofdstuk wordt het theoretische kader waaruit bij het onderzoek is geput nader uitgewerkt. Als eerste wordt stilgestaan bij wat men in de literatuur onder management accounting en management accounting change verstaat. Daarna worden enkele modellen die gebruikt zijn voor het bestuderen van management accounting change toegelicht en wordt uitgelegd waarom voor dit onderzoek wordt gekozen voor het institutionele model van Burns en Scapens. Vervolgens wordt het model van Burns en Scapens verder uiteengezet en worden de elementen uit dit model kort toegelicht. Als laatste stap in het theoretische gedeelte van de scriptie wordt aandacht geschonken aan de verpleging en verzorgingssector en de recent ingevoerde zorgzwaartepakketten (ZZP's) die zorgen voor management accounting change in deze sector.

2.2. Management accounting change

Onder management accounting wordt traditioneel verstaan: “*Management accounting meet en rapporteert financiële en niet financiële informatie die het management ondersteund bij het nemen van beslissingen om de doelstellingen van de onderneming te bereiken.*”

(Horngren, 2003). Dit is echter een definitie die sterk geworteld is in de neoklassieke theorie waarbij uitgegaan wordt van rationaliteit en evenwicht. Burns en Scapens (2000) geven echter aan dat management accounting systemen en praktijken in de laatste decennia sterk zijn gewijzigd en verwijzen onder andere naar Miller en O'Leary die aangeven dat managers flexibeler omgaan met management accounting en naast management accounting steeds meer gebruik maken van andere performance measures.

Management accounting en de verandering daarin staat, zeker sinds de publicatie van 'Relevance Lost' van Johnsson en Kaplan volop in de belangstelling (Burns en Vaivo, 2001). In deze publicatie wordt gepleit voor het toepassen van nieuwe management accounting technieken en systemen die geavanceerder zouden zijn en beter bij de informatiebehoeften van managers in de huidige tijd zou passen (globale economie/ steeds meer technologie). In de laatste 20 jaar heeft ook met name de IT een enorme vooruitgang gekend en de verwachting was dan ook dat er grote veranderingen op het gebied van management accounting zouden optreden, maar dit is vaak toch uitgebleven. Nieuwe methodieken werden vaak naast oude gebruikt zo werd in diverse onderzoeken vastgesteld.

Door andere Drury et al (1993) wordt geconstateerd dat de fundamentele aard van management accounting en management accounting systemen niet gewijzigd is. Het lijkt er dan ook op dat we in ons onderzoek ervan mogen uit gaan dat, hoewel wellicht het gebruik van de management accounting en management accounting systemen, in de loop der tijd gewijzigd is, management accounting zich nog steeds manifesteert in de vorm van de totstandkoming van interne rapportages die het gericht zijn op ondersteuning van het management bij het nemen van beslissingen. Dus management accounting change gaat kennelijk over de veranderingen die in de loop der tijd optreden in met name deze interne rapportages (en alles wat nodig is om te komen tot deze rapportages) die (mede) gebruikt worden voor besluitvorming. Dit onderzoek richt zich dan ook met name op deze interne rapportages alles wat bij het opstellen van deze rapportages wordt gebruikt.

Maar wat is nu verandering, management accounting *change*? Burns en Vaivo (2001) maken een opdeling naar drie perspectieven:

1. epistemologische aard van verandering

De vraag die hierbij beantwoord dient te worden: wat is (echte) verandering? Ook al ziet het aan oppervlakte uit als een verandering: het kan een herschikking of een cosmetische aanpassing zijn van een oude, reeds bestaande methodiek. Daarnaast speelt ook nog de vraag: welke mate van verandering noemen we een verandering? Veranderingen worden vaak meteen ook gezien als iets positiefs (als een verbetering), maar dit hoeft uiteraard niet zo te zijn. Ook de vraag of management accounting change een proces is met een duidelijk begin en einde, of dat het iets is wat doorlopend plaatsvindt, hoort thuis bij de epistemologische vragen. Als men uitgaat van een proces, dan dient dit volgens Burns en Vaivo (2001) te leiden tot onderzoek in een breder perspectief: waarbij externe invloeden, interne invloeden, sociale agenda's etc. worden betrokken in het onderzoek. Ook de vraag of management accounting change revolutionair dan wel evolutionair is, is onderdeel van de epistemologische aard van verandering.

2. de logica van verandering

Hierbij is met name de vraag aan de orde of management accounting change een gemanaged en formeel iets is, of dat het meer iets is wat niet strikt gepland en gemanaged wordt? Er is

mogelijk vaak sprake van meer 'drift' dan organisaties zelf willen toegeven. Meer en meer wordt door onderzoeken duidelijk dat management accounting geen neutrale actie onder consensus is, maar meer een politieke activiteit, waarbij belangen een grote rol spelen.

3. het management van verandering

Als men verandering van management accounting ziet als iets wat gemanaged kan worden, dan kan research ook vanuit een meer normatieve hoek worden aangepakt. Ook de vraag hoe management accounting vervlochten is met organisatorische verandering kan van belang zijn voor de wijze van onderzoek: is management accounting een onderdeel van organisatorische veranderingen of kan management accounting organisatorische verandering teweeg brengen? De laatste decennia is er eveneens sprake van een verschuiving van management accounting taken: management accounting is niet alleen maar iets van controllers en accountants: kennis raakt verspreid in het veld.

Burns en Vaivo (2001) geven aan dat onderzoek naar management accounting change vanuit diverse invalshoeken kan plaatsvinden. Ze geven daarnaast aan dat een 'grand theory' over management accounting (voor zover deze er ooit zal zijn) er niet is en dat zij daarom ook pleiten voor een 'loosely coupled' theorie. Door het combineren van op zich incompatibele onderzoeksmethoden is het volgens hen mogelijk om meer begrip te creëren over management accounting change. Deze aanbeveling lijkt er sterk op te duiden dat zij het gebruikte model minder belangrijk vinden, als maar uit het gebruik van een model een meerwaarde ontstaat voor de ontwikkeling van het inzicht in management accounting change.

2.3. Management accounting change en modellen

Hét management accounting change model bestaat, zoals we in het voorgaande al aangaven, niet: er is geen sprake van een uitgekristalliseerde theorie. Management accounting change kan daarom vanuit diverse uitgangspunten en invalshoeken benaderd worden. De keuze voor een specifiek model van onderzoek lijkt vooral ingegeven door de vraagstelling die de onderzoeker heeft.

Benaderingen en modellen die gebruikt zijn voor het onderzoeken van management accounting (change) zijn onder andere:

1. De structuration theory van Giddens (Giddens: 1984)
2. Het Cobb (Cobb:1995)/ Kasurinen (Kasurinen: 2002) model: een verder ontwikkeling van het Het Innes and Mitchell model (Innes en Mitchel: 1990) van verandering
3. Diverse institutionele modellen (waarover later meer)

Bij het onderzoek naar management accounting change wordt overigens (ook) volop geput uit theorieën en modellen afkomstig van overige sociale wetenschappen: ook in deze takken van wetenschap wordt veel onderzoek naar (processen van) verandering uitgevoerd.

Structuration theory (Macintosh en Scapens: 1990) houdt zich bezig met het begrijpen van de relatie tussen activiteiten van menselijke actoren met kennis en structurering van sociale systemen. Giddens maakt bij het analyseren van sociale systemen een onderscheid tussen tussen 'system' en 'structure'. 'Systems'; zijn voor Giddens duidelijk vergelijkbare sociale praktijken die over tijd en ruimte heen worden gereproduceerd door de acties van 'human

agents'. Structuur is voor Giddens de structurerende eigenschappen die zorgen voor het vastleggen van deze sociale praktijken in sociale systemen. Systemen zijn geen structuren, maar bezitten structuren die vanuit sociale interactie ontstaan. Het is echter door acties en interactie dat structuren zelf worden gereproduceerd. Dit wordt ook de dualiteit van structuur genoemd: structuren zijn het medium en de uitkomst van interactie.

Het model van Giddens kan goed gebruikt worden om management accounting als zodanig te begrijpen, maar het is minder of niet geschikt om het *proces* van verandering te beschrijven volgens Burns en Scapens (Burns en Scapens: 2000). Dit is ook de hoofdreden dat Burns en Scapens pleitten voor het gebruik van een institutioneel model in plaats van het model van Giddens. Dit is tevens de reden waarom in dit onderzoek niet wordt gekozen voor het model van Giddens: het gaat namelijk om het onderzoeken van een *proces* van verandering en daarin schiet dit model tekort.

Het Cobb / Kasurinen –model

Het model van Cobb is een verderontwikkeling van het Innes en Mitchell model. Cobb benadrukt in zijn model de rol van individuen als 'leader' in management accounting change. De mogelijkheid om te veranderen wordt in dit model 'momentum' genoemd, terwijl de krachten die de verandering kunnen hinderen als 'barriers' worden aangeduid. Het model gaat ervan uit dat 'catalysts', 'motivators' en 'facilities' het potentieel tot verandering bepalen en dat zogenaamde 'leaders' daadwerkelijk zorg kunnen dragen voor verandering, omdat zij door de 'barriers' heen kunnen komen. Barriers zijn de moeilijkheden die worden ondervonden om verandering te bewerkstelligen, Kasurinen voert in 2002

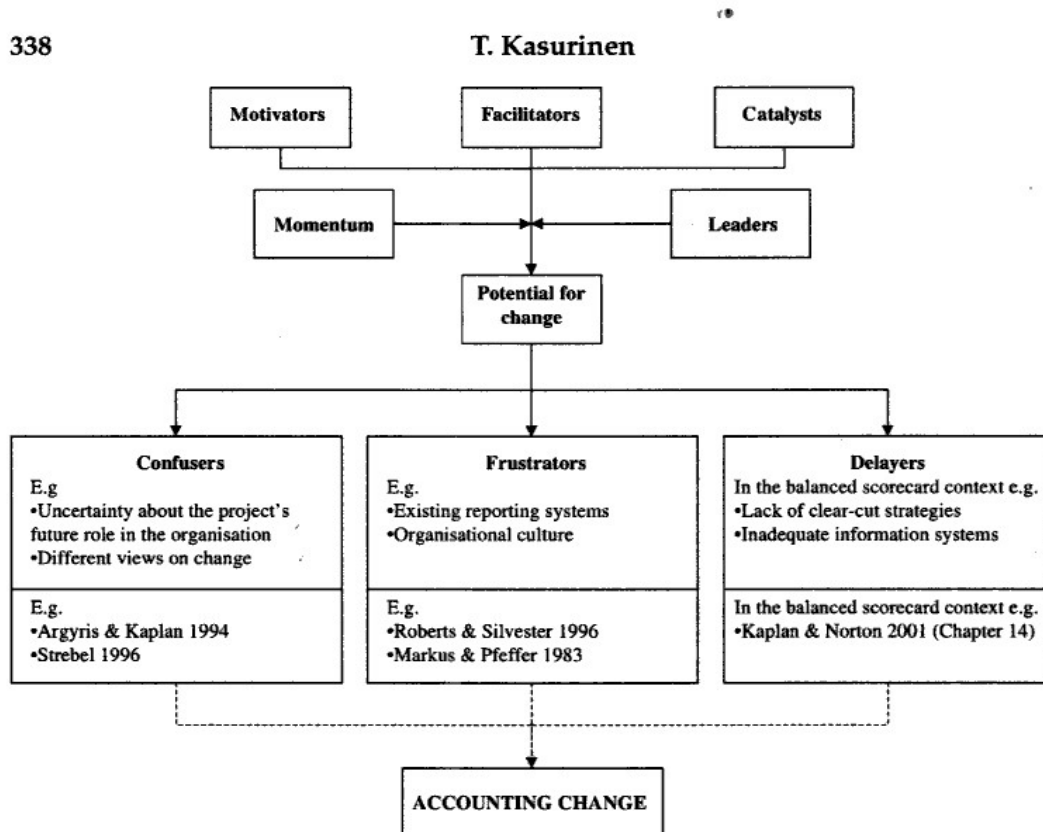


Figure 7. Revised accounting change model.

(Kasurinen, 2002) een onderzoek uit op basis van het model van Cobb en vult dit verder aan, door met name de barriers explicieter te maken en in te delen in 'confusers', 'frustrators' en 'delayers' en komt tot een aangepast model (zie figuur).

Dit model lijkt vooral geschikt voor het onderzoeken in welke mate accounting change is opgetreden en waarom in die mate: wat was in potentie de mogelijkheid tot verandering, en welke barrières hebben uiteindelijk gezorgd voor de feitelijke mate van change? Voor het onderzoek naar hoe een proces van verandering heeft gelopen, lijkt ook dit model minder geschikt, hoewel het wel een bijdrage kan leveren aan het begrip waarom een change al dan niet in bepaalde mate is opgetreden. Het proces van verandering wordt echter niet expliciet door dit model in kaart gebracht.

In de laatste jaren worden, mede door de publicatie van Burns en Scapens in het jaar 2000, veel onderzoeken verricht met een institutionele benadering als uitgangspunt. Het model van Burns en Scapens is recent veelvuldig gehanteerd voor het beschrijven van het proces van management accounting change. Dit model lijkt daarom geschikt voor het onderzoek, omdat er enerzijds sprake is van aandacht naar het *proces* van verandering en anderzijds omdat het model veelvuldig is gehanteerd en hierdoor de resultaten van het onderzoek makkelijk te vergelijken / te contrasteren zijn met andere soortgelijke onderzoeken.

In de volgende paragrafen worden de diverse institutionele benaderingen verder behandeld en daarna wordt in het bijzonder het institutionele model van Burns en Scapens toegelicht.

2.4. De institutionele benadering van management accounting change

2.4.1. Inleiding

In deze paragraaf wordt de institutionele theorie uitgelegd. Hierbij worden de diverse stromingen in de institutionele theorie behandeld, waarna met name de Old Institutional Economics theorie nader wordt toegelicht, omdat deze de grondslag vormt van het model van Burns en Scapens. De institutionele benadering van Burns en Scapens (2000) vormt het uitgangspunt voor het onderzoek in deze scriptie. Bij de uitleg van het model van Burns en Scapens (in paragraaf 3) zal worden stilgestaan bij de begrippen die in dit model en in dit onderzoek worden gehanteerd.

Burns en Scapens (2000) geven aan dat bij het bestuderen van het proces van management accounting change de institutionele benadering een goed instrument kan zijn. Dit model stoelt niet op de neoklassieke veronderstellingen van rationaliteit en evenwicht zoals andere modellen en is daarom geschikt voor het onderzoeken van met name, de totstandkoming, het proces, van verandering en welke variabelen een rol spelen bij de wijze waarop en de mate waarin de verandering plaatsvindt. Ook in het onderzoek in deze scriptie gaat het om het proces van verandering en niet om de verandering als zodanig op enig moment.

2.4.2. De institutionele theorie

Een algemeen 'probleem' met management accounting is dat management accounting doorgaans wordt benaderd vanuit de sterk normatieve neo-klassieke economische theorie

DRG-achtige systemen zijn eveneens gebaseerd op veronderstellingen vanuit de neo-klassieke economische theorie (Ellwood, 1996), waarbij rationaliteit en evenwicht de boventoon voeren, en hebben als doel het beheersen van kosten en het managen van de diverse producten. Dit is ook het geval bij zorgzwaartepakketten: ook deze systematiek is opgezet vanuit neoklassieke kostprijsberekeningstheorieën .

De veronderstellingen van rationaliteit en evenwicht zijn echter bij de bestudering van het *proces* van veranderingen in management accounting onhoudbaar en onbruikbaar volgens Burns en Scapens (2000). De aanhangers van de institutionele theorie geven aan dat economische rationaliteit niet de enige bepalende factor is voor de wijze waarop accounting systemen in de praktijk zich ontwikkelen en vorm krijgen.

Binnen de institutionele theorie onderkent men 3 stromingen:

1. new institutional economics (NIE)
2. new institutional sociology (NIS)
3. old institutional economics (OIE)

1. New institutional economics

New institutional economics redeneert vanuit een neo-klassiek raamwerk, waarbij rationaliteit van beslissingen en economisch evenwicht voorop staat. Er zijn diverse subtheorieën die gebruik maken van het new institutional economics gedachtengoed zoals bijvoorbeeld de agency theorie en de game theorie. Door de verankering in de neo-klassieke economische theorie wordt NIE, onder andere door Scapens en Burns (2000), niet erg geschikt geacht om veranderingen in management accounting te onderzoeken. Deze theorie en hiervan afgeleide subtheorieën zullen hier verder geen aandacht krijgen.

2. New institutional sociology

Bij new institutional sociology (NIS) staat het gedrag van ondernemingen in relatie met de krachten vanuit de samenleving centraal. NIS geeft aan dat ondernemingen legitimering zoeken bij regels, normen en instituties in de maatschappelijke omgeving. Hierdoor kan isomorfisme ontstaan. Isomorfisme is een beperkend proces dat een onderdeel van een populatie dwingt om het zelfde uit te gaan zien als de andere onderdelen van de populatie die bloot staan aan de zelfde set van omgevingsfactoren (DiMaggio & Powell, 1983, p. 149).

Di Maggio en Powell (1983) onderscheiden 3 mechanismen van institutioneel isomorfisme die bepalend zijn om voor een bepaald beheersingssysteem te kiezen:

1. *Coercive isomorphism*. Hierbij wordt door 'dwang' van buiten de organisatie een bepaald beheersingssysteem geïmplementeerd, ook al is dit mogelijk niet het meest geschikte systeem. Belangrijkste kenmerk: dwang van buitenaf.
2. *Mimetic isomorphism*. Dit komt eigenlijk neer op het na-apen van schijnbaar succesvolle concurrenten. Dit gedrag wordt ingegeven door een streven naar efficiëntie. De vraag is echter of wat voor de concurrent werkt, ook voor de eigen organisatie de meest geschikte methode is. Belangrijkste kenmerk: imiteren van gedrag.

3. *Normative isomorphism*. Hierbij is er sprake van gelijkvormigheid die optreedt door bijvoorbeeld opleidingen waarbij een bepaalde wijze van werken als beste wijze gepresenteerd wordt of door adviezen van specialisten op basis van hun ervaringen. Belangrijkste kenmerk: opleiding of ervaring.

De 3 bronnen voor isomorfistische verandering zorgen ervoor dat organisaties qua structuur en qua uitvoerende praktijken op elkaar gaan lijken. Ondernemingen zijn op zoek naar institutionele legitimiteit. Het kan ertoe leiden dat, hoewel ondernemingen naar buiten toe laten zien dat ze zich conformeren aan de normen en waarden in hun omgeving dat ze in werkelijkheid intern praktijken hebben die louter ceremonieel zijn en dat ze hun oude alledaagse praktijk feitelijk niet hebben aangepast. Dit wordt ook wel het fenomeen van 'decoupling' genoemd. Decoupling kan daarbij zelfs een stabiele situatie creëren in de betreffende organisatie zo blijkt uit een recent onderzoek van Siti Nahiba en Scapens (2005).

3. *Old institutional economics (OIE)*

Bij OIE wordt, in tegenstelling tot NIE, de neoklassieke economische uitgangspunten verworpen. Als belangrijkste kenmerken van OIE wordt door Scapens (1994) aangegeven: de twijfel over het bestaan van economische rationaliteit, het benadrukken van holistische principes en de veronderstelling dat kennis subjectief is en dat hierdoor het cognitieve proces door middel van instituties wordt beïnvloed.

In de volgende paragraaf wordt het institutionele model van Burns en Scapens nader uitgewerkt. Dit model is een model gebaseerd op OIE.

2.4.3. Het institutionele model van Burns en Scapens

Burns en Scapens (2000) geven aan dat voor het onderzoeken van management accounting change met name de old institutional economics (OIE) geschikt is. Management accounting wordt door Burns en Scapens gezien als een routinematige, geïnstitutionaliseerde praktijk. In hun artikel geven ze een institutioneel model weer, wat volgens hen goed gebruikt kan worden voor onderzoek naar management accounting change. Het model is ook na het verschijnen van deze publicatie veelvuldig (met succes) toegepast voor het onderzoeken van management accounting change (o.a. Lukka, 2007, Ribiero en Scapens, 2006, Granlund, 2001).

Kijkend naar veranderingen (changes) onderscheiden Burns en Scapens (2000) een drietal zogenaamde dichotomieën:

- formele versus informele verandering
- revolutionaire versus evolutionaire verandering
- regressieve versus progressieve verandering

Formele veranderingen ontstaan vanuit een bewust ontwerp, door introductie van nieuwe regels en/of door acties van individuen die macht hebben.

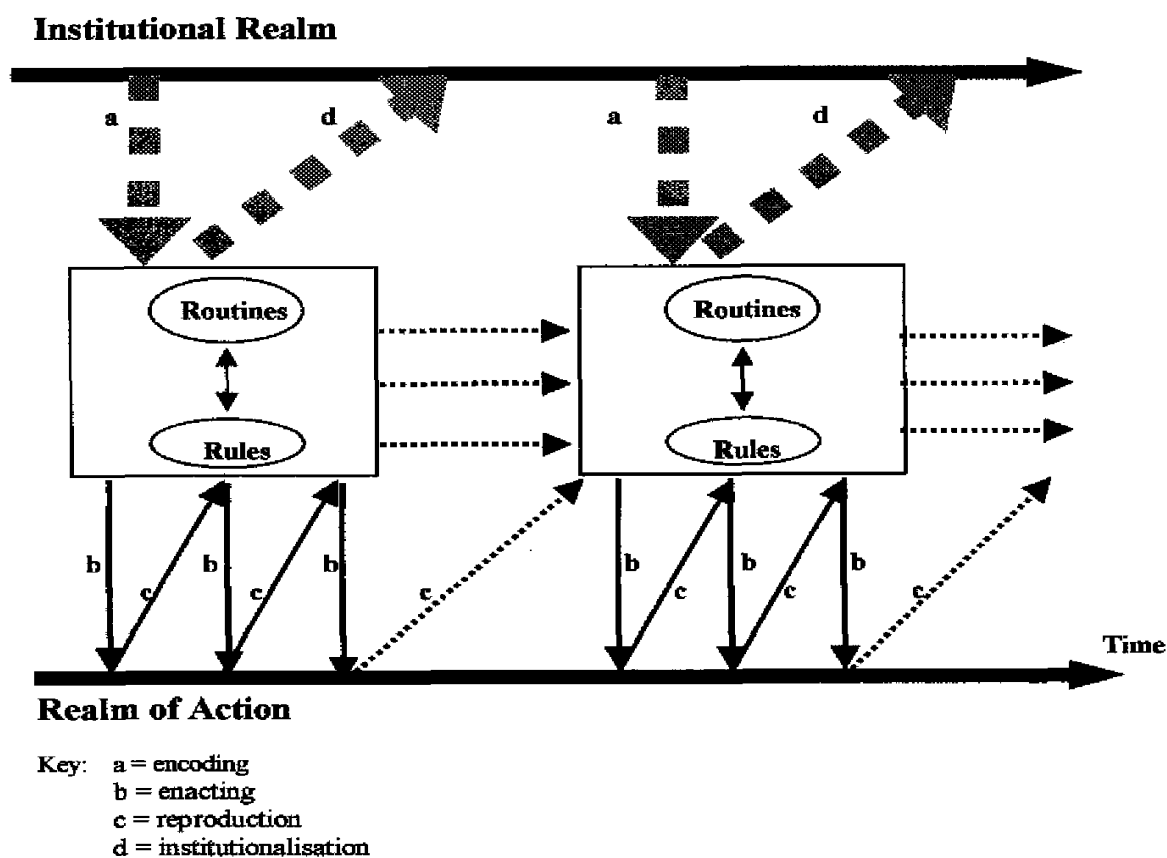
Revolutionaire verandering is vrijwel alleen mogelijk als er sprake is van een majeure *externe* verandering.

Bij de dichotomie *regressieve en progressieve verandering* gaat het er met name om, of veranderingen eerder ceremonieel of instrumenteel worden doorgevoerd binnen een organisatie. Zoals Burns en Scapens (2000) aangeven is de ceremonieel/ instrumenteel dichotomie een goed startpunt om de institutionele aard van management accounting change binnen organisaties te onderzoeken en met name ook de belichaming van dimensies van macht in de veranderingsprocessen.

Instituties zijn (volgens de OIE-theorie) losgekoppeld van de historische omstandigheden die ze teweeg hebben gebracht. Ze bestaan in het begrip van actoren en de aanwezige kennis en zijn een uiting van 'hoe de dingen gewoon zijn'. Instituties zijn ook ontstaan vanuit sociale acties, ook instituties zijn sociaal geconstrueerd, dat wil zeggen door gedrag binnen een sociale groep ontstaan (Burns en Scapens, 2000). Er is in het raamwerk dat Burns en Scapens presenteren een verschil in instituties die zeer diep in de organisatie zijn ingebed en instituties die minder wijdverspreid geaccepteerd worden en die daarom ook kwetsbaarder zijn voor verandering en minder acties beïnvloeden.

Burns en Scapens (2000) reiken een model aan dat volgens hen niet bedoeld is als een operationeel construct om empirisch onderzoek mee te verrichten, maar het is meer een model dat analytische concepten beschrijft en analyseert en dat als zodanig kan worden gebruikt voor interpretatieve case onderzoeken naar management accounting change.

Het raamwerk van Burns en Scapens (2000) ziet er als volgt uit:



Het belangrijkste uitgangspunt van het model van Burns en Scapens is dat management accounting praktijken vorm kunnen geven aan, en vorm kunnen krijgen door instituties die organisatorische activiteiten bepalen. Een *institutie* (zie *institutional realm*) wordt door Burns en Scapens (2000) gedefinieerd als: “*de gedeelde, voor waar aangenomen veronderstellingen die categorieën van menselijke actoren en hun passende activiteiten en relaties identificeren*”

Regels (rules) worden gedefinieerd als: “*de formeel erkende wijze hoe de dingen gedaan moeten worden. Regels zijn noodzakelijk voor coördinatie en om coherentie aan te brengen in de acties van individuen en groepen.*”

Routines (routines) worden gedefinieerd als: “*de gedachtenpatronen en acties die bij wijze van gebruik zijn aangenomen door groepen van individuen*”.

Encoding (zie pijl a) betreft het 'vertalen' van institutionele principes naar regels en routines. Regels uiten zich in formeel vastgelegde wijzen van handelen: we kunnen hierbij onder andere denken aan accounting manuals en rapportageformats, maar ook in informele regels spelen een rol. Routines zijn niet formeel vastgelegd, maar het zijn de gedachtenpatronen en acties die bij wijze van gebruik zijn aangenomen door groepen van individuen. Een voorbeeld is een maandelijkse vergelijking tussen gebudgetteerde en werkelijke resultaten die maand na maand op een zelfde wijze wordt opgesteld. Omdat routines niet geformaliseerd zijn, zijn deze moeilijk(er) te onderzoeken: acties die routinematig worden uitgevoerd kunnen geïdentificeerd worden door observaties, gedachten kunnen alleen achterhaald worden door door te vragen bij interviews.

Bij management accounting change zullen de regels en routines (dienen te) veranderen: dit geven in het model de middelste blokken weer: in de tijd veranderen regels en routines. Burns en Scapens (en diverse andere onderzoekers) hebben echter in diverse casestudies aangetoond dat verandering in regels en routines wordt beïnvloed door instituties (zie: *institutional realm* in het model). Dit betekent dat er niet gekozen wordt voor de meest rationele oplossing, maar voor een oplossing die past bij de bestaande instituties.

Omdat regels en routines worden beïnvloed door bestaande instituties zal een management accounting change een organisatie-eigen tint krijgen vanuit de bestaande instituties.

Onderzoek naar management accounting change start daarom doorgaans met het identificeren van bestaande instituties. Tussen de 'institutional realm' en het 'realm of action' zijn de regels en routines gesitueerd. Want de regels en routines die zijn beïnvloed door instituties dienen nu ook in de organisatie zelf te landen door middel van 'enactment'.

Regels kunnen overigens zowel formeel zijn (vastgelegd in bijvoorbeeld accounting manuals en richtlijnen), maar ook informeel zijn (en dus niet expliciet vastgelegd). Vaak spelen de informele regels een grotere rol dan de formele regels. Hier zal bij onderzoek naar management accounting change rekening mee gehouden dienen te worden.

Het *enactment* proces (pijl b) kan op basis van bewuste keuzes worden doorgevoerd, maar zal volgens Burns en Scapens (2000) doorgaans het resultaat zijn van beschouwing en het toepassen van stilzwijgend aanwezige kennis. Enactment leidt tot de implementatie van nieuwe regels en routines in de organisatie. Het kan zijn dat veranderingen slechts *ceremonieel* worden doorgevoerd en dat oude management accounting praktijken blijven bestaan naast hetgeen nieuw is geïntroduceerd. Enactment kan leiden tot *weerstand* in de organisatie, vooral als de wijzigingen de vigerende betekenissen en waarden in de organisatie betwisten en de actoren in de organisatie de resources en de macht hebben om in het proces

van enactment in te grijpen. Als we kijken naar *weerstand*, dan kan zich dit op diverse manieren uiten (Burns en Scapens, 2000):

1. fomedele en open weerstand (vanwege conflicterende belangen)
2. weerstand, vanwege het ontbreken van kennis en/of ervaring om met een dergelijke verandering om te kunnen gaan
3. weerstand die ontstaat doordat men zich mentaal conformeert aan manieren van denken en doen die ingebed zijn in bestaande routines en instituties

Bij het onderzoek zal ook aandacht worden geschonken aan weerstand. Weerstand kan ontstaan bij het enactment proces en het enactment proces maakt deel uit van het onderzoek. Daarnaast is een belangrijke vraag of de doorgevoerde management accounting verandering ceremonieel dan wel instrumenteel van aard zijn.

Reproduction (pijl c) (reproductie) treedt op als repeterend gedrag van actoren invloed heeft op regels en routines. Dit kan leiden tot al dan niet bewuste veranderingen in regels en routines. Veranderingen kunnen dus ook vanuit gedrag (zie realm of action in het model) van individuen voortkomen. Bewuste verandering zullen volgens Burns en Scapens alleen voorkomen als de actoren de resources en gedachten kunnen verzamelen om de bestaande regels en routines ter discussie te stellen: ze mobiliseren met andere woorden resources om veranderingen teweeg te kunnen brengen.

Institutionalization (pijl d) (institutionalisering) treedt op als regels en routines geïnstitutionaliseerd raken door het gedrag van individuele actoren. Hierbij is van belang dat er een ontkoppeling ontstaat tussen de gedrag patronen en hun respectieve historische omstandigheden. In het model van Burns en Scapens zien we hierbij ook dat het enige tijd kan duren (daarom ook de grote stippellijn) totdat instituties veranderen en nieuwe instituties ontstaan.

2.4.4. Zorgzwaartepakketten

Voordat we ons verder verdiepen in management accounting change in de verplegings- en verzorgingssector is het belangrijk om te begrijpen wat zorgzwaartepakketten (ook wel afgekort tot ZZP's) zijn en waarom ZZP's zorgen voor aanpassing van management accounting.

Om de achtergrond van de zorgzwaartepakketten en de zorgzwaartefinanciering beter te kunnen begrijpen gaan we terug in de tijd: In de periode januari 2003 tot juli 2004 werd in opdracht van het ministerie van VWS door KPMG (Wilders, e.a. 2004) een eerste onderzoek uitgevoerd naar functiegerichte kostprijzen in de AWBZ. Het doel van deze opdracht was: *“het opstellen van een voorstel voor een verdeling van kosten over de zeven AWBZ functies in- en exclusief de kosten van infrastructuur. De kostprijzen betreffen de functie voor de gehele AWBZ, dus zonder onderscheid naar intra- en extramurale levering. De uitgangspunten hierbij zijn het huidige kwaliteitsniveau en zo doelmatig mogelijke omstandigheden bij de zorgaanbieder.”*

Het onderzoek omvatte expliciet ook het bouwen van kostprijs-normeringsmodel- dus reeds in 2004 werden door de overheid de eerste aanzetten gemaakt om op basis van 'producten' en kostprijzen de zorg te financieren.

In 2007 werd een volgend onderzoek verricht namens de Nederlandse Zorgautoriteit (NZA). Hieruit volgde het rapport: *'Indicatieve prijzen zorgzwaartepakketten – de ZZP's op waarde geschat'* uitgebracht. In dit rapport werd door de NZA, budgetneutraal de maximumprijzen van zorgzwaartepakketten berekend.

Vergelijkt men de oude financieringssystematiek met de nieuwe ZZP gebaseerde systematiek dan kan men tot het volgende overzicht komen (Hagen, 2008):

Thema	Oud	Nieuw
Basis voor financiering	Capaciteit	Zorgzwaarte
Bestemming van de vergoeding	Dekking van exploitatiekosten	Integrale vergoeding
Wijze van vergoeding	Vaste vergoeding per beschikbare plaats	Variabele vergoeding op basis van werkelijke ZZP-dagen

In de verpleging en verzorgingssector is er sprake van een tiental ZZP's, met elk hun eigen tarief. Daarnaast kent men nog enkele specifieke toeslagen, zoals bijvoorbeeld de CVA-toeslag (CVA: cardiovasculair accident). De ZZP-tarieven geven een dagtarief per ZZP. Door per dag het aantal aanwezige personen per ZZP te vermenigvuldigen met het respectievelijke ZZP tarief weet de zorginstelling wat zij aan kosten mag claimen. Ook weet men hierdoor wat men maximaal intern aan kosten mag maken om in elk geval niet verliesgevend te zijn (deze berekening kan per zorgzwaartepakket gemaakt worden).

Volgens de 'handreiking kostprijberekeningen' van het Ministerie van VWS (VWS, 2009a) is het expliciet de bedoeling dat de zorgaanbieder bepaalt voor welke 'producten' men een kostendeekkende vergoeding ontvangt. In de handreiking wordt aangegeven dat zorgaanbieders kostprijzen per zorgzwaarte dienen te berekenen.

Management accounting in de zorgsector is waarschijnlijk, net zoals in de rest van de non-profit sector, niet zo ver doorontwikkeld als in de profit sector (Merchant en Van der Stede, 2003). De managers in de non profit sector zijn vaak niet zo goed onderlegd en/of opgeleid in moderne managementtechnieken, hoewel een groot deel van de problemen waarmee ze te maken hebben vergelijkbaar zijn met de profit sector en hierdoor is ook de behoefte aan management accounting (instrumenten) vergelijkbaar. Een belangrijk verschil tussen de non-profit sector en de profit sector is dat er bij de non-profit sector geen verantwoording afgelegd dient te worden aan aandeelhouders, die een bepaalde winstgevendheid verwachten van de organisatie. Hierdoor is er voor non-profit bedrijven waarschijnlijk van nature uit minder aandacht voor management accounting. Deze aandacht neemt echter in de zorgsector toe mede door bemoeienis vanuit de politiek en door de kostprijs gebaseerde systematiek van DRG (diagnose related group) systemen.

Zo heeft men in de VS na de introductie van DRG's in ziekenhuizen (Rezaee, 1993) een significante toename gezien in investeringen in informatiesystemen en vooral investeringen in cost accounting systemen. Voor de introductie van DRG's maakte slechts 31 procent van de ziekenhuizen gebruik van kostprijscalculaties, maar na de introductie schoot dit omhoog naar 96 procent. De conclusie van Rezaee is dan ook dat het toepassen van DRG's de ziekenhuizen ertoe heeft gedwongen meer aan cost-accounting en cost control te gaan doen.

Maar niet alleen in de Verenigde Staten werden dergelijke ontwikkelingen waargenomen. Lapsley en Wright (2004) hebben een onderzoek uitgevoerd naar de verspreiding van nieuwe

management accounting technieken in de publieke sector en hierbij tevens de gezondheidszorg in Groot Brittannië onderzocht. Ze stelden vast dat de verandering die in management accounting technieken in de gezondheidszorg grotendeels waren ingegeven door overheidsinvloed. In het nieuwe NHS (National Health Service) stelsel in Groot Brittannië werd voor het eerst marktwerking geïntroduceerd en was het daarom voor zorginstellingen nodig om in competitie met andere zorgaanbieders te treden, hetgeen heeft geleid tot een groter bewustzijn omtrent de inzet van resources en kostenbewustzijn. Daarnaast werden ze kennelijk ook door de steeds verder bezuinigende overheid gedwongen om hun kosten jaarlijks terug te brengen en dit leidde ook tot het toepassen van nieuwe management accounting technieken. Wel werd in dit onderzoek duidelijk dat de doorgevoerde wijzigingen vooral ceremonieel van aard waren, wellicht enkel om te voldoen aan de door de overheid gestelde eisen.

Is er bij de introductie van de zorgzwaartefinanciering mogelijk sprake van revolutionaire of evolutionaire veranderingen in management accounting? Zoals we in de vorige paragraaf hebben gezien is revolutionaire verandering een voortvloeiende uit majeure externe veranderingen. De ZZP financieringssysteem kan als een majeure externe verandering beschouwd worden, omdat de financiering volledig afhankelijk wordt gemaakt van reële productie en de het economisch risico volledig bij de zorginstellingen komt te liggen. Door het economisch risico bij de zorginstellingen te leggen hoopt de overheid een groter kostenefficiënte te bereiken bij de zorginstellingen.

Omdat het gaat om een ingrijpende wijziging heeft de overheid ervoor gekozen om de invoering van de zorgzwaartefinanciering gefaseerd te laten verlopen en heeft ook de voorbereiding op de daadwerkelijke introductie van de ZZP financiering meerdere jaren in beslag genomen zodat de zorgaanbieders vertrouwd konden raken met de nieuwe financieringssysteem. Op dit moment is de financiering van het vastgoed nog niet opgenomen in de ZZP financieringssysteem: over het moment en de wijze van invoering worden momenteel nog discussies gevoerd.

Het macrobudget (beschikbare geld voor alle zorginstellingen in Nederland) is ongewijzigd gebleven, de verdeling van het macrobudget wordt echter nu op basis van productie bepaald.

3. Methodologische verantwoording praktijkstudie

3.1. Inleiding

In het vorige hoofdstuk is het theoretische kader nader uitgewerkt. Het theoretische raamwerk is weergegeven om inzicht te geven in de wijze waarop het institutionele model van Burns en Scapens gebruikt kan worden om management accounting change te duiden en nader uit te werken voor wat de betreft de veranderingen in management accounting in de verplegings- en verzorgingssector door de introductie van zorgzwaartepakketten. In dit hoofdstuk wordt nader uiteengezet welk type van onderzoek en welke methode het meest geschikt zijn om het empirisch onderzoek uit te voeren.

3.2. Beschrijving onderzoekstype

Het onderzoekstype is voornamelijk verklarend van aard (Ryan e.a: 1992, p. 144) . Verklarende onderzoeken pogen om de redenen te verklaren van geconstateerde accounting praktijken. Burns en Vaivo (2001) geven aan dat een 'grand theory' over management accounting (voor zover deze er ooit zal zijn) er niet is en dat zij daarom ook pleiten voor een 'loosely coupled' theorie. Door het combineren van op zich incompatibele onderzoeksmethoden is het volgens hen mogelijk om meer begrip te creëren over management accounting change. Burns en Scapens (2000) geven expliciet aan dat het institutionele raamwerk niet bedoeld is als een raamwerk voor empirisch onderzoek en het toetsen van hypothesen, maar het is meer bedoeld als een analytisch concept waarlangs interpretatieve casestudies kunnen worden uitgevoerd. Ook dit onderzoek poogt een steentje bij te dragen aan de begripsvorming rondom management accounting change door het interpreteren het proces van verandering en het zoeken naar verklaringen waarom deze processen op deze wijze zijn gelopen.

De onderzoeksvraag van deze scriptie luidt: “Hoe ziet het management accounting change proces er volgens het institutionele model van Burns en Scapens uit bij de veranderingen in management accounting veroorzaakt door de recente introductie van zorgzwaartepakketten in de verplegings- en verzorgingssector?”

Bij een hoe-vraag past volgens Yin (2003) een casestudy. Daarnaast is het volgens Ryan e.a. (2002) zo dat bij onderzoeken waarbij men probeert verklaringen te verkrijgen de casestudies verklarend (explanatory) dienen te zijn. In dit onderzoek zijn een drietal zorginstellingen onderzocht (Vivre te Maastricht, Sevagram te Heerlen en Meander te Landgraaf) door middel van het uitvoeren van case studies.

3.3. Onderzoeksstrategie

Bij het onderzoek wordt gebruik gemaakt van een meervoudige casestudy om te bepalen of de constatering uit de ene case ook voorkomen bij andere cases. Hiermee wordt de generaliseerbaarheid (externe validiteit) van de constatering vergroot. Ook betreft dit onderzoek vergelijkbare zorginstellingen en betreft het onderzoek een periode: ook dit verhoogt de externe validiteit (Ryan e.a., 2002). In dit onderzoek worden 2 qua grootte vergelijkbare zorginstellingen onderzocht en wordt bij 1 andere zorginstelling een beperkt onderzoek uitgevoerd. Doel van het onderzoek bij de derde zorginstelling (Meander Groep Zuid Limburg) is om de constatering te kunnen toetsen aan een andere omgeving en/of hiermee te contrasteren (Yin 2003).

Bij een verklarend onderzoek is het om wille van de generaliseerbaarheid verstandig om vergelijkbare onderzoekseenheden te selecteren (Yin, 2003/ Ryan e.a, 2002). Sevagram en Vivre lijken in veel aspecten op elkaar: beiden zijn gevestigd in Zuid Limburg, ze hebben een vergelijkbare omvang, ze zijn door fusies ontstaan en zijn al lange tijd bekend met het verlenen van zorg in de V&V sector.

Voor dit empirische onderzoek is een case study de meest geschikte methode van onderzoek, omdat deze methode geschikt is om het *hoe en waarom* te onderzoeken (Yin, 2003). In de probleemstelling is de “hoe vraag” (Hoe ziet.....etc) het belangrijkste element. Een casestudy

is een goed instrument om de onvoorspelbare processen van management accounting change in kaart te brengen: op voorhand is niet aan te geven hoe deze processen precies zullen verlopen. Saunders e.a. (2008, pag. 129) citeert Robson die een casestudy definieert al 'een strategie voor het doen van onderzoek die gebruikt maakt van empirisch onderzoek van een bepaalde hedendaags verschijnsel, waarbij van verschillende soorten bewijsmateriaal gebruik wordt gemaakt'.

Een experiment is minder geschikt (en daarom hier niet gekozen), omdat het om processen van verandering in de realiteit gaat die moeilijk zijn te simuleren vanwege het grote aantal variabelen dat hierop (mogelijk) invloed kan hebben: een experiment is goed in te zetten bij het bestuderen van causale verbanden, om na te gaan of een verandering in een onafhankelijke variabele een verandering teweeg brengt in een andere, afhankelijke variabele (Saunders e.a.: 2008). In vergelijking met surveys is de casestudy in dit geval ook een betere keuze. Een veranderproces, zoals veranderingen in management accounting, is niet eenvoudig weer te geven in meetbare variabelen: dit is echter wel noodzakelijk indien men kiest voor de survey vorm. Daarnaast zijn gedragsaspecten, die een rol spelen bij enacting en encoding, moeilijk middels surveys te onderzoeken.

Een case study (Yin, 2003, pag 19) dient zodanig te zijn opgebouwd dat aan vier voorwaarden van de kwaliteit van het ontwerp van het onderzoek wordt voldaan:

- construct validiteit
- interne validiteit
- externe validiteit
- betrouwbaarheid

In navolging van Yin (2003, pag 34) zijn zo veel mogelijk van onderstaande tactieken ingezet voor het verhogen van de diverse vormen van validiteit en betrouwbaarheid (zie paragraaf 3.4 voor de tactieken die specifiek in deze case study zijn ingezet):

Figuur 3: Casestudy tactieken volgens Yin

Tests	Case Study Tactic	Phase of research in which tactic occurs
Construct validity	<ul style="list-style-type: none"> ● Use multiple sources of evidence ● Establish chain of evidence ● Have key informants review draft case study report 	data collection data collection composition
Internal validity	<ul style="list-style-type: none"> ● Do pattern-matching ● Do explanation-building ● Address rival explanations ● Use logic models 	data analysis data analysis data analysis data analysis
External validity	<ul style="list-style-type: none"> ● Use theory in single-case studies ● Use replication logic in multiple-case studies 	research design research design
Reliability	<ul style="list-style-type: none"> ● Use case study protocol ● Develop case study database 	data collection data collection

Figure 2.3 Case Study Tactics for Four Design Tests
SOURCE: COSMOS Corporation.

Ook Ahrens en Chapman (2006) geven aan dat de validiteit van veldonderzoek wordt vergroot, doordat de onderzoeker niet alleen zijn eigen ideeën steeds weer opnieuw toetst (vanuit een zelfkritische houding), maar dat ook mensen in het veld en mede-onderzoekers die zijn observaties en ideeën zullen reviewen. De resultaten van het onderzoek zijn voorgelegd en besproken binnen de onderzochte zorginstellingen met de 'key informants'

3.4. Inrichting van het onderzoek en wijze van dataverzameling

Bij het uitvoeren van het onderzoek zijn naast het houden van semi-gestructureerde interviews ook observaties uitgevoerd en zijn documenten (met name interne rapportages en diverse officiële vastleggingen van interne regels) nader onderzocht. De resultaten van de observaties en de resultaten van het onderzoek naar de interne rapportages in de tijd zijn besproken met de key informants binnen de zorginstellingen. Observaties uit het verleden zijn aangevuld met observaties uit het heden. De observaties uit verleden zijn ontstaan doordat de onderzoeker enige tijd bij Vivre en Sevagram ad interim heeft gewerkt. De observaties zijn vastgelegd, in korte notities waarbij wel in de meeste gevallen duidelijk was dat management accounting change onderwerp van dit onderzoek zou worden, maar waarbij nog geen keuze voor en bepaald model was gemaakt. Door het combineren van diverse methoden van onderzoek (observaties, interviews en het onderzoeken van interne rapportages en overige documenten) ontstaat een zekere mate van triangulatie (zie ook: "principe 1 van data collectie", Yin, 2003, pag 97).

Semi-gestructureerde interviews zijn met name geschikt voor kwalitatief onderzoek (Saunders e.a.: 2008, pag 302) en zijn geschikt om de te de redenen te achterhalen voor de houdingen en meningen van de geïnterviewden (Saunders e.a.: 2008, pag 304). Baarda (Baarda e.a., pag 130) geeft daarenboven aan dat semi-gestructureerde interviews de mogelijkheid bieden om flexibel in te kunnen spelen op de onderzoekssituatie en op de informatie die de geïnterviewden geven.

Het onderzoek is uitgevoerd door middel van case studies bij 3 aanbieders van zorg in de verzorgings- en verplegingssector: Stichting Sevagram te Heerlen, Stichting Vivre te Maastricht en Meander Groep Zuid Limburg te Landgraaf.

De motivatie voor de keuze van deze 3 aanbieders is:

1. bij Vivre en Sevagram kan geput worden uit eerdere observaties, waarmee een deel van de tijdsproblematiek (het gaat om een *proces* van verandering) van het onderzoek kan worden opgelost.
2. bij Vivre en Sevagram is er zeker sprake van management accounting change als gevolg van het invoeren van zorgzwaartepakketten
3. Vivre en Sevagram zijn vergelijkbare instellingen (fusieinstellingen/ ongeveer dezelfde grootte en zelfde werkgebied (V&V sector): er is dus replicatie mogelijk, hetgeen leidt tot een vergroting van de externe validiteit.
4. Meandergroep Zuid Limburg is een andere instelling in de regio Zuid Limburg die vooral gebruikt is om de resultaten uit de onderzoeken bij Vivre en Sevagram mee te vergelijken en te contrasteren.

5. Meander Groep Zuid Limburg is een andersoortige zorgaanbieder omdat de Meander Groep qua omvang groter is dan Vivre en Sevagram en zich daarnaast ook expliciet richt op zorgverlening buiten de verplegings- en verzorgingssector en als zodanig ook heeft te maken met andere financieringsvormen, dan ZZP financiering.
6. Het onderzoek bij Meander Groep Zuid Limburg is uitgevoerd door gerichte semi-gestructureerde interviews met vergelijkbare functies als bij Sevagram en Vivre: het betrof hierbij een interview met de Directeur Facilitair Bedrijf en de Financial Controller.

Bij de casestudy's zijn semi- gestructureerde interviews afgenomen. Bij de keuze van de personen die werden geïnterviewd is rekening gehouden met de onderzoeksvraag. Alle geïnterviewden spelen een duidelijke rol in management accounting. Er zijn een totaal 10 interviews gehouden, waarbij de duur varieerde van circa één tot anderhalf uur.

Vivre Maastricht:

- De controller (1 persoon). De controller stelt management rapportages op en is ook (eind)verantwoordelijk voor nieuwe ontwikkeling op het gebied van management rapportages. De managementrapportages worden gevoed vanuit de financiële administratie die wordt gevoerd door het Hoofd Economisch Administratieve Dienst.
- Manager Finance (voorheen Hoofd Economisch Administratieve Dienst: HEAD genoemd: 1 persoon). Verantwoordelijk voor het laten voeren van de financiële administratie. De Manager Finance heeft zeer ruime ervaring met kostprijberekeningen in de profit sector. De Manager Finance is recent in dienst getreden bij Vivre.
- De Financieel Economisch Consulenten¹ (3 personen). Zij bereiden de management rapportages voor van de controller en daarnaast stellen zij (maandelijkse) resultaat analyses op ten behoeve van locatiemanagers en clusterdirectie.

Sevagram Heerlen:

- De Manager Finance & Control (1 persoon). De Manager Finance & Control bij Sevagram in Heerlen is eindverantwoordelijk voor de management rapportages. Hij is afkomstig uit de profitsector en heeft ervaring met kostprijberekeningen.
- De Financieel Economisch Consulenten (2 personen). De financieel economisch consulenten voeren vergelijkbare werkzaamheden uit als hun collega's bij Vivre.

Meander Groep Zuid Limburg:

- De Directeur Facilitair Bedrijf (1 persoon). Deze manager is onder ander verantwoordelijk voor de financiële en administratieve afdelingen. Hij is eindverantwoordelijk voor de management rapportages.
- De Financial Controller. De Financial Controller voert vergelijkbare werkzaamheden uit als zijn collega's bij Vivre en Sevagram.

De resultaten van de interviews zijn vergeleken met beschikbare documenten (rapportages, emails, accounting manuals, notulen, brieven e.d.). Op deze wijze kon de bias die mogelijk bij de geïnterviewden een rol speelt verlaagd worden. Het is overigens een illusie in dit soort

¹ Financieel Economisch Consulenten vervullen binnen zorginstellingen een rol die vergelijkbaar is met assistent controllers binnen de profit sector. Sommige zorginstellingen gaan er ook toe over de functiebenaming aan te passen aan hetgeen in de profit sector gebruikelijk is.

(verklarende) onderzoeken dat men kan komen tot een zeer hoge mate van objectiviteit en dit geldt met name voor de interviews (Alexiadou: 2001). Daar waar nodig werden door middel van e-mails additionele vragen gesteld aan de geïnterviewden. In sommige gevallen is ook additionele informatie verkregen door telefonisch vragen te stellen.

De vergaarde informatie is conform de door Yin voorgestelde werkwijze in een soort database opgeslagen (Yin 2003, pag 101). Deze database is omvangrijker dan de rapportage in deze scriptie en is opgebouwd door het opzetten van een mappenstructuur waarin de diverse documenten zijn opgeslagen en waarin tevens de betekenis en de samenhang is weergegeven. In de scriptie wordt een samenvatting gegeven van de resultaten: maar in de database zijn de resultaten vastgelegd en vastgehouden. Zoals Yin aangeeft vergroot het aanleggen van een database de betrouwbaarheid van de gehele casestudy. Notities die werden gemaakt zijn als zodanig vastgelegd dat hierbij ook voor een buitenstaander duidelijk wordt hoe deze notities tot stand zijn gekomen en waar deze notities betrekking op hebben. Bij het onderzoek is relatief veel data verzameld, maar niet in dergelijke hoeveelheden dat het nodig was om een secundaire database aan te leggen met meer vergaande data zoals Yin in dat geval voorstelt (Yin, 2003, pag 103).

Een zeer belangrijk principe dat gevolgd is, is dat er een 'chain of evidence' aanwezig is (Yin, 2003: pag 105). Dit wil zeggen dat het voor een externe observant mogelijk is na te volgen hoe bewijsmateriaal is verzameld, hoe hiervan conclusies zijn afgeleid en hoe deze conclusies uiteindelijk in de rapportage terecht zijn gekomen. In de scriptie zelf is hiervoor met behulp van notatievelden een link gelegd tussen de tekst van de scriptie en de betreffende documenten in de database. In de documenten zelf zijn aantekeningen en analyses aangebracht of zijn additionele aantekeningen in de mappenstructuur opgenomen.

De ontwikkeling van de interviewvragenlijsten heeft plaatsgevonden door vanuit thema's die in de literatuur te vinden zijn over het institutionele model van Burns en Scapens in relatie met management accounting change vragen te formuleren die voor de interviews gebruikt worden. De thema's (of topics zoals Baarda e.a.: 2007, pag 30 het verwoorden) zijn de 'ruggegraat' voor de vragen die aan geïnterviewden worden gesteld. Bij het afnemen van de interviews, is daar waar nodig, doorgevraagd.

De interviews zijn (digitaal) op een memorecorder opgenomen en daarna uitgetypt. De transscripten zijn aan de geïnterviewden voorgelegd ter bevestiging. Hoewel er aldus een transcript van de interviews is opgesteld is ervoor gekozen om deze transscripten slechts zeer beperkt te voorzien van bijvoorbeeld waargenomen emoties, non verbaal gedrag, zuchten, uhm's en dergelijke. In navolging van Halcomb en Davidson (2005) is de originele opname bewaard en gebruikt (herhaaldelijk beluisterd), omdat hieruit beter dan vanuit een transcript emoties en dergelijke herkend kunnen worden. Om diverse problemen (misinterpretatie, niet bekend jargon, reacties op emoties, e.d.) te voorkomen die kunnen optreden bij het gebruik van een transcriptionist (MacLean e.a.: 2004) zijn de transscripten door de onderzoeker zelf uitgewerkt. De onderzoeker is redelijk goed bekend met het jargon binnen de zorgsector.

De aldus uitgeschreven en geverifieerde uitgetypte interviews zijn vervolgens gecodeerd aan de onderkende thema's. Hierbij is gebruik gemaakt van de aanbevelingen van Alexiadou

(2001) om de transcripten stapsgewijs te analyseren en zodanig te interpreteren. Hierdoor worden mogelijke biases tot op zekere hoogte vermeden.

De antwoorden op de interviews, de resultaten van onderzoek naar diverse (management accounting relevante) documenten die bestudeerd zijn en de observaties zijn ook onderling vergeleken of hierin bepaalde patronen konden worden ontdekt met betrekking tot de aspecten die worden gehanteerd in het institutionele model van Burns en Scapens.

4. Empirisch onderzoek

4.1. Inleiding

In dit hoofdstuk worden de drie onderzochte casussen beschreven, waarbij expliciet verbanden worden gelegd met de oude institutionele theorie en in het bijzonder met het institutionele model van Burns en Scapens. De casussen worden eerst afzonderlijk beschreven, waarbij zo expliciet mogelijk wordt gerefereerd aan het model van Burns en Scapens. Daarna worden verklaringen gezocht voor de geconstateerde overeenkomsten en verschillen tussen de casussen. In de laatste paragraaf van dit hoofdstuk wordt op basis van de constateringingen ingegaan op de theoretische implicaties die deze constateringingen hebben op het model van Burns en Scapens.

4.2. Stichting Sevagram

Bij Stichting Sevagram was er aan het begin van het onderzoek (ultimo 2008) sprake van een institutie van “budgettair denken”. De opbrengsten van zorginstellingen stonden voor de introductie van de zorgzwaartefinanciering vooraf relatief vast en hoefden slechts verdeeld te worden over de locaties in de begroting. Er was geen directe relatie tussen werkelijke productie en de financiering. De financiering die werd ontvangen was doorgaans meer dan voldoende. Intern leidde dit bij zorginstellingen tot het volledig besteden van de ontvangen financiering, ongeacht de werkelijke productie (routine voortkomend uit “budgettair denken”). De institutie van het budgettaire denken zorgde er voor dat locaties (en de afdelingen binnen de locaties) hun begroting zagen als een soort 'vrijbrief' om het budget op te souperen: dus kosten te maken totdat het gebudgetteerde bedrag aan kosten volledig was behaald. Dit uitte zich ook in de begrotingsregels (formele regels vastgelegd in kaderbrieven) die op dat moment werden gehanteerd: deze regels waren duidelijk ontstaan onder invloed van de institutie van het budgettaire denken: hier had kennelijk (in het verleden) encoding plaatsgevonden. De kaderbrieven van 2008 en de jaren hieraan voorafgaand (formele regels) gaven als systematiek van begroten een extrapolatie van historische (kosten)gegevens, met een indexering op basis van het prijsindexcijfer. Er werd geen expliciet verband gelegd tussen de (productie)opbrengst van een een locatie en de kosten die een locatie zou mogen maken. Het maken van kosten was een recht dat was verworven door afspraken en uitgaven in het verleden. De routines van interne rapportage waren (in 2008 en hieraan voorafgaand) ook hierop gericht: de interne rapportages die werden opgesteld ten behoeve van de locaties beperkten zich tot budget-realisatie vergelijkingen en in de analyses werd op dat moment alleen ingegaan op de onder- of overbesteding. Binnen Sevagram was het een ongeschreven, informele regel dat maandelijks aan de locaties budget-realisatie vergelijkingen werden

verstrekt, die werden opgesteld door een uitdraai vanuit Bomas (financiële administratie) te maken (routine). Het gedrag van de Financieel Economisch Consulenten was eveneens hierop afgestemd: de locaties werden door hen vooral aangesproken op het binnen het (kosten)budget blijven, waarbij niet of nauwelijks werd gelet op de feitelijke (productie-) prestatie.

De formele regels betreffende de begrotingscyclus (zie kaderbrief 2009) wijzigen in het derde kwartaal 2008 sterk bij het opstellen van de begroting 2009. Deze wijziging in regels trad op doordat de zorgzwaartefinanciering een feit werd: na jarenlang debatteren in Den Haag was het uiteindelijk zover dat de financiering van de verpleeg- en verzorgingssector afhankelijk werd van de werkelijke productie (het aantal verpleegdagen) en van de zorgzwaarte (indicatie door het CIZ: Centrum Indicatiestelling Zorg) van de patiënten. In de kaderbrief bij de begroting 2009 wordt voor het eerst de (formele) regel opgenomen dat de opbrengsten begroot dienen te worden aan de hand van door de locaties zelf opgeven, geprognosticeerde zorgzwaartemix (ZZP-mix: mix van aantal cliënten en indicatie) en dat dit, tenminste voor toegestane inzet (in FTE) en kosten van direct zorgpersoneel de bepalende factor is. Daarnaast wordt als formele regel gehanteerd dat voor de inzet van direct zorgpersoneel het gemiddelde van de bandbreedtes² in de door de overheid vastgestelde ZZP normen wordt gehanteerd. Deze formele regels zijn een direct uitvloeisel van de introductie van de zorgzwaartefinanciering, waarbij een (via de AWBZ gefinancierde) zorginstelling niet meer een budget krijgt toegekend op basis van (bedden)capaciteit, maar op basis van werkelijke productie ingedeeld naar ZZP's. De betreffende begrotingsregels zijn een voorbeeld van formele veranderingen in regels: de regels zijn heel bewust aangepast aan de wijze waarop de zorgzwaartefinanciering is opgezet. De zorgzwaartefinancieringsmethodiek geeft namelijk per zorgzwaartepakket een 'kostprijs' weer, opgedeeld in diverse componenten: de totale kostprijs van een zorgzwaartepakket bepaald ook de vergoeding die een zorginstelling kan claimen bij het Zorgkantoor. In de betreffende kostprijzen zijn normen opgenomen voor de zorg die cliënten met een bepaalde indicatie nodig hebben: deze normen geven een bandbreedte in tijd weer en geven bovendien het soort zorg. Op basis van deze normen kan een zorginstelling een normatieve personeelsbezetting berekenen die voldoet om de zorg (binnen de bandbreedte) te kunnen leveren.

Ook de regels die gelden voor de cliëntenadministratie worden, na de introductie van de zorgzwaartefinanciering aangescherpt: er is meer aandacht voor tijdige, juiste en volledige productieregistratie. Het betreft hierbij informele regels; de betreffende regels zijn niet vastgelegd in officiële documenten, maar tot stand gekomen in onderlinge besprekingen (vooral gedurende de tweede helft van 2008 en 2009) tussen met name de controller en de medewerkers van de cliëntenadministratie. Er is in dit geval sprake van een informele verandering: het proces van verandering verliep moeizamer dan bij de aanpassing van de begrotingsregels en er was geen sprake van een bewust gekozen route voor de verandering. De routines bij de cliëntenadministratie waren vóór de introductie van de zorgzwaartefinanciering er niet op gericht om per maandeinde de juiste en volledige productiegegevens voorhanden te hebben. Als we kijken naar het gedrag dan zagen we ook dat de cliëntenadministratie voor de introductie van de zorgzwaartefinanciering niet gewend was om afdelingsmanagers aan te sporen om mutaties in het cliëntenbestand terstond door te

2 In elk zorgzwaartepakket is opgenomen de tijd die mag worden besteed aan bepaalde zorg-gebonden handelingen: dit is geen absoluut getal, maar een bandbreedte waarbinnen de feitelijke tijdsbesteding zich dient te bevinden.

geven. De routines wijzigden begin 2009 naar aanleiding van de nieuwe (informele) regels en er werd steeds maar actief geacteerd om de gegevens tijdig, juist en volledig beschikbaar te hebben. Dit leidde overigens in de loop van 2009 ertoe dat afdelingsmanagers steeds pro-actiever wijzigingen gingen doorgeven (de enacting was effectief doorgevoerd en de routines van de afdelingsmanagers wijzigden). Doordat de afdelingsmanagers steeds pro-actiever reageren zijn ook de routines bij de cliëntenadministratie gewijzigd (reproduction). Het is niet meer nodig om alle afdelingsmanagers te rappelleren, maar er wordt alleen nog geacteerd naar afdelingsmanagers die hun wijzigingen niet tijdig aanleveren (nieuwe routine). Een andere routine die is gewijzigd is de wijze waarop de productiegegevens worden doorgegeven aan de financiële administratie: dit gebeurt vanaf medio 2010 volledig automatisch.

Andere regels wijzigen vlak voor de introductie van de zorgzwaartefinanciering (derde kwartaal 2008) nog niet. Zo worden de inzet en de kosten van indirect zorgpersoneel in de begrotingen en de interne rapportages nog lange tijd bepaald aan de hand van historisch vastgestelde formaties per locatie en worden de overige kosten van de locaties bepaald aan de hand van een extrapolatie van de realisatie van het lopende boekjaar. Hier werkte kennelijk de institutie van het budgettair denken nog door. In het derde kwartaal 2009 komt hier echter ook verandering in: de kaderbrief 2010 geeft voor het eerst nadere instructies over de bepaling van de niet personele kosten.

De veranderde regels omtrent direct zorgpersoneel leidde ook tot ander gedrag (enacting): er werd vanaf dat moment vooral gediscussieerd (tussen locaties en centrale financiële staf) over de toegestane personeelsbezetting en personeelskosten bij een bepaalde (werkelijke) productie. Deze enacting van de regels leverde in eerste instantie wel wat discussies op met de locaties over de (maximaal) toegestane personele inzet, maar bij Sevagram was er sprake van weinig weerstand tegen deze verandering. Dit is waarschijnlijk ingegeven door de goede voorlichting over zorgzwaartepakketten en zorgzwaartefinanciering die voorafgaand aan de feitelijke introductie was gegeven en mogelijk door de grote mate van vertrouwen die men bij de locaties bij Sevagram heeft in de centrale stafdiensten. Dat er sprake is van invloed van op het proces van management accounting change is onderwerp van een recent onderzoek van Busco e.a. (2006). Ook in een onderzoek van Johansson en Baldvinsdottir (2003) wordt vertrouwen onderzocht en wordt geconcludeerd dat een verandering in accounting routines alleen succesvol en blijvend kan zijn als er sprake is van zogenaamde 'carriers of trust'. Bij Sevagram is er sprake van een groot vertrouwen tussen de locatiemanagers en de financiële stafdiensten: dit komt vooral tot uiting bij diverse observaties van de bespreking van de maandrapportages: hierbij is geconstateerd dat tussen de medewerkers controlling en de locaties sprake is van een ongedwongen en open sfeer en dat door de locatiemanagers actief om advies wordt gevraagd.

Eind 2010/ begin 2011 is gestart met een nader onderzoek naar een nog betere allocatie van personeel op basis van zorgzwaartepakketten, waarbij het onderscheid tussen direct en indirect personeel expliciet wordt meegenomen. Recent (telefonisch) contact met de Controller van de betreffende Zorginstelling leert dat zeer waarschijnlijk de wijze waarop de personeelsinzet bepaald wordt nog nog verder gaat wijzigen: men wil ook het indirecte zorgpersoneel vanuit een productie-gerelateerde norm bepalen. Kennelijk is het proces van verandering in regels en routines rondom de berekening van personele inzet vanuit de productie nog niet afgesloten.

De institutie van het budgettaire denken was vooral in 2009 nog herkenbaar aanwezig in de regels en routines (zoals we in het voorgaande zagen), maar de institutie zwakte steeds verder af. Vanuit de nieuwe regels en routines, gericht op het benaderen van toegestane kosten op basis van reële productie, die door de introductie van de zorgzwaartefinanciering waren ontstaan kwam de institutie van het budgettaire denken onder druk te staan: een proces van institutionalisering begon zich medio 2009 af te tekenen. In 2010 verdwijnt de institutie van het budgettaire denken bij Sevagram en ontstaat er een nieuwe institutie (institutionalisering): “vanuit de werkelijke productie dienen de toegestane kosten afgeleid te worden”. We zien wel op dat moment dat er nog steeds regels en routines aanwezig zijn die nog niet hieraan voldoen (bijvoorbeeld de regel van de bepaling van indirect personeel in de kaderbrieven, de rapportageroutines waarbij nog altijd deels gerapporteerd wordt op basis van budget-actual vergelijkingen) – hier kan in de (nabije) toekomst nog een stuk encoding plaats gaan vinden, vooropgesteld dat de nieuwe institutie blijft bestaan.

Reproduction heeft ook plaatsgevonden: op basis van de discussies die werden gevoerd over personeelsinzet en kosten gebaseerd op werkelijke opbrengsten, zijn de (informele) regels rondom interne rapportage (mede) gewijzigd: de interne rapportages bestonden in eerste instantie vrijwel geheel uit een vergelijking tussen het statische budget en de realisatie, maar in de loop van 2009 is er een sectie toegevoegd aan de interne rapportages, waarbij de werkelijke productie werd gebruikt om een berekening op te stellen van de toegestane personele formatie en -kosten. Het rapporteren van de toegestane formatie- en kosten werd in de tweede helft van 2009 een maandelijks terugkerende routine binnen de Economisch Administratieve Dienst. Ook de juistheid en volledigheid van de registratie van productiegegevens werd als cruciaal ervaren door de locatiemanagers des te meer zij hiervan afhankelijk werden voor de toegestane kosten: hier zien we druk ontstaan op de cliëntenadministratie vanuit de locaties, maar ook vanuit de centrale Economisch Administratieve Dienst om de productie juist, tijdig en volledig te registreren: dit leidt tot aangescherpte (informele) regels voor de cliëntenadministratie: regels die reeds in 2009 bij Sevagram tot uiting komen. De routines binnen de cliëntenadministratie wijzigen hierdoor gedurende 2009 eveneens: er wordt meer gecommuniceerd met de locaties om er zeker van te zijn dat de cliëntenadministratie over juiste en volledige gegevens beschikt.

Bij de enactie van de nieuwe begrotings- en rapportage regels ontstond, zoals we eerder reeds zagen, vrijwel geen weerstand bij de locaties van Sevagram. De locaties waren voorafgaand aan de introductie van de zorgzwaartefinanciering goed ingelicht over de mogelijke consequenties. Deze voorlichting is, anders dan bij Vivre (waar dit vooral door externe consultants werd verzorgd), vooral door de interne Economisch Administratieve Dienst uitgevoerd. Men moest echter wel nog wennen aan de nieuwe systematiek en het heeft dan ook tot zeker medio 2010 geduurd voordat bij alle locatie- en afdelingsmanagers duidelijk was geworden dat kosten nu afhankelijk waren van de werkelijke productie. In het onderzoek is de wijze waarop en de mate waarin voorlichting wordt gegeven over de (op handen zijnde) verandering een factor die een rol speelt in het management accounting change proces. Bij Vivre heeft men gekozen voor voorlichting hoofdzakelijk met externe consultants en bij Sevagram is de voorlichting door de eigen stafdienst uitgevoerd. Mogelijk dat hierbij sprake is van vertrouwen dat door middel van communicatie/ voorlichting wordt opgebouwd en als zodanig leidt tot een snellere acceptatie van veranderingen. Vertrouwen in de eigen stafdienst wordt wellicht groter als deze ook zelf de voorlichting voor haar rekening neemt.

Weerstand werd overigens bij Sevagram wel (zij het in geringe mate en voor korte duur) op de werkvloer, op afdelingsniveau waargenomen: de daar openlijk geuite kritiek, richtte zich vooral op het zeer sterk gericht zijn op handelingen van de zorgzwaartepakketten en dat hierdoor geen tijd meer zou overblijven om met cliënten te praten als daar behoefte voor is. Hier was kennelijk sprake van weerstand doordat er (ondanks de goede voorlichting) nog sprake was van het ontbreken van kennis en ervaring om met de verandering om te kunnen gaan. De zorgzwaartefinanciering schrijft namelijk niet dwingend voor dat iedereen binnen een bepaalde zorgzwaarte exact een zelfde aantal minuten van een bepaalde handeling moet krijgen: het is meer een indicatie en een gemiddelde wat geldt voor mensen met vergelijkbare zorgbehoefte. Wellicht dat de kennis van (en de ervaring met) de zorgzwaartepakketten op de werkvloer nog deels ontbraken en zo enige weerstand ontstond. Deze weerstand is openlijk getoonde weerstand, vanwege het ontbreken van kennis en/of ervaring om met een dergelijke verandering om te kunnen gaan (Burns en Scapens, 2000). De weerstand werd overigens snel weggenomen door additionele communicatie vanuit de Economisch Administratieve Dienst. Mogelijk dat het snel wegebben van de weerstand ook te maken heeft met de mate waarin de Economisch Administratieve Dienst vertrouwen geniet van de locatie- en afdelingsmanagers bij Sevagram.

Als we de bovenstaande veranderingen bij Sevagram in beschouwing nemen, dan zien we kenmerken van revolutionaire verandering: de regels omtrent budgettering worden (deels) onmiddellijk aangepast aan de nieuwe financieringswijze: de toegestane directe personeelskosten worden intern op dezelfde wijze bepaald als in de extern gegeven zorgzwaartebekostiging. Ook hebben we gezien dat deze aanpassingen ook zijn te classificeren als bewuste keuzes, dus als formele verandering. Er was onmiddellijk sprake van een directe afhankelijkheid tussen productie en toegestane kosten. We zien echter ook evolutionaire veranderingen: de institutie van het 'budgettaire denken' zorgt ervoor dat niet alle wijziging onmiddellijk na de introductie van de zorgzwaartefinanciering (per 1 januari 2009) worden doorgevoerd. Zo duurt het een hele tijd voordat de regels en routines gaan wijzigen van de bepaling van de toegestane kosten (daar waar het kosten betreft die niet direct zorgpersoneel gebonden zijn).

Er zijn bij Sevagram tal van andere regels en routines veranderd in de periode van het onderzoek. Zo zijn ook de regels omtrent het bepalen van de budgetten van centrale diensten veranderd: de "afroming" geschiedt vanaf 2009 met behulp van een (relatief) vast percentage van de opbrengsten en is als zodanig dan ook afhankelijk van de opbrengsten die worden begroot door de locaties. In de kaderbrief 2010 worden verdere stappen gezet. Niet alleen voeding, maar ook overige diensten (zoals facilitaire services, medische- en paramedische diensten) worden doorbelast op basis van voorcalculatorische tarieven. In 2011 ziet de kaderbrief weer anders uit dan in voorgaande jaren: daar waar in de voorgaande jaren de focus met name lag op het financiële, wordt in deze kaderbrief zeer breedvoerig ook kwaliteit (van zorg), personeelsbeleid en dergelijke aangehaald. In deze kaderbrief wordt ook voor het eerst een balanced scorecard geïntroduceerd.

Vanaf de introductie van de zorgzwaartefinanciering in 2009 wordt het statische budget dat in de laatste maanden voorafgaand aan het nieuwe jaar wordt opgesteld steeds minder belangrijk: de aandacht verschuift steeds meer naar de realisatie in productie en de kosten die hierbij gemaakt mogen worden: bij een terugval in productie zullen dus ook de kosten naar beneden dienen te worden gebracht. Er worden overigens nog geen nieuwe budgetten

vastgesteld of formeel vastgestelde flexibele budgetten of forecasts opgesteld, wel wordt een berekening bijgevoegd van de norminzet aan FTE's gebaseerd op de werkelijk geleverde productie. Deze verandering ontstaat reeds in 2009.

4.3. Stichting Vivre

Vergelijkbaar aan de institutie bij Stichting Sevagram was er aan het begin van het onderzoek (ultimo 2008) ook bij Vivre sprake van de institutie van “budgettair denken”. Deze institutie zorgde er ook hier voor dat locaties (en de afdelingen binnen hun de locaties) hun begroting zagen als een soort 'vrijbrief' om het budget op te souperen: dus kosten te maken totdat het gebudgetteerde bedrag aan kosten volledig was behaald. Ook bij Vivre kwam dit tot uiting in de begrotingsregels. In de kaderbrieven (formele budgetteringsregels) van 2008 en de hieraan voorafgaande jaren werd een zelfde systematiek gehanteerd als bij Sevagram, waarbij de budgetten hoofdzakelijk door middel van extrapolaties tot stand kwamen (informele regel en routine binnen de Economisch Administratieve Dienst). Het maken van kosten was een recht dat was verworven door afspraken en uitgaven in het verleden. De routines bij met name de interne rapportages waren ook hierop gericht: de interne rapportages aan de locaties beperkten zich tot budget-actual vergelijkingen en in de analyses hierbij werd op dat moment alleen ingegaan op de onder- of overbesteding. Ook het gedrag van de financieel economisch consulenten was hierop afgestemd: de locaties werden vooral aangesproken op het binnen het (kosten)budget blijven, waarbij niet of nauwelijks werd gelet op de feitelijke (productie) prestatie.

Vergelijkbaar met Sevagram wijzigen bij Vivre onmiddellijk na de introductie van de zorgzwaartefinanciering de (formele) regels rondom de begroting. De kaderbrief 2009 (derde kwartaal 2008) geeft ook bij Vivre duidelijk weer dat de locaties zelf aan zijn zet om de verwachte productie, verdeeld in ZZP's aan te leveren voor de begrotingscyclus. Daarbij wordt ook bij Vivre de personele inzet berekend vanuit de door de locaties opgegeven productieverwachting. Ook bij Vivre is er sprake van een formele verandering van begrotingsregels: de verandering in (begrotings)regels zijn bewust aangepast aan de externe verandering in financieringswijze. In de kaderbrief 2010 wordt een nieuwe formele regel geïntroduceerd: bij de input van de begrote productie dienen de locaties uit te gaan van de maximaal mogelijke productie, rekening houdend met het spreidingsplan. Het spreidingsplan is een formele regel, die al voor de introductie van de zorgzwaarte financiering bestond en beschrijft welk soort cliënt in welke locatie verpleegd dan wel verzorgd dient te worden. De regel die het maximaliseren van de productie vraagt is een nieuwe regel en is een bewuste, dus formele wijziging van regels rondom de begrotingen.

De veranderingen in regels en routines bij de cliëntenadministratie leverden bij Vivre duidelijk veel weerstand op. Het duurde bij Vivre langer (tot ultimo 2010 / Sevagram: ultimo 2009) totdat er sprake was een (informele) regel dat de cliëntenadministratie tijdige, juiste en volledige productie-informatie dient op te leveren per maandeinde. Het heeft ook relatief lang geduurd (begin 2011) voordat een (volledig) automatische import van productiegegevens mogelijk werd in de financiële administratie. De routines van de afdeling cliëntenadministratie bij Vivre wijzigden ook langzamer dan bij Sevagram: het duurt enige tijd voordat ook hier actief wordt opgetreden naar de locaties om tijdige, juiste en volledige gegevens te hebben. Een belangrijk verschil tussen de cliëntenadministraties bij Vivre en

Sevagram was dat er bij Vivre nog sprake was van gebruik van meerdere systemen voor de registratie van cliëntgegevens vanwege vrij recente fusies. Bij Sevagram gebruikte men tijdens de introductie van de zorgzwaartessystematiek al één systeem voor registratie van cliëntgegevens. De weerstand die bij Vivre ontstond is te beschouwen als weerstand die veroorzaakt wordt door een gebrek aan kennis en ervaring om dergelijke veranderingen om te gaan. De kennis en ervaring ontbrak om snel een oplossing voor de IT technische, als ook organisatorische problemen rondom de cliëntenadministratie te bewerkstelligen. Bij Vivre is in eerste instantie veel energie gestoken voor het oplossen van met name de IT-technische problemen. De routines van de cliëntenadministratie zijn echter verspreid over 2009 en 2010) ook bij Vivre veranderd in die zin dat er steeds meer aandacht ontstond voor een tijdige en juiste aanlevering van gegevens door de locaties. De routine van aanleveren van productiegegevens is begin 2011 gewijzigd: vanaf dat moment was een directe, automatische upload van cliëntgegevens in de financiële administratie mogelijk. De wijzigingen hebben wel een duidelijk langere doorlooptijd gehad dan bij Sevagram. Dit is te verklaren vanuit de complexiteit van de startsituatie bij Vivre: dit is zoals uit dit onderzoek blijkt een mogelijke factor die de snelheid en de mate van veranderingen kan bepalen.

Voor de bepaling van de normatieve personele inzet is door Vivre in 2009 een formele regel geïntroduceerd in de vorm van een beleidsnotitie: “Beleidsnotitie ZZP Formatieplanning”. Sevagram heeft voor het bepalen van de normatieve personeelsinzet direct geput uit de brondocumentatie van de zorgzwaartepakketten zoals door de Nederlandse Zorg Autoriteit aangereikt: bij Sevagram gaat mijn uit van het gemiddelde van de bandbreedte. Vivre heeft hierbij een eigen benadering gekozen, waarbij is 'teruggerekend' naar de personele bezetting die Vivre in 2009 daadwerkelijk in totaal had. Deze totale bezetting is afgezet tegen de werkelijke zorgzwaartemix binnen Vivre op dat moment (rekening houdend met vakanties, ziekte, indirecte werkzaamheden e.d.) en hieruit vloeide voort dat Vivre zich op dat moment op circa 25 procent boven de minimumgrens in de bandbreedtes, zoals door de overheid in de ZZP methodiek bepaald, bevond. De reden voor het opstellen van een eigen norm op basis van de op dat moment aanwezige personeelsbezetting werd vooral ingegeven vanuit het feit dat Vivre hiermee financieel gezond is en kan blijven. Het financieel gezond houden (of maken) van een organisatie kan kennelijk ook een factor zijn die van invloed is op de snelheid en de mate waarin veranderingen optreden.

Bij beide instellingen zijn de betreffende regels via bewuste keuze ontstaan: dus zijn deze te beschouwen als formele wijzigingen in regels. Door Vivre is een rapportagetool ontwikkeld op basis van deze parameters. Hierbij wordt op basis van de productie van de voorgaande 4 weken een indicatie geeft van de personeelsinzet die hierbij hoort. Dit geeft de afdelingsmanagers input om hun werkelijke bezetting af te zetten tegen de norm. De afdelingsmanagers zijn echter bij de introductie van het tool in 2009 terughoudend en toonden openlijk weerstand bij de introductie en na de invoering van het tool. De weerstand ontstond mogelijk doordat de rekenmethodiek door hen niet herkend werd en mogelijk door een gebrek aan vertrouwen ten opzichte van de centrale financiële staf. De aan hen getoonde berekeningswijze strookte namelijk niet met de eerder getoonde berekeningswijzen en modellen die consultantsorganisaties in de aanloop naar de zorgzwaartefinanciering aan hen hadden getoond. Typerend was overigens ook dat het tool vooral ontwikkeld was door de centrale IT afdeling in samenwerking met de centrale HR dienst en dat de Economisch Administratieve Dienst maar zijdelings betrokken was. Binnen de Economisch Administratieve Dienst, vooral op het niveau van de Financieel Economisch Consulenten was

er ook sprake van enige kritiek op het gepresenteerde model. Het gebrek aan vertrouwen uitte zich in de commentaren van de locatie- en afdelingsmanagers op de meeting waarbij het tool werd gepresenteerd. De locatie en afdelingsmanagers uitten twijfels over de juistheid van de in het model opgenomen parameters.

Als wij kijken naar het inzet en kosten van indirect zorgpersoneel dan wordt dit ook bij Vivre nog lange tijd bepaald aan de hand van historische gegevens. Ook hier werkt kennelijk de institutie van het budgettair denken door. Anders dan bij Sevagram (Sevagram is hiermee al in 2010 gestart), heeft het tot begin 2011 geduurd voordat er voor de kosten van indirect personeel en de overige kosten een methodiek wordt gezocht om deze kosten meer rechtstreeks afhankelijk te maken van de werkelijke productie op de locaties. Typerend hierbij is dat deze verandering pas vorm begon te krijgen na het in dienst treden van een nieuwe Manager Finance (begin 2010). De betreffende persoon heeft veel ervaring in de profit sector met kostentoerekening en heeft propageert dan ook een systematiek waarbij de toegestane kosten intracomptabel worden berekend per locatie aan de hand van de productie van de locatie. Ook de kosten van de centrale diensten wil deze manager door middel van doorbelastingen aan de locaties zichtbaar gaan maken. De Controller was in eerste instantie enigszins terughoudend op dat vlak, maar gaat recent (eind 2010) steeds verder mee in deze gedachtegang. De aanvankelijke terughoudendheid heeft mogelijk te maken met het ontbreken van kennis en ervaring in de profit sector bij deze Controller. Ultimo 2010 zijn in de financiële administratie van Vivre dan ook vergaande wijzigingen doorgevoerd om deze systematiek, in elk geval technisch, mogelijk te maken.

Reproduction heeft bij Vivre, net als bij Sevagram, ook plaatsgevonden: op basis van de discussies die werden gevoerd over personeelsinzet en kosten gebaseerd op werkelijke opbrengsten (vergelijkbaar als bij Sevagram), zijn de regels rondom interne rapportage (mede) gewijzigd: de interne rapportages waren in eerste instantie hoofdzakelijk een vergelijking tussen het statische budget en de realisatie, maar in de loop van 2009 is er een sectie toegevoegd aan de analyses op deze interne rapportages, waarbij de werkelijke productie wordt gebruikt om een berekening op te stellen van de toegestane personele formatie en -kosten. Het rapporteren van de toegestane formatie- en kosten werd, vergelijkbaar met Sevagram, in de tweede helft van 2009 een maandelijks terugkerende routine binnen de Economisch Administratieve Dienst. Het heeft echter bij Vivre, vrij lang geduurd (zoals we eerder vermeldden) totdat men ook andere kosten meer vanuit de werkelijk productie wil gaan benaderen. Bij Vivre lijkt 2011 een nog een belangrijk jaar van verandering te worden waarbij men niet alleen de systematiek van berekening van toegestane kosten vanuit de productie, intracomptabel, en ondersteund met een Business Intelligence oplossing wil gaan oppakken, maar waarbij men ook bij een nieuw roosterplanningssysteem wil gaan introduceren. Dit nieuwe roosterplanningssysteem dient voor het inplannen van personeel op de afdelingen en zou (automatisch) rekening houden met de aanwezige cliënten en hun respectieve indicaties.

Als we de veranderingen bij Vivre in beschouwing nemen, dan zien we duidelijk kenmerken van revolutionaire verandering: de regels omtrent budgettering worden (deels) onmiddellijk aangepast aan de nieuwe financieringswijze: de toegestane directe personeelskosten worden intern op dezelfde wijze bepaald als in de extern gegeven zorgzwaartebekostiging. Dit is vergelijkbaar met wat er bij Sevagram op dat vlak gebeurt. Ook bij Vivre zijn de aanpassingen te beschouwen als bewuste keuzes, dus als formele veranderingen. We zijn bij

Vivre, net zoals bij Sevagram echter ook een groot aantal veranderingen die meer evolutionair zijn: ook hier werkt de institutie van het 'budgettaire denken' door. Het duurt bij Vivre zelfs nog langer dan bij Sevagram voordat de eerste concrete stappen worden gezet in regels en routines om de bepaling van de toegestane kosten bij een bepaalde productie mogelijk te maken. De ontwikkelingen bij Vivre lijken in een stroomversnelling te komen door de indiensttreding van nieuwe Manager Finance die enerzijds kennis en ervaring meebrengt vanuit de non-profit sector en anderzijds mogelijk de machtspositie van de Controller enigszins weet te beperken. De Manager Finance weet de Controller enthousiast te maken voor ideeën en dit brengt verdere verandering voort.

Daar waar we bij Sevagram zagen dat de regels omtrent het bepalen van de budgetten van centrale diensten veranderden, gebeurt dit bij Vivre in eerste instantie niet. Veranderingen worden wel door de financieel economisch consultants voorgesteld aan de Controller, maar de Controller houdt vast aan de oude routine waarbij voor de centrale diensten een vast bedrag wordt afgeroomd van de totale financiering en het restant wordt gebruikt voor de financiering van de locaties. Hij gebruikt hiertoe ook zijn positie (macht) om discussies die om meer flexibiliteit met de werkelijke productie vragen de kop in te drukken: hij wil op dat moment de systematiek niet wijzigen. De wijze van bepaling van het budget bij Sevagram is vanaf de introductie van de zorgzwaartefinanciering in 2009 afhankelijk van de productie doordat een percentage van de opbrengsten wordt gehanteerd voor de doorbelasting. Bij Vivre echter geschiedt dit tot en met 2010 nog op basis van relatief vaste bedragen (dus niet bepaald door de opbrengsten). Het duurt tot begin 2011, totdat er beweging lijkt te komen in deze systematiek: bij recent contact (april 2011) met Vivre is door de Manager Finance aangegeven dat men werkt aan een systematiek waarbij alle kosten zo veel mogelijk afhankelijk worden gemaakt van de werkelijke productie.

Wat we bij Vivre wel zien is de (her)introductie van de balanced scorecard systematiek in 2010, waarbij niet financiële parameters ook een plek krijgen in de rapportages. Deze verandering in management accounting wordt door de Controller opgepakt om de het vertrouwen in de centrale stafdiensten te vergroten, om aan te tonen dat het niet alleen om financiële gegevens gaat, maar dat ook het kwaliteit van het zorgproces (dat vooral van belang is voor de locatie- en afdelingsmanagers) aandacht krijgt van de Economisch Administratieve Dienst een belangrijke rol speelt. Het gebruik van accounting instrumenten om vertrouwen te vergroten wordt overigens in een onderzoek van Busco (2006) geconstateerd.

Vanaf de introductie van de zorgzwaartefinanciering wordt ook bij Vivre het statische budget steeds minder belangrijk: de aandacht verschuift steeds meer naar de realisatie in productie en de kosten die hierbij gemaakt mogen worden. De routines binnen de Economisch Administratieve Dienst wijzigen op dat vlak: er wordt steeds meer gerapporteerd en gerelateerd aan de omvang van de reële productie. Ook in het in gedrag van de financieel economisch consultants treedt een wijziging op: ook hier verschuiven de discussies steeds meer naar 'wat mag worden uitgegeven bij een bepaalde productie'. Ook bij Vivre treedt institutionalisering op: de institutie van het budgettair denken wijkt voor een nieuwe institutie: de reële productie (opbrengst) bepaald de toegestane kosten. We zien wel dat de veranderingen bij Vivre langzamer gestalte krijgt dan bij Sevagram. Bij Vivre kwamen de veranderingen in een stroomversnelling terecht door de indiensttreding van de nieuwe Manager Finance die zijn kennis en ervaring in de profit sector inzette. Kennis en ervaring van belangrijke spelers

in de organisatie is ook een van de factoren die in dit onderzoek zijn geconstateerd die de snelheid en mate van verandering bepalen.

4.4. Meander Groep Zuid Limburg

Bij Meander Groep Zuid Limburg (hierna: Meander) is een tweetal interviews afgenomen, met als doel om vast te stellen of bij deze zorginstelling een vergelijkbaar proces van verandering wordt waargenomen als bij Vivre en Sevagram. Meander wijkt af van Vivre en Sevagram, in die zin, dat de Meander qua omzet een stuk omvangrijker is en tevens een breder pakket aan zorg verleent dan Vivre en Sevagram. Bij Meander heeft men ook te maken met niet-AWBZ gefinancierde zorg zoals bijvoorbeeld Jeugdgezondheidszorg. Het is natuurlijk moeilijk om een proces van verandering middels een tweetal interviews vast te stellen: de resultaten van de interviews dienen, met dit in gedachte houdend, gelezen te worden. Wel is, met de voorkennis van de onderzoeken bij Vivre en Sevagram zoveel mogelijk gericht doorgevraagd.

Ook bij Meander bestond de institutie van het budgettair denken. Alleen in de afgenomen interviews blijkt dat deze institutie sneller wijzigde (institutionalisatie) als bij de twee overige instellingen. De reden hiervoor is waarschijnlijk dat Meander al te maken heeft gehad met andere veranderingen, bijvoorbeeld in de Jeugdgezondheidszorg. Dit verklaart mogelijk mede waarom Meander na de introductie van de zorgzwaartefinanciering in een snel tempo wijzigingen heeft doorgevoerd.

Ook bij Meander ging men direct na de introductie van de zorgzwaartefinanciering over op het benaderen van de personele kosten uit de begrote opbrengsten van de locaties (in formele regels/ kaderbrieven zo vastgelegd). In dat opzicht wijkt Meander niet af van zowel Sevagram als ook Vivre. De formele regels omtrent het opstellen van begrotingen (in kaderbrieven) zijn hierop ook bij Meander aangepast. Daarnaast laat men de personele norm expliciet terugkomen in de maandelijkse rapportages: de (informele) regels en routines op het vlak van interne rapportages zijn ook op dat aspect, vergelijkbaar met Vivre en Sevagram aangepast. Op één punt gaat Meander Groep Zuid Limburg echter verder dan de beide andere instellingen: om maximale flexibiliteit in de personele inzet te kunnen garanderen wordt alle nieuwe personeel vanuit een flexpool ingezet en hebben alle medewerkers binnen Meander een niet locatiegebonden contract. Bij Sevagram en Vivre zijn soortgelijke initiatieven in de maak, maar gaat bij Meander is deze systematiek als vanaf medio 2009 een feit. Meander lijkt op dit punt sneller gereageerd te hebben dan haar collega-instellingen. Dit kan ermee te maken hebben dat Meander een grotere, meer diverse organisatie is, die al eerder te maken heeft gehad met veranderingen in financieringssystematiek.

De institutie van het budgettair denken wordt bij Meander al vrij snel door de nieuwe institutie dat de toegestane kosten afhankelijk dienen te zijn van de productie vervangen. We zien hieronder dat bij Meander dan al eind 2010 deze nieuwe institutie invloed heeft op de budgetteringsregels.

De kosten voor centrale diensten werden tot 2011 in de begrotingen van Meander afgeroomd, vergelijkbaar met de methodiek bij Vivre en Sevagram, maar men is daar met ingang van de begroting 2011 van af gestapt. Bij Vivre en Sevagram zien de locaties in hun budgetten en rapportages niet het volledige ZZP tarief, maar een tarief minus de kosten van de centrale diensten. Bij Meander ziet de locatie zowel in budget als ook in de interne rapportages: de volledige opbrengst, alle kosten van de centrale diensten (gespecificeerd naar dienst en kostensoort), de eigen kosten van de locatie en het resultaat. Bij Vivre en Sevagram zien de locaties niet welke kosten de centrale diensten maken ten behoeve van hun locatie. Bij Vivre lijkt men ook voor de systematiek van Meander te willen kiezen, tenminste als de nieuwe Manager Finance zijn (ambitieuze) ideeën kan voortzetten.

In de routines van de Financieel Economisch Consulents is ook bij Meander het een en ander veranderd. De Financieel Economisch Consulents zijn nu beter in staat om de relatie tussen opbrengsten en formatie te bewaken en dit in wisselwerking met de (locatie)manager en de personeelsconsulent te beheersen. De discussies over personele inzet worden vanaf de introductie van de zorgzwaartepakketten (in 2009) veelvuldiger gevoerd. Dit is vergelijkbaar met Vivre en Sevagram, waar ook dezelfde wijzigingen in routines bij de Financieel Economisch Consulents zijn waargenomen.

Als we bij Meander kijken naar de cliëntenadministratie, dan zien we dat hier Meander sneller heeft kunnen veranderen dan Vivre en Sevagram. Wel werd geconstateerd dat er vooral nog wat problemen waren met de softwareleveranciers die de snelheid van Meander niet konden bijbenen. Meander heeft als enige van de drie instellingen ook al een werkend planningssysteem gebaseerd op de ZZP normen.

Weerstand is er bij Meander ook geweest, maar niet zozeer tegen de invoering van zorgzwaartepakketten of de directe gevolgen daarvan, maar wel tegen het door Meander opgestelde 'functieverdeelmodel'. Dit betreft een officiële regel die Meander heeft opgesteld, mede naar aanleiding van de zorgzwaartefinanciering. In het functieverdeelmodel werd de vrijheid van de locaties ingeperkt voor wat betreft de toegestane portfolio's (gemiddelde zwaarte) aan zorgzwaartepakketten. De weerstand was formeel en openlijk (openlijk getoond in managementvergaderingen) en was ontstaan vanuit conflicterende belangen: het management van Meander wilde graag een goede spreiding van ZZP's over de locaties, de locatiemanagers waren echter vooral geïnteresseerd in het bedienen van cliënten met een zo hoog mogelijke indicatie, vanwege de relatief hoge opbrengsten.

4.5. Verschillen Sevagram, Vivre en Meander

Het belangrijkste verschil is de snelheid waarmee de veranderingen worden opgepakt bij de onderzochte instellingen. Het verschil in snelheid wordt door het onderzoek verklaard vanuit een aantal factoren die ook onderling inter-acteren.

Deze factoren zijn:

1. Machtspositie van key spelers
2. Vertrouwen
3. Kennis en ervaring van key spelers
4. Complexiteit voorafgaand aan de veranderingen

5. Eerdere ervaringen met veranderingen
6. Omvang en diversificatie van de organisatie
7. Financiële situatie van de organisatie

Als we vanuit deze factoren kijken naar de verschillen tussen de zorginstellingen dan zien we het volgende:

Ad 1. Machtspositie van key spelers

Bij Vivre is geconstateerd dat de Controller zijn machtspositie gebruikt is om veranderingen af te remmen: zo gebruikt hij bijvoorbeeld zijn positie om ervoor te zorgen dat de kosten van centrale diensten niet meebewegen met de productie. Na indiensttreding van een nieuwe Manager Finance zien we echter dat deze door het gebruik van zijn kennis en ervaring opgedaan in de profit sector en het vertrouwen dat hij hiermee wint van de Controller de veranderingen in een stroomversnelling raken. De Manager Finance gebruikt ook zijn positie (macht) om veranderingen die hij wenselijk acht door te voeren. Zo laat hij de financiële administratie in Exact reeds aanpassen om voor alle kosten het toegestane kostenniveau op basis van de werkelijke productie te kunnen rapporteren, nog voordat er een officieel besluit is om dit ook zo te gaan doen. We zien hier een wisselwerking tussen machtspositie, vertrouwen en kennis en kunde.

Bij Sevagram en Meander is het gebruik van machtsposities niet geconstateerd tijdens het onderzoek.

Ad 2. Vertrouwen.

De factor vertrouwen wordt bij Sevagram enkele malen geconstateerd. Voorafgaand aan de veranderingen is er bij Sevagram sprake van communicatie tussen de Economisch Administratieve Dienst en de locaties. De intensieve communicatie die plaatsvindt voorafgaand aan de wijzigingen schept vertrouwen tussen de EAD en de locaties en we constateren dan ook dat de verandering zonder noemenswaardige weerstand kunnen worden doorgevoerd.

We zien bij Sevagram ook dat er door communicatie groter vertrouwen ontstaat tussen de cliëntenadministratie en de locaties, waardoor het bij Sevagram relatief eenvoudig blijkt om tijdige, juiste en volledige productiegegevens te krijgen vanuit de locaties.

Daarnaast zien we bij Sevagram de door de afdelingsmanagers aanvankelijk getoonde weerstand tegen de zorgzwaartemethodiek snel wegebben, doordat de Financieel Economisch Consulents vanuit het vertrouwen dat ze genieten snel de onduidelijkheid over hoe de bandbreedtes in de zorgzwaartepakketten moeten worden begrepen, weg kunnen nemen. We zien overigens ook dat er hier een verband te leggen is met de bij de afdelingsmanagers (ontbrekende) kennis en ervaring (factor 3).

Bij Vivre is er sprake van meer weerstand tegen de veranderingen. Bij Vivre vindt de communicatie niet rechtstreeks door de Economisch Administratieve Dienst plaats, maar door vooral door externe consultants en -sprekers. Hierdoor ontstaat mogelijk zelfs wantrouwen vanuit de locaties jegens de Economisch Administratieve Dienst.

Bij Vivre constateren we ook dat er een gebrek aan vertrouwen is vanuit de afdelingsmanagers en locatiesmanagers bij de introductie van het rapportagetool dat moest gaan helpen bij het inplannen van personeel conform de werkelijk aanwezige ZZP-mix.

Bij Vivre zien we dat dat een accountinginstrument (de balanced scorecard) wordt ingezet om het vertrouwen tussen de Economisch Administratieve Dienst en de locaties te vergroten. Het inzetten van accountinginstrumenten om vertrouwen te kweken is in eerder onderzoek van Busco (2006) ook reeds geconstateerd.

Ad 3. Kennis en ervaring van key spelers

Bij Sevagram blijken de veranderingen vrij snel te gaan, vooral omdat de Controller kennis en ervaring meebrengt vanuit de profit sector. De Controller bij Vivre ontbeerde deze specifieke kennis en ervaring en het duurt dan ook tot na de komst van de nieuwe Manager Finance dat er een versnelling optreedt in de veranderingen: mogelijk door de ruime ervaring in de profit sector van deze nieuwe Manager Finance. Bovendien weet de Manager Finance het vertrouwen te winnen van de Controller en zet de Manager Finance ook zijn positie in (gebruik van macht: factor 1).

Ad 4. Complexiteit voorafgaand aan de veranderingen

Vooraf bij Vivre zien we dat de snelheid van veranderingen negatief wordt beïnvloed als er sprake is van een grote complexiteit voorafgaand aan de verandering. Het meest duidelijke was dit te zien bij de cliëntenadministratie, die door recente fusies te maken had met een drietal systemen voor cliënt-registratie. Dit heeft duidelijk gevolgen gehad voor de snelheid waarmee de veranderingen die veroorzaakt werden door de introductie van de zorgzwaartebekostiging konden worden doorgevoerd.

Bij Sevagram en Meander is deze factor niet geconstateerd tijdens het onderzoek.

Ad 5. Eerdere ervaringen met veranderingen

Vooraf bij Meander constateren we dat eerdere ervaringen met veranderingen een factor kan zijn die de snelheid en de mate waarin veranderingen optreden mede bepaald. De veranderingen bij Meander gaan in een sneller tempo dan bij Vivre en Sevagram. Meander verschilt duidelijk doordat deze organisatie te maken heeft met meerdere vormen van financiering (niet alleen AWBZ gerelateerd) en deze vormen van financiering zijn in het verleden ook al veranderd, bijvoorbeeld de financiering van de Jeugdgezondheidszorg. Bij Vivre en Sevagram is het ontbreken van eerdere ervaringen met veranderingen een mogelijk remmende factor op de snelheid van het doorvoeren van de veranderingen.

Ad 6. De omvang en diversificatie van de organisatie

Meander is een duidelijk grotere en meer gediversifieerde zorgaanbieder dan Vivre en Sevagram. De omvang van de zorginstelling is mogelijk ook een factor van belang: een grotere zorginstelling heeft mogelijk de beschikking over meer en betere (personele) resources. Een grotere diversificatie maakt het mogelijk om personeel een bredere kennis en

ervaring op te laten doen. We zien hier ook weer interactie met kennis en ervaring en eerdere ervaringen die men heeft met veranderingen: bij Meander zijn er bijvoorbeeld voor de verandering van de zorgzwaartefinanciering, ook wijzigingen opgetreden in andere financieringen zoals in de Jeugdgezondheidszorg.

Ad 7. Financiële situatie van de organisatie

Bij Vivre constateerden we dat de bij het opstellen van de norm voor inzet van personeel werd terug geredeneerd vanuit de op dat moment aanwezige bezetting en dit leidde tot een norm van 25 procent boven de minimumgrens van de bandbreedte. Hiertoe werd besloten, omdat er bij Vivre sprake was van een financieel gezonde situatie die men wilde handhaven. Bij Sevagram en bij Meander wordt de gemiddelde bandbreedte gehanteerd volgens de ZZP normen en zien we de financiële situatie niet als factor terugkomen in het onderzoek.

We zien in de vergelijking van de zorginstellingen echter ook veel overeenkomsten met name in de (soort) veranderingen die optreden. De drie onderzochte zorginstellingen richten zich bij de introductie in eerste instantie op het variabel maken (met de werkelijke productie) van de kosten van het directe zorgpersoneel. Deze keuze is door de zorginstellingen bewust genomen omdat deze kosten goed zijn voor circa 60 tot 70 procent van de totale kosten op de locaties. Dit is een rationele keuze, die overigens door alle drie de zorginstellingen wordt gemaakt.

4.6. Theoretische implicaties

Het onderzoek heeft theoretische implicaties voor het model van Burns en Scapens. We hebben geconstateerd dat er duidelijk verschillen zijn in de snelheid en in de mate waarin wijzigingen optreden. We hebben ook geconstateerd dat er een zevental factoren mogelijk een rol hierbij speelt en dat tussen de factoren onderling er ook nog interacties bestaan. De factoren die we constateerden in het onderzoek:

1. Machtspositie van key spelers
2. Vertrouwen
3. Kennis en ervaring van key spelers
4. Complexiteit voorafgaand aan de veranderingen
5. Eerdere ervaringen met veranderingen
6. Omvang en diversificatie van de organisatie
7. Financiële situatie van de organisatie

Het institutionele model van Burns en Scapens toont duidelijk de tijdscomponent (de twee pijlen boven en onder in het model). Uit ons onderzoek blijkt dat de hierboven vermelde factoren een rol spelen bij de snelheid waarmee de veranderingen optreden, dus als het ware ook de twee pijlen bepalen in het model van Burns en Scapens. Het model van Burns en Scapens kan met behulp van bovenstaande factoren nader worden ingevuld en verdiept: met name de tijdscomponent kan hiermee mogelijk explicieter uitgewerkt worden.

De verschillen in de snelheid en de mate van veranderingen tussen de zorginstellingen zijn zeker ook deels terug te voeren op de mate waarin bepaalde instituties al dan niet hardnekkig

waren, maar zeker ook de hierboven vermelde factoren. Met name de factoren macht(spositie van key spelers) en vertrouwen zijn overigens ook al in eerdere onderzoeken geconstateerd.

Zo wordt in een artikel van Ribiero en Scapens (2006) aangegeven dat het institutionele model van Burns en Scapens een duidelijke beperking kent. In een onderzoek van Ribiero bij een ERP implementatie bij een Portugees bedrijf bleek dat er de wijze waarop mensen handelden sterke beperkingen te kennen en er was sprake van veel geïnstitutionaliseerd gedrag. Nader onderzoek leerde dat dit met name kwam doordat, bij de familiebedrijf, het Senior familielid ervoor had gezorgd dat er op key posities alleen zijn vertrouwelingen werden ingezet. Dit resulteerde in een situatie waarbij de regels en routines in het betreffende bedrijf in stand werden gehouden, niet door voor lief genomen uitgangspunten (instituties), maar door 'circuits of power'.

Een onderzoek van Busco (2006) gaat noemt specifiek in op vertrouwen (trust). Vooral het vertrouwen tussen degenen die veranderingen initiëren en degenen die de verandering dienen uit te voeren kan, volgens onderzoek van Busco e.a.(2006) een cruciale rol vervullen in het al dan niet succesvol doorvoeren van veranderingen. Busco constateert ook de management accounting instrument kunnen worden gebruikt om vertrouwen te vergroten.

5. Conclusies, reflecties en aanbevelingen

5.1. Inleiding

Centraal in dit onderzoek waren een drietal vragen:

1. Welke veranderingen zijn opgetreden in de management accounting na de introductie van zorgzwaartepakketten bij de onderzochte zorginstellingen?
2. Hoe kan bij de onderzochte zorginstellingen het proces van verandering begrepen worden, uitgaande van het institutionele model van Burns en Scapens ?
3. Wat zijn de theoretische implicaties van de onderzoeksresultaten?

Een antwoord op vraag 3 werd al gegeven in Hoofdstuk 4, paragraaf 6. Vragen 1 en 2 worden beantwoord in paragraaf 5.2 die conclusies bevat betreffende het empirische onderzoek. In paragraaf 5.3 zal worden ingegaan op de beperkingen van het uitgevoerde onderzoek. In paragraaf 5.4 worden suggesties voor mogelijk vervolgonderzoek gepresenteerd.

5.2. Conclusies

Het antwoord op de vraag welke veranderingen in management accounting zijn opgetreden is in detail behandeld in het vorige hoofdstuk, maar in grote lijnen kunnen we concluderen dat de introductie van de zorgzwaartepakketten de volgende veranderingen teweeg heeft gebracht:

- De institutie van het budgettaire denken maakt (uiteindelijk) plaats voor een nieuwe institutie: de institutie dat de toegestane kosten worden bepaald vanuit de (werkelijke) productie (encoding en institutionalisering).
- Vrijwel onmiddellijk na de introductie van de zorgzwaartefinanciering introduceren de zorginstelling formele regels voor het berekenen van toegestane inzet van direct personeel, berekend vanuit de productie. Discussies met de locaties verschuiven in de richting van discussies over toegestane personele inzet, minder tijd wordt besteed aan enkel budget-realisatie vergelijkingen (routines en gedrag wijzigen). Verandering wordt succesvol geïmplementeerd in begrotingen en rapportages (enacting).
- Door informele regels ingegeven ontstaat er een sterkere focus op een tijdige, juiste en volledige productievastlegging door de cliëntenadministratie en er wordt gewerkt aan het mogelijk maken van het automatisch boeken van productiegegevens in de financiële administratie (routines en gedrag veranderen eveneens).
- Er treden veranderingen op in de wijze waarop budgetten van centrale diensten worden bepaald en men probeert steeds meer kosten vanuit een normatieve benadering vanuit de werkelijke productie te benaderen, niet alleen in budgettering, maar ook in interne rapportages. Budget-realisatie vergelijkingen spelen een steeds minder belangrijke rol (institutionalisering vanuit de nieuwe institutie dat toegestane kosten worden bepaald vanuit de werkelijke productie).

We hebben ons in het empirisch onderzoek ook gericht op de vraag hoe de veranderingen begrepen kunnen worden vanuit het institutionele model van Burns en Scapens. We hebben gezien dat de veranderingen tot op heden voor de onderzochte zorginstellingen een zoektocht is geweest die niet altijd rationeel of lineair is verlopen en er is ook geconstateerd dat instituties een belangrijke rol spelen in de mate waarin en de wijze waarop veranderingen in regels en routines optreden en uiteindelijk in hoeverre wijzigingen in management accounting optreden.

Maar dit levert onvoldoende verklaring voor het snelheidsverschil dat bij het onderzoek is geconstateerd. We hebben uit het empirische onderzoek kunnen afleiden dat de snelheid en de mate waarin veranderingen optreden wordt beïnvloed door de volgende factoren:

1. Machtspositie van key spelers
2. Vertrouwen
3. Kennis en ervaring van key spelers
4. Complexiteit voorafgaand aan de veranderingen
5. Eerdere ervaringen met veranderingen
6. Omvang en diversificatie van de organisatie
7. Financiële situatie van de organisatie

De factor macht wordt in een eerder onderzoek van Ribiero en Scapens (2006) en de factor vertrouwen bij eerdere onderzoek van Busco (2006) en Johansson en Baldvinsdottir (2003) geconstateerd.

5.3. *Beperkingen van het onderzoek*

De verklaringen omtrent de onderzoeksvragen dienen enige nuancering. De resultaten van het onderzoek, hoewel gepoogd is om een tweetal zo representatief mogelijke zorginstellingen in de verplegings- en verzorgingssector te onderzoeken en dit met enkele interviews bij een derde zorginstellingen aan te vullen, is het een feit dat er slechts een beperkt aantal zorginstellingen zijn onderzocht, die bovendien geografisch in het zelfde gebied (Zuid Limburg) zijn gesitueerd. Dit is voldoende reden om de generaliseerbaarheid van de resultaten over de gehele verpleeg- en verzorgingssector in twijfel te trekken. Het is goed mogelijk dat de hier gepresenteerde resultaten niet, of niet in deze vorm of mate, bij andere zorginstellingen wordt aangetroffen.

Er is tevens sprake van een beperking in de tijd. De veranderingen in de financieringssysteem zijn nog niet afgesloten: bij vastgoed wordt nog gefinancierd onder de oude financieringsparameters, maar binnenkort zal ook deze (laatste) component worden opgenomen in de ZZP tarieven. Het onderzoek is echter begin 2011 al afgesloten en heeft de veranderingen die mogelijk op basis van het wijzigingen van de vastgoedfinanciering nog plaatsvinden niet kunnen beschrijven.

5.4. *Vervolgonderzoek*

Doordat het onderzoek zich heeft beperkt tot een beperkt aantal (drie) zorginstellingen in een zelfde regio, waarbij deze zorginstellingen ook nog te maken hebben met eenzelfde Zorgkantoor, is de generaliseerbaarheid van de onderzoeksresultaten beperkt. Het is omwille van de generaliseerbaarheid zeker nodig om meer zorginstellingen aan een vergelijkbaar onderzoek te onderwerpen.

Het onderzoek heeft niet de volledige verandering in de zorgzwaartefinanciering kunnen onderzoeken door de beperkte tijdsspanne die is onderzocht. Verder onderzoek naar de effecten van de wijzigingen die nog zullen optreden naar aanleiding van het opnemen van de vastgoedcomponent in het ZZP tarief zijn zeker interessant.

In het onderzoek hebben we een aantal nieuwe factoren geconstateerd die de snelheid en de mate waarin management accounting change optreedt lijkt te bepalen. Nader onderzoek naar hoe deze factoren het model van Burns en Scapens nader kunnen invullen en verfijnen is zeker ook interessant.

Bijlagen

Lijst van interviews

Vivre, Maastricht

Datum	Tijdstip	Naam	Functie
09-12-10	08.30-09.30	Wilbert Steijns	Financieel Economisch Consultant
09-12-10	10.00-11.00	Eric Veugen	Financieel Economisch Consultant
09-12-10	11.30-12.30	Etienne Wintraecken	Financieel Economisch Consultant
21-12-10	08.30- 10.00	Vico Dreesen	Manager Finance
21-12-10	10.30-12.00	René Freens	Controller

Sevagram Heerlen

Datum	Tijdstip	Naam	Functie
15-12-10	08.30 – 10.00	Jean Pierre Halmans	Manager Finance & Control
23-12-10	08.30- 9.30	Bert Voorn	Teamleider Planning en Control
08-02-11	08.30 -10.00	Fred van Nuland	Financieel Economisch Consultant

Meander Groep Zuid Limburg, Landgraaf

Datum	Tijdstip	Naam	Functie
08-04-11	11.00-12.00	Roger Persoon	Directeur Facilitair Bedrijf
08-04-11	12.00-13.00	Raoul Kuijpers	Financial Controller

Lijst van observaties

Vivre, Maastricht

Datum /periode	Tijdstip	Aanwezigen	Omschrijving
22-03-10 23-03-10	08.30-17.00 08.30-17.00	Vico Dreesen (Manager Finance), Rene Freens (Controller), Eric Veugen (Mdw EAD), Etienne Wintraecken (Mdw EAD), Wilbert Steijns (Mdw EAD).	Overleg binnen de EAD over de impact van de ZZP op de rapportagebehoeften en de wijze van inrichting van de rapportages
1-1-2010 -01-09-2010	Diversen	Vico Dreesen (Manager Finance), Rene Freens (Controller), Eric Veugen (Mdw EAD), Etienne Wintraecken (Mdw EAD), Wilbert Steijns (Mdw EAD).	Tweewekelijks overleg tussen Financieel Economisch Consulenten, Controller en Manager Finance
21-12-10	13.30- 15.30	Vico Dreesen (Manager Finance), Rene Freens (Controller), Eric Veugen (Mdw EAD), Etienne Wintraecken (Mdw EAD), Wilbert Steijns (Mdw EAD).	Overleg omtrent aanpassingen in Exact om de rapportages vanaf januari 2011 meer op basis van ZZP en Opbrengsten en kostenverdeling uit te kunnen voeren.
01-04-11	12.00- 13.00	Etienne Wintraecken, Eric Veugen, Wilbert Steijns	Bezoek om vast te stellen in hoeverre de interne rapportages zijn gewijzigd naar aanleiding van de wijzigingen in de financiële administratie en introductie van een nieuwe reporting tool

Sevagram, Heerlen

Datum /periode	Tijdstip	Aanwezigen	Omschrijving
September 2008- december 2008	08.30-17.00	Diversen	Aanwezig als financieel economisch consulent ad interim. Observaties bij begrotingsbespreking en tussen Raad van Bestuur en Locaties.
08-02-11	10.00- 11.00	Fred van Nuland (Mdw Planning & Control)	Observatie van nieuw rapportagetool Lucanet en de rapportages die hiermee worden opgesteld ten behoeve van de locatiemanagers.

Lijst van gebruikte documenten

Vivre, Maastricht

Datum / periode/ jaar	Naam bestand(en) – tussen () aantal bestanden	Omschrijving
2007	1e, 3e en 4e kwartaalbericht (3)	Kwartaalbericht aan Raad van Bestuur
2008 / 2009	Kwartaalberichten (8)	Kwartaalberichten aan Raad van Bestuur
2008 / 2009/ 2010	Analyses Beukeloord (9)	Diverse analyses/ maandrapportages ten behoeve van het locatiemanagement van locatie Beukeloord
2007 /2008/ 2009 / 2010	Begroting Lenculenhof (4)	Begrotingsbestand in excel betreffende locatie Lenc
2008	Accounting manual (1)	Intern accounting manual Vivre
27-08-08	Presentatie EAD Zorgzwaartebekostiging (1)	Powerpoint presentatie die gebruikt is om aan de EAD uit leggen wat ZZP's zijn en wat deze betekenen voor Vivre
2007/ 2008 /2009 / 2010	Begroting locatie Zeven Bronnen (4)	Begrotingsbestanden in Excel betreffende locatie Zeven Bronnen
17-12-09	Beleidsnotitie ZZP	Notitie naar aanleiding van

	Formatieplanning	introductie van software ter ondersteuning van het inplannen van een ZZP conforme formatie.
2008 /2009 /2010	Providentia-Croonenhoff (1)	Diverse analyses/ maandrapportages aan het locatiemanagement.
2008/2009	Kaderbrief (2)	Kaderbrieven met uitgangspunten voor de begrotingscyclus.
2009 /2010	Molenhof dynamische analyse (2)	Alle maandanalyses van 2009 en 2010 ten behoeve van locatiemanagement Molenhof.
2010	Jaarplan en begroting 2010 (1)	Jaarplan en begroting 2010 Vivrebreed

Sevagram, Heerlen

Datum / periode/ jaar	Naam bestand(en) – tussen () aantal bestanden	Omschrijving
2009/ 2010/ 2011	Kaderbrieven (in 2009 en 2010 Plan van Aanpak begroting genaamd) (4)	Kaderbrieven met uitgangspunten voor de begrotingscyclus
2008 / 2009 / 2010/ 2011	Begrotingsbestanden Verpleegkliniek B (12)	Begrotingsbestanden van een van de locaties van Sevagram: Verpleegkliniek B te Heerlen
Sept 2008/ sept 2009/ sept 2010 / jan. en febr. 2011	Maandrapportage aan de locatiesmanager van Verpleegkliniek B (vanaf 2010: Molenpark) (7)	Voorbeelden van maandrapportages aan de locatiemanager
Sept 2008/ sept 2009 / sept 2010 / jan. en febr. 2011	Rapportage aan Raad van Bestuur (4)	Maand-/ kwartaalrapportage aan de Raad van Bestuur.

Literatuurlijst

A. Tijdschriften, rapporten en boeken:

Ahrens, T. en Chapman C.S. (2006), Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, pp. 819-841.

Alexiadou, N. (2001), Researching Policy implementation: interview data analysis in institutional contexts, *International Journal of Research Methodology*, Vol. 4, no 1, pp. 51-69

Baarda, D.B, Goede, M.P.M., Van de Meer-Middelburg, A.G.E (2007), Basisboek Interviewen, Handleiding voor het voorbereiden en afnemen van interviews, Houten, Wolters Noordhoff, tweede herziene druk.

Barley, S.R., Tolbert, P.S. (1997), Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution, *Organization Studies*, Vol.18, No. 1, pp. 93-117

Burns, J, Vavio, J.(2001), Management accounting change, *Management accounting research*, Vol 12, pp 389-402.

Burns, J., Scapens, R W., (2000), 'conceptualising Management Accounting Change: An Institutional Framework', *Management Accounting Research*, Vol. 10, No. 1, pp. 1-19

Busco C., Riccoboni A., Scapens, R.W.. (2006), Trust for accounting and accounting for trust, *Management Accounting Research*, Vol 17, pp 11-41.

Chua, W.F. (1994), Worrying about Accounting in Healthcare, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 7, no. 3, pp. 4-17.

DiMaggio, P.J., Powell, W.W., 1983, The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields, *American Sociological Review*, 1983, vol. 48 (April:147-160)

Drury, C., Braund, S., Osbourne, P., and Tayles, M., 1993. A Survey of Management Accounting Practices in UK Manufacturing Companies, London, Chartered Association of Certified Accountants. .

Ellwood, S. (1996), Full-cost pricing rules within the National Health Service internal market – accounting choices and the achievement of productive efficiency, *Management Accounting Research* , 1996, 7, pp. 25 – 51.

Granlund (2001), M., Towards explaining stability in and around management accounting systems, *Management Accounting Research*, Vol. 12

Halcomb, E.J., Davidson, P.M. (2006), Is verbatim transcription of interview data always necessary?, *Applied Nursing Research*, Vol. 19, pp. 38-42.

Horngrén, C.T. e.a. (2003), Cost accounting, a managerial emphasis, Eleventh edition, Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey, USA.

Johansson, I.L., Baldvinsdóttir, G.(2003), Accounting for trust: some empirical evidence, *Management Accounting Research*, Vol. 13, pp. 219-234

Kasurinen, T. (2002), Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation, *Management Accounting Research*, Vol. 13, pp 323-343

Lapsley, I. Wright E (2004), The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda, *Management Accounting Research*, Vol. 15, pp 355-374

Lukka, K. (2007), Management accounting change and stability: loosely coupled rules and routines in action, *Management Accounting Research*, Vol. 18 pp 76-101

Light, D.W. (2001), Managed competition, governmentality and institutional response in the United Kingdom , *Social Science & Medicine* vol. 52 pp. 1167–1181

Macintosh, N.B., Scapens, R.W. (1990), Structuration theory in management accounting, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 5, pp. 455-477

Maclean, L.M, Meyer, M., Estable A., Improving Accuracy of Transcripts in Qualitative Research, *Quality Health Research*, Vol. 13, pp. 113-123.

Merchant, K., Van der Stede W (2003), Management control systems, performance measurement, evaluation and incentives, Prentice Hall, pp 637-645

Nahiba, S., Scapens R. (2005), Stability and change, an institutionalist study of management accounting change, *Accounting, auditing and auditability Journal* vol. 18, pp 44-73

Nederlandse Zorgautoriteit (2007), Rapport: Indicatieve prijzen zorgzwaartepakketen – De ZZP's op waarde geschat.

Rezaee, Z. (1993), Examining the Effect of PPS on Cost-accounting Systems', *Health Care Financial Management*, Vol 47, no 1, pp 86-110.

Ribiero, J.A., Scapens, R.W. (2006), Institutional theories in management accounting change, *Qualitative research in Accounting & Management*, Vol. 3, No. 2, pp. 94-111.

Ryan, B., Scapens, R.W, Theobald M., Research Method and Methodology in Finance and Accounting, second edition, *Thomson*, 1992.

Saunders, M., Lewis, P., Thornhill A. (2008), Methoden en technieken van onderzoek, vierde editie, Pearson Education Benelux, Amsterdam.

Scapens, R.W. (1994), Never Mind the Gap: Towards an institutional Perspective of Management Accounting Practice, *Management Accounting Research* 5, pp 301-321

Scapens, R.W, Burns, J (2000), Conceptualizing management accounting change: an institutional framework, *Management Accounting Research*, Vol 11, pp. 3-25

Scapens R.W. (2006), Understanding management accounting practices: A personal journey, *The British Accounting Review*, Vol. 38, pp. 1 - 30

Wilders Y, Voetelink, P. (2004), Rapportage inzake het onderzoek naar functiegerichte kostprijzen AWBZ, uitgave KPMG accountants NV.

Yin, K.R. (2003), Case study research- Design and Methods, Third edition, Thousand Oaks, California: *Sage Publications*.

b. Internet:

Ministerie van VWS(2010a), Model kostprijsberekening VV 2010 (excel werkblad), <http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/zorgzwaartebekostiging/invoering-zorgzwaartebekostiging/handleidingen-en-ondersteuning>

Ministerie van VWS (2009a), Handreiking kostenberekening (versie 3.0/ december 2009) <http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/zorgzwaartebekostiging/invoering-zorgzwaartebekostiging/handleidingen-en-ondersteuning>

Ministerie van VWS (2010b) Handreiking interne budgettering, <http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/zorgzwaartebekostiging/invoering-zorgzwaartebekostiging/handleidingen-en-ondersteuning>

Ministerie van VWS (2009b) Handreiking formatieplanning, <http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/zorgzwaartebekostiging/invoering-zorgzwaartebekostiging/handleidingen-en-ondersteuning>

Ministerie van VWS(2009c), Model formatieplanning (excel werkblad), <http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/zorgzwaartebekostiging/invoering-zorgzwaartebekostiging/handleidingen-en-ondersteuning>

E. Eggink, E. Pommer, I. Woittiez (2008), De ontwikkeling van de AWBZ uitgaven, maart 2008, publicatie Centraal Planbureau.

http://www.scp.nl/Publicaties/Alle_publicaties/Publicaties_2008/De_ontwikkeling_van_AW_BZ_uitgaven