

VU Research Portal

Accounting as Actor in Health Care

van Erp, W.P.M.

2016

document version

Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in VU Research Portal](#)

citation for published version (APA)

van Erp, W. P. M. (2016). *Accounting as Actor in Health Care: Different translations of management accounting and control systems in the Dutch sector of nursing homes, homes for the elderly and home care.* [, Vrije Universiteit Amsterdam]. Vrije Universiteit.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

E-mail address:

vuresearchportal.ub@vu.nl

Samenvatting (Dutch summary)

Accounting als actor in de gezondheidszorg

☞ Introductie

De Nederlandse bedrijfstak van verpleeghuizen, verzorgingshuizen en thuiszorg (VVT) staat voor grote uitdagingen. Zo heeft de risicovrije financiering op basis van beschikbare capaciteit plaats gemaakt voor vormen van output financiering, waarbij het risico van een onvoldoende doelmatige bedrijfsvoering wordt verschoven van de overheid naar de betreffende zorgorganisaties. Daarnaast speelt er een ontwikkeling aan de vraagzijde van de zorg. De 'dankbare' generatie maakt langzaam plaats voor een nieuw type cliënt: de 'kritische zorgconsument'. Deze cliënt wenst zorg op maat waarover hij zelf zoveel mogelijk de regie wil voeren. Een dergelijke consument noopt zorgorganisaties tot een flexibele bedrijfsvoering, die meer dan voorheen op individuele maat geschoeid is.

Om deze uitdagingen aan te gaan, maken managers van VVT organisaties in toenemende mate gebruik van meer gedetailleerde accounting informatie. Deze ontwikkeling heeft drie redenen. De eerste betreft de noodzaak om in control te blijven. VVT-organisaties proberen de toename van zogenaamde omgevingonzekerheid, in de literatuur aangeduid als 'perceived environmental uncertainty' (PEU), te ondervangen door het vergaren van extra informatie. De systemen voor het rapporteren van management informatie – ook wel management accounting & control systemen (MACS) genoemd - worden uitgebreid en verder gedetailleerd. Aan de hand van deze extra informatie tracht de bedrijfsleiding de nieuwe risico's helder in kaart te brengen en te beheersen. Hierbij worden MACS gedefinieerd als het identificeren, verzamelen, ordenen, analyseren en rapporteren van informatie ten behoeve van het management voor het plannen, evalueren en beheersen van activiteiten in overeenstemming met gestelde doelen en daarvoor vastgestelde procedures.

Een tweede reden voor de toename in gebruik van MACS informatie komt voort uit het decentraliseren van taken en bevoegdheden. Op het moment dat de operationele bedrijfsvoering om een hoge mate van flexibiliteit vraagt teneinde zorg op maat te kunnen bieden, wordt een centrale sturing vanuit het hoger management steeds minder haalbaar. Door verantwoordelijkheden en bevoegdheden lager in de organisatie te leggen, kunnen medewerkers en hun directe leidinggevendenden snel en flexibel inspelen op hetgeen zich op dat moment in die bepaalde situatie voordoet. Een dergelijke verwachting kan echter alleen worden ingelost als deze medewerkers ook over voldoende MACS informatie beschikken die hen in staat stelt adequaat te handelen.

Tot slot vragen steeds meer externe stakeholders, zoals overheden, zorgverzekeraars en banken, om meer gedetailleerde informatie. Ook deze derde ontwikkeling noopt VVT-organisaties om meer dan voorheen gebruik te maken van MACS. Nu is MACS voor winstgerichte bedrijven een bekend en beproefd concept maar naar de vraag hoe dergelijke systemen vertaald en toegepast worden in de Nederlandse VVT sector is tot op heden geen onderzoek gedaan.

Naar een performatief perspectief op MACS

Verscheidene onderzoeken, veelal betrekking hebbend op winstgerichte bedrijfstakken, onderschrijven een positieve correlatie tussen een toename van PEU en de vraag naar MACS informatie. Bovendien is een toename van PEU – zo leren deze onderzoeken - vaak aanleiding tot het decentraliseren van de bedrijfsvoering wat vervolgens weer nieuwe eisen aan MACS stelt. Deze vereisten aan MACS en de door deze systemen in te lossen verwachtingen leiden al snel tot een functioneel en instrumenteel perspectief op MACS. Dit perspectief vertroebelt echter bij het lezen van de onderzoeksliteratuur met betrekking tot de introductie van accounting technieken. Implementatie van eenzelfde techniek in verschillende organisaties blijkt maar al te vaak tot verschillende resultaten te leiden als gevolg van verschillende aspiraties en belangen van betrokken stakeholders. Om dergelijke processen beter in beeld te krijgen, is in dit onderzoek gekozen voor een performatieve invalshoek. Performativiteit betekent dat economische theorie – veelal praktisch handen en voeten gegeven door accounting – niet alleen de werkelijkheid beschrijft en verklaart maar deze ook mede vorm geeft. Vanuit dit performatieve perspectief verschijnen allerlei relaties en netwerkverbanden van actoren die elkaar beïnvloeden en daarbij gebruik maken van MACS informatie. In deze netwerken worden vorm en inhoud van MACS bepaald, maar andersom is MACS medebepalend voor de vormgeving en inhoud van de netwerkrelaties.

De keuze voor een performatieve en relationele invalshoek heeft twee consequenties. Allereerst, indien MACS en hetgeen deze systemen teweeg brengen afhankelijk zijn van de relaties met andere actoren, is een nauwgezet empirisch onderzoek noodzakelijk van de vele relaties tussen alle zowel menselijke als niet-menselijke actoren die op een of andere wijze betrokken zijn rondom MACS. De keuzes voor Actor-Netwerk Theorie (ANT) en case study onderzoek vloeien dan ook direct voort uit deze noodzakelijkheid. ANT focust immers op het gedrag van actoren, die netwerken bouwen en daarbij bondgenoten en artefacten mobiliseren om eigen ideeën en belangen kracht bij te zetten. De keuze voor case study onderzoek is gebaseerd op de mogelijkheden die deze methode biedt om de relaties, opvattingen en belevingen binnen een organisatie inzichtelijk te maken. De tweede consequentie van de keuze voor een performatieve invalshoek luidt als volgt: als MACS vorm gegeven worden door en medebepalend zijn voor de vorm van netwerken en relaties op diverse niveaus in een organisatie, dan bestaat de kans dat diverse vormen van MACS ontstaan die zozeer van elkaar kunnen verschillen dat sprake is van verschillende ontologische vormen van MACS.

Onderzoeksvragen

Deze studie stelt de volgende onderzoeksvragen centraal:

1. Welke effecten worden door MACS bewerkstelligd en omgekeerd, welke effecten hebben andere actoren op MACS in drie zorgorganisaties, allen werkzaam in de Nederlandse VVT-sector?
2. Wat kan het management in de Nederlandse VVT-sector leren van het translatie proces rondom MACS in de drie case organisaties?

Voornoemde onderzoeksvragen behoeven enige toelichting. Het centrale werkwoord in de Engelse versie van de eerste vraag luidt 'to enact'. De strekking van dit werkwoord laat zich lastig vertalen naar het Nederlands. Het wil tot uitdrukking brengen dat wanneer actoren tot actie overgaan zij sociale constructies en relaties in gang zetten die op hun beurt reacties veroorzaken van andere actoren. ANT onderscheidt zich van andere theorieën door consequent menselijke en niet-menselijke actoren op gelijke voet te plaatsen en als zodanig in onderzoek en analyse te benaderen. In de zienswijze van ANT is technologie zozeer met onze samenleving verweven dat technoscience een wezenlijk kenmerk is geworden van onze maatschappij. Overigens zijn binnen ANT niet de verscheidene actoren zelf onderwerp van onderzoek, maar de relaties die deze actoren bouwen en aangaan. Juist in die relaties verwerven actoren hun vorm en eigenschappen. Door het bestuderen van deze relaties wil ANT uitleggen hoe accounting innovaties veranderingen teweeg brengen en daarbij zelf ook veranderen. ANT kiest hierbij heel nadrukkelijk niet voor de term 'verspreiding' maar voor het woord 'translatie', zoals gebruikt in de tweede onderzoeksvraag. Een innovatie verspreidt zich immers niet door enkel haar omgeving aan te passen maar verandert zelf ook door zich aan te passen en te vormen naar de context van bestaande netwerkrelaties en bijbehorende weerstanden.

☞ *Methodologie*

Om de kluwen van data uit het veldonderzoek te ontwarren en te ordenen, wordt in dit onderzoek gebruik gemaakt van een translatieraamwerk, dat ontleend is aan Michel Callon, een van de grondleggers van ANT. In dit raamwerk worden vijf processen van translatie onderscheiden, te weten probleembeleving, opwekken van interesse, uitrollen van accounting objecten, connectie maken en institutionalisering. Vervolgens zijn per case study de data gerangschikt volgens deze vijf processen. Zo ontstaat een beeld van de vele relaties en spanningen die het inzetten van MACS in ieder van de drie zorgorganisaties bewerkstelligden.

Dit onderzoek steunt ook op meer recente ontwikkelingen van ANT, door sommigen ook wel gelabeld als post-ANT. Post-ANT voegt een extra performatieve dimensie toe door een epistemologische zienswijze in te ruilen voor een ontologische. Een epistemologische zienswijze veronderstelt dat de vele verschillen in duiding van MACS te wijten zijn aan net zoveel interpretatieverschillen met betrekking tot eenzelfde MACS. Een ontologische zienswijze daarentegen leert dat de vele verschillen verklaard moeten worden vanuit de verschillen in MACS zelf. Er is sprake van meerdere MACS, die weliswaar overeenkomsten vertonen, maar tevens ieder afzonderlijk tot stand gekomen zijn in verschillende netwerken en daardoor onderling ook verschillen. Afhankelijk van de verschillende netwerken kunnen zowel de verschillen als de overeenkomsten variëren. Dankzij deze ontologische zienswijze wordt in dit onderzoek de diepgang van de verschillen in interpretaties en belevingen van MACS duidelijk.

☞ *Case study onderzoek*

De keuze voor case study onderzoek is ingevuld aan de hand van drie case studies naar de praktijken rondom MACS in drie VVT organisaties. In alle drie de organisaties werden drie

typen bronnen gebruikt: semigestructureerde interviews, bedrijfsdocumenten en observaties. De interviews werden op opeenvolgende wijze afgenomen: verworven inzichten bij het ene interview werden als input gebruikt voor daaropvolgende interviews. Op deze manier ontstond tijdens het veldonderzoek een dooreengevlochten proces van dataverzameling en data-analyse. Door het vergelijken van de diverse bronnen werden missende en conflicterende data aangetroffen die weer aanleiding waren voor vervolgvragen. Zo konden de overeenkomsten en verschillen in de diverse 'waarheden' met betrekking tot de effecten van MACS in kaart worden gebracht.

Ter ordening van de grote hoeveelheid data zijn twee aanvullende methoden van analyse toegepast. Zo is het concept van inzoomen en uitzoomen (Nicolini, 2009a) gebruikt om vanuit de veelheid aan data tot theorievorming te komen. Het inzoomen slaat op een gedetailleerde bestudering van hetgeen in de praktijk wordt aangetroffen. De tweede beweging, het uitzoomen, betreft de theorievorming aan de hand van het translatieraamwerk. Door het telkens weer herhalen van dit in- en uitzoomen ontstond een wederkerig proces van enerzijds veldonderzoek en het zoeken naar patronen in de grote hoeveelheid data anderzijds.

De tweede analysemethode betreft het programma ATLAS.ti. Deze software, speciaal ontwikkeld voor kwalitatief onderzoek, bleek zeer geschikt voor het digitaal rangschikken van de grote hoeveelheid data. Bovendien bood deze software de mogelijkheid om de betrouwbaarheid van dit onderzoek te onderbouwen aan de hand van een audit trail. Een dergelijke spoor laat zien hoe vanuit de ruwe data de uiteindelijke gevolgtrekkingen tot stand zijn gekomen. Om te komen tot een betrouwbare codering van alle data zijn de volgende stappen genomen. Allereerst hebben twee onderzoekers, na het coderen van diverse interviews en daaropvolgende discussies, een definitieve lijst van codes en bijbehorende definities opgesteld. Vervolgens hebben die twee onderzoekers onafhankelijk van elkaar deze definitieve lijst gebruikt voor het coderen van eenzelfde nieuwe set aan interviews om uit te komen op een overeenkomst van 88,7%. Tenslotte is het ATLAS.ti programma ook gebruikt voor de zogenaamde co-occurrence analyse. Aan de hand van deze analyse konden de bovengemiddeld sterke associaties tussen de diverse coderingen en bijbehorende citaten worden geselecteerd voor nadere bestudering.

Theoretische relevantie

De drie case studies beschrijven zonder uitzondering hoe door MACS een grote complexiteit van relaties en spanningen bewerkstelligd werd, zowel binnen als ook tussen de diverse eenheden en verantwoordelijkheden van de betreffende zorgorganisatie. In alle drie de organisaties werd PEU aangehaald als reden om over te gaan tot uitbreiding en verfijning van MACS. Tegelijkertijd werden allerlei budgettaire verantwoordelijkheden naar lagere managementniveaus gedelegeerd om op deze wijze tot een meer flexibele en daarmee meer op de individuele wensen van cliënten toegespitste zorgverlening te komen. MACS informatie werd op deze wijze vertaald en verfijnd naar het niveau van zorgteams en andersom werden deze systemen gebruikt door het hoger management om ondanks de uitgebreide decentralisatie toch grip op de organisatie te houden.

Voornoemde toepassingen van MACS leidden tot nieuwe ervaringen waarbij deze systemen te duiden waren als 'centres of calculation' en 'centres of discretion'. Deze systemen maakten

de resultaten van ieder team transparant en zichtbaar ter beoordeling door het hogere management. Team managers bleken zich terdege bewust te zijn van de mogelijkheden die MACS boden aan de directie om ondanks hun afstand tot de dagelijkse praktijk toch een nauwgezette controle uit te kunnen oefenen. Bij menig teammanager creëerde dat een gevoel van onzekerheid en onbehagen. Accounting bleek niet enkel een neutraal instrument te zijn maar kreeg tevens een sociale en relationele dimensie. Het laat zien hoe MACS als een nieuwe actor medebepalend waren voor wie en wat als belangrijk gold en welke ontwikkelingen al dan niet goedkeuring genoten. MACS bleken veel meer dan enkel instrumenten te zijn. Uit het veldonderzoek kwamen diverse voorbeelden naar voren van hoe accounting praktijken het denken en handelen van geïnterviewde medewerkers beïnvloedden, tot nieuwe netwerk relaties leidden en nieuwe spanningen veroorzaakten.

De drie case studies toonden verschillende netwerken en eigenschappen van MACS, ieder met hun eigen relaties en spanningen en verweven met andere netwerken. Successen en mislukkingen rondom MACS hingen samen met zaken als beleidskeuzes, cultuur binnen de organisatie, competenties van medewerkers en vele andere aspecten. De complexiteit aan verschillen van hetgeen door MACS bewerkstelligd werd liep nadrukkelijk niet parallel aan de verschillende segmenten van nauw bij MACS betrokken medewerkers, te weten finance & control staf, hoger management en team management. Dezelfde segmenten in verschillende case organisaties bleken verschillende percepties van MACS te hebben. Om deze complexiteit goed te kunnen duiden, bleek de eerder vermelde ontologische draai behulpzaam. MACS mochten weliswaar geïntroduceerd zijn als homogeen ogende instrumenten voor het sturen en beheersen van de organisatie. Dat laat onverlet dat deze accounting toepassingen door een heterogeniteit aan gebruikers werden vertaald en eigen gemaakt. Feitelijk kon de ontologie van MACS enkel begrepen worden vanuit de gewaarwording dat deze accounting systemen een diversiteit en heterogeniteit aan zich wisten te binden en daarmee ook diversiteit en heterogeniteit creëerden. Deze zogenaamde ontologische draai bleek noodzakelijk voor het doorgronden van de diepgang van de verschillen in MACS percepties.

Praktische relevantie

Behoudens voornoemde theoretische en veelal abstracte gevolgtrekkingen, heeft dit onderzoek ook een aantal meer praktische conclusies opgeleverd. Zo werd ten behoeve van het in kaart brengen van het proces van translatie een raamwerk opgesteld met vijf afzonderlijke deelprocessen. Dit raamwerk bleek bruikbaar te zijn om helder in kaart te brengen in welke mate welke actoren wel of geen connectie maakten met een nieuwe actor, in dit geval MACS. Dit biedt de mogelijkheid om eventuele terughoudendheid van actoren op sleutelposities tijdig te onderkennen en daar naar te handelen.

Een tweede praktische bevinding van dit onderzoek heeft betrekking op niet-financiële MACS informatie. In alle drie de case organisaties bleken zorgmanagers ontvankelijk te zijn voor dit type informatie, zoals bijvoorbeeld cijfers over kwaliteit van zorgverlening en tevredenheid van cliënten. In tegenstelling tot financiële MACS informatie sloot deze niet-financiële informatie beter aan bij de intrinsieke motivatie van deze zorgmanagers. Deze bevinding onderschrijft de voorkeur voor een brede invulling van MACS informatie waarbij de interesse voor niet-financiële informatie als een hefboom wordt gebruikt om bij zorgmanagers ook interesse te entameren voor financiële informatie. Om dit te bewerkstelligen, zo wijst dit

onderzoek uit, is het raadzaam om financiële en niet-financiële informatie te integreren in één format.

Een derde praktijkrelevante conclusie komt voort uit het in dit onderzoek gemaakte onderscheid tussen een diagnostische wijze van gebruik van MACS informatie en een interactieve wijze. Een diagnostisch gebruik van MACS informatie wordt gekenmerkt door een beperkte discussie over uitkomsten en focus op negatieve afwijkingen. Een interactief gebruik daarentegen wordt gekenmerkt door discussie tussen managers van verschillende hiërarchische niveaus waarbij de uitkomsten van MACS vooral als mogelijke leerpunten worden benoemd. Dit onderzoek voorziet in diverse aanwijzingen dat interactieve praktijken rondom MACS informatie positief samenhangen met het integreren van MACS informatie in de eigen managementpraktijk. Met name voor teammanagers gold dat deze interactieve werkwijze bijdroeg tot het vertrouwd raken met MACS, het begrijpen van de diverse relaties tussen financiële en niet-financiële data en het zinvol koppelen van deze informatie aan de dagelijkse processen rondom zorgverlening. Tegen de achtergrond van de decentralisatie van onder meer financiële verantwoordelijkheden droeg deze interactieve werkwijze bij tot de motivatie van teammanagers om met MACS informatie aan de slag te gaan. In feite werd middels deze interactieve werkwijze de sociale potentie van accounting belicht.

Gegeven eerdere uitweidingen over de verscheidenheid aan MACS percepties mogen de in de vorige alinea genoemde positieve effecten geenszins als vanzelfsprekend worden gezien. Teneinde de beschreven verscheidenheid aan percepties op een positieve manier met elkaar in balans te brengen schetst dit onderzoek twee mogelijke routes. De eerste betreft het inwisselen van het algemeen gangbare 'in control' concept, waarbij een organisatie vanuit een functioneel perspectief geduid wordt als een systeem met voorspelbare oorzaak-gevolg relaties, voor een alternatief concept: het 'in charge' concept. Dit tweede concept start vanuit het besef dat organisaties dermate complex zijn dat een manager deze processen hooguit gedeeltelijk kan beheersen. Vanuit dit besef dienen managers actief deel te nemen aan de performatieve processen van netwerkvorming waarbij organisaties worden gezien als zich alsmat wijzigende sociale en relationele constructies.

Een tweede mogelijkheid voor het vinden van een antwoord op de vraag hoe om te gaan met de verscheidenheid aan MACS percepties werd aangetroffen in de derde case organisatie. In deze VVT-instelling verruilde de finance & control staf een 'naar binnen' gerichte houding – daarmee wordt een houding bedoeld waarbij de betreffende finance & control professionals hoofdzakelijk gericht zijn op hun eigen kennisdomein en vanuit dit domein weliswaar goed bedoeld maar eenzijdig de toepassing en ontwikkeling van MACS proberen aan te sturen – langzaam maar zeker voor een 'naar buiten' gerichte houding. Veelzeggend waren de termen 'adviseur' om de rol van de finance & control staf aan te duiden en die van 'cliënt' om de rol van zorgmanager te kwalificeren. Dergelijke kwalificaties waren een weerspiegeling van de intentie van de finance & control staf om voor de ontwikkeling van MACS aan te sluiten bij andere kennisdomeinen om zo middels co-creatie het gebruik en de relevantie van MACS te bevorderen.