

Warszawa, 18.07.2022 r.

dr hab. Wioletta Baran, prof. SGH
Katedra Rachunkowości Menedżerskiej
Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie
Szkola Główna Handlowa w Warszawie
wbaran1@sgh.waw.pl
02-554 Warszawa
al. Niepodległości 162

Recenzja rozprawy doktorskiej
mgr Beata Pesta
HYBRYDOWY MODEL BUDŻETOWANIA
JAKO NARZĘDZIE ZARZĄDZANIA FINANSAMI SZPITALA

Promotor: dr hab. Piotr Szczypa, prof. uczelni (Politechnika Warszawska)
Jednostka przeprowadzająca przewód: Akademia WSB w Dąbrowie Górniczej

Podstawę oceny pracy doktorskiej mgr Beaty Pesty pt. Hybrydowy model budżetowania jako narzędzie zarządzania napisanej pod kierunkiem dr hab. Piotra Szczypa stanowi pismo Dziekan dr hab. Katarzyny Szczepańskiej - Woszczyna, prof. AWSB z dnia 7 czerwca 2022 r.

Mając na uwadze ustawowe kryteria i wymagania stawiane rozprawom doktorskim, w niniejszej recenzji dokonano oceny istotnych aspektów dysertacji.

1. Tematyka pracy, cel i hipotezy badawcze
2. Metody badawcze
3. Formalna strona pracy
4. Merytoryczna strona pracy
5. Ogólna ocena pracy
6. Konkluzja

1. Tematyka pracy, cel i hipotezy badawcze

Warunki, w jakich funkcjonują podmioty lecznicze, w tym przywoływane w rozprawie szpitale, już od 1999 roku przypominają rynkowe. W wyniku przekształcenia w samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej jednostki zmuszone są ubiegać się o finansowanie świadczeń opieki zdrowotnej na równi z nowo powstającymi, nowoczesnymi podmiotami niepublicznymi. Dlatego też podejmowanie wyzwań mających na celu przygotowanie podmiotów publicznych do działania w nowych dla nich warunkach należy uznać za pożądane. W ten nurt wpisuje się recenzowana rozprawa pt. Hybrydowy model budżetowania jako narzędzie zarządzania finansami szpitala.

Propozycja składana podmiotom publicznym odnośnie stosowania narzędzi zarządczych wykorzystywanych w rynkowym modelu, przez jednostki działające dla zysku jest uzasadniona. Wpisuje się w koncepcję New Public Management, nowego, menedżerskiego podejścia do działań w sferze publicznej. Neguje tradycyjny model zarządzania, w którym dominuje nieefektywność. Propaguje nowoczesne metody zarządcze, których wykorzystanie sprzyja poprawie funkcjonowania sektora publicznego, w którym obecne są samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, w tym szpital stanowiący przedmiot recenzowanej rozprawy doktorskiej. Tym samym podjętą w rozprawie tematykę należy uznać za zasadną.

Za główny cel dysertacji przyjęto „... opracowanie hybrydowego modelu budżetowania w ramach podsystemu rachunkowości zarządczej jako narzędzia zarządzania finansami szpitali”. Osiągnięciu celu głównego miały służyć cele teoriopoznawcze i cele empiryczne. W świetle tak ujętego problemu badawczego cele te zostały sformułowane prawidłowo. Przyjęty jako piąty cel teoriopoznawczy, tj. *„Zbudowanie na podstawie badań literatury przedmiotu i wyników badań empirycznych modelu hybrydowego budżetowania w szpitalach przy uwzględnieniu uwarunkowań organizacyjnych działalności szpitala wykorzystywanego podsystemu rachunkowości zarządczej”*, w swojej konstrukcji, wpisuje się w cel empiryczny. W wyniku realizacji celów pomocniczych cel główny dysertacji został osiągnięty.

Poddając ocenie przyjęte w rozprawie hipotezy należy zwrócić uwagę, iż powinny być one związane z problemem badawczym i przyjętymi celami. Zatem z celu głównego pracy powinna wynikać hipoteza główna, z celów, w pracy nazwanych „częstkowymi”, hipotezy pomocnicze.

Mając na uwadze problem badawczy i cele rozprawy, w hipotezie badawczej należało nawiązać do konieczności/możliwości integracji narzędzi rachunkowości zarządczej, która w procesie budżetowania w lepszym stopniu niż tradycyjne metody budżetowania odpowiada potrzebom informacyjnym w zakresie zarządzania finansami szpitali. W powiązaniu z celami pomocniczymi natomiast odpowiednio założyć weryfikację hipotez pomocniczych zakładając, że: (1) zarządzanie finansami wymaga stosowania narzędzi rachunkowości zarządczej (H1, H4), (2) budżetowanie operacyjne nie dostarcza użytecznych informacji do zarządzania finansami szpitala (H1, H2 i H4), (3) proces budżetowania wymaga wsparcia innych narzędzi rachunkowości zarządczej (H4), (4) istnieją wymierne korzyści z integracji narzędzi rachunkowości zarządczej w zarządzaniu finansami szpitala (H3, H5, H6, H7).

Sformułowanie hipotez w świetle problemu badawczego i przyjętych do osiągnięcia celów, w tym ograniczenie hipotez pomocniczych z siedmiu do czterech, byłoby spójne z prawidłowo przyjętą strukturą pracy. Przyjęte kolejno w niej rozdziały, stanowią bowiem miejsce ich weryfikacji.

2. Metody badawcze

W pracy zaplanowano do wykorzystania metody teoretyczne i empiryczne, łącznie osiem metod, z których jedna wpisuje się w metodę indukcji i dedukcji, druga natomiast stanowi metodę prognozowania/podejmowania decyzji. Do metod teoretycznych przyporządkowano metodę analizy, metodę porównania, która wpisuje się w metodę indukcji i dedukcji, metodę

indukcji i dedukcji oraz metodę syntezy. Do metod empirycznych zaliczono metodę analizy dokumentów, badanie ankietowe, metodę obserwacji (obserwacji uczestniczącej) oraz metodę scenariuszową stanowiącą metodę prognozowania, wykorzystywaną w podejmowaniu decyzji. Analiza zawartości rozprawy wskazuje ponadto na wykorzystanie w rozdziale piątym metody studium przypadku.

W świetle dynamiki rozwoju i zmian w funkcjonowaniu otoczenia społeczno-gospodarczego wzrasta liczba metod badawczych niezbędnych do wykorzystania w celu zebrania informacji do rozwiązywania problemów badawczych. Pozostaje zatem odpowiednie ich przypisanie do danego obszaru badawczego, co w recenzowanej rozprawie znajduje odzwierciedlenie. W świetle przyjętego do rozwiązania problemu badawczego, wykorzystanie w rozprawie jednocześnie wielu różnych metod badawczych należy uznać za prawidłowe i uzasadnione.

3. Formalna strona pracy

Recenzowana rozprawa zawiera wstęp, pięć rozdziałów, zakończenie, bibliografię (245 pozycji literatury obejmującej literaturę zwartą krajową i zagraniczną oraz artykuły z czasopism naukowych; 5 aktów prawnych, 15 źródeł internetowych), wykaz 65 tabel, 5 wykresów i 36 rysunków), załącznik stanowiący kwestionariusz ankiety oraz streszczenie w języku polskim i angielskim.

We wstępie zawarto uzasadnienie podjętego w rozprawie tematu ukazując m.in. istotę zarządzania w ochronie zdrowia, problemy związane z niedofinansowaniem i zadłużeniem podmiotów. Wskazano na konieczność wykorzystania w poprawie efektywności funkcjonowania podmiotów narzędzi rachunkowości zarządczej zwracając uwagę na ograniczenia powszechnie stosowanego budżetowania operacyjnego oraz strategiczną kartę wyników, jako narzędzia do ich zniwelowania.

Wstęp zawiera ponadto cel dysertacji, tj. „... opracowanie hybrydowego modelu budżetowania w ramach podsystemu rachunkowości zarządczej jako narzędzia zarządzania finansami szpitali”, pięć celów teoriopoznawczych i cztery cele empiryczne. W świetle celów, jak wskazała Autorka sformułowano hipotezę badawczą o treści: „Wykorzystywane metody budżetowania są nieskutecznym narzędziem zarządzania finansami w szpitalach ponieważ nie wspomagają wszystkich potrzeb informacyjnych kadry menedżerskiej i nie powodują poprawy mierników z zakresu zarządzania finansami”. W ramach hipotezy badawczej zaproponowano siedem hipotez pomocniczych. Ich oceny dokonano w pkt. 2 niniejszej recenzji.

Dla rozwiązania problemu badawczego wskazano metody badawcze - cztery metody teoretyczne i cztery metody empiryczne. Oceny metod dokonano w pkt. 2 niniejszej recenzji.

Wstęp zawiera ponadto charakterystykę zawartości pięciu kolejnych rozdziałów pracy, których zawartość merytoryczna zostanie oceniona w pkt. 4 niniejszej recenzji.

W ocenie części formalnej pracy należy zwrócić uwagę na styl wypowiedzi, który w pracach naukowych powinien być formalny. Stwierdzeń w rodzaju „na działalność handlowej kończąc” (s. 16), „trzeba uczyć się na błędach ... na cudzych ...” (s. 38), „... wprowadzenie controllingu

jest zadaniem w miarę łatwym” (s. 39), „pacjenci – motor jego (szpitala) funkcjonowania” (s. 42), „... pewną stroną określonego zjawiska” (s. 48), „... należy uprzedzić wyborem” (s. 64), „... narzędzie to jest niezwykle elastyczne”, „proces budżetowania ... będzie się udoskonalał i ewaluował” (s. 68). „zbiór mierników ... jest różnolity i zależny (s. 74), „oderwanie od narzędzi” (s. 83), „jakimś celem” (s.86), „obydwóch typów” (s. 88), „lekarstwem na problemy” (s. 102), „owocuje prawidłową kondycją” (s. 185), „ciekawych rozwiązań” (s. 213), w pracach o charakterze naukowym powinno się unikać. Podobnie, szczególnie w celu obiektywizacji przekazu, w pracach naukowych zaleca się używanie formy bezosobowej, w tym czasowników tzw. niefleksyjnych typu „trzeba, można, powinno się” w miejsce, nielicznych w pracy, określeń „naszą” (s. 22), „wyróżniamy”, „mamy” (s. 26). Warto ponadto zwrócić uwagę na liczne występowanie w pracy określenia „fakt”, którego użycie umniejsza znaczenie przekazu i jest mniej formalne. Sformułowanie przykładowo: „ ... z uwagi na fakt, iż autorka rozprawy uczestniczy w opracowaniu planu finansowego...” (s. 100) z powodzeniem można zastąpić sformułowaniem w stylu „... z uwagi na doświadczenie autorki rozprawy w ...”.

Mając na uwadze otoczenie, w którym osadzony jest przedmiot badań – szpital publiczny, które od 1999 r. określane jest w Polsce mianem systemu ochrony zdrowia, warto zwrócić uwagę na używanie właściwych mu określeń, jak „ochrona zdrowia, system ochrony zdrowia czy system opieki zdrowotnej” w miejsce używanego zamiennie określenia „służba zdrowia”. Pojęcie „ochrona zdrowia” dominuje w formalnych dokumentach, także w opracowaniach naukowych czy publicystycznych. Użycie określenia „służba zdrowia” spotyka się co prawda jeszcze, jednak w odniesieniu do jednostek służb mundurowych.

W części redakcyjnej pracy zaleca się, w przyszłości naukowej Doktorantki, wykorzystywanie jednakowego stylu i formatu tabel, wykresów czy rysunków.

Wskazane błędy stylistyczne, drobne błędy językowe („efektywnym zarządzaniem”, „z poza”, s. 32) czy redakcyjne zróżnicowanie stylu i formatu nie umniejszają wartości merytorycznej recenzowanej rozprawy doktorskiej.

4. Merytoryczna strona pracy

Struktura pracy, w aspekcie przyjętego celu, jest prawidłowa. Treści kolejnych rozdziałów stanowią miejsce weryfikacji hipotez.

W rozdziale pierwszym Teoria zarządzania finansami szpitala, w podrozdziale 1.1, dokonano przeglądu definicji zarządzania i zarządzania finansami. Nie zawsze konsekwentnie odniesiono się do specyfiki funkcjonowania podmiotu rozprawy, szpitala będącego jednostką sektora finansów publicznych. Tymczasem analizując definicje zarządzania finansami (tab. 1.1) cenny wynik analizy stanowiłby komentarz Doktorantki odnośnie akceptacji jego celu, tj. maksymalizacji wartości rynkowej zgromadzonego kapitału, w kontekście szpitala o charakterze publicznym.

Prezentacja funkcji zarządzania (rys. 1.2) byłaby bardziej czytelna, gdyby zachowano klasyczne ich ujęcie (planowanie, organizowanie, motywowanie/przewodzenie, kontrola) uzupełniając o elementy właściwe obszarom i rodzajom czynności w ramach tych funkcji. Z powodzeniem

efekt ten można było uzyskać wykorzystując zawartość rys. 1.3 dotyczący zakresu zarządzania. Stworzyłoby to autorskie, przekrojowe ujęcie funkcji i zakresu zarządzania. Weryfikacji i rozważenia wymaga wykorzystanie takich elementów jak „księgowość” i „sprawozdawczość finansowa”, które co do zasady, zgodnie z art. 4 ust. 3 ustawy o rachunkowości, wpisują się w jej zakres.

Na uwagę w tej części rozdziału zasługuje próba sformułowania własnej definicji, zarówno zarządzania, jak i zarządzania finansami szpitala. Wykorzystanie odniesienia do istoty zarządzania finansami ujętej w ustawie o finansach publicznych, właściwej dla szpitala - podmiotu będącego przedmiotem rozprawy w większym stopniu wpłynęłoby na wartość poznawczą tych definicji. Specyfikę finansów publicznych należałoby wyeksponować i traktować jako istotną determinantę zarządzania finansami szpitala.

W rozdziale 1.2 rozprawy wskazano liczne regulacje prawne (tab. 1.2) determinujące funkcjonowanie szpitali. Nie wskazano jednak w ich aspekcie czynników, które istotnie przekładają się na zarządzanie finansami szpitala. Najprawdopodobniej, niestety niesłusznie, podyktowane było to przekonaniem Doktorantki jako praktyka o ich oczywistości. Z powodzeniem natomiast wyeksponowano rolę zarządzania finansami szpitala w aspekcie funkcji zarządzania i decyzji ekonomiczno-finansowych (tab. 1.3). Prezentacja cech szpitali (rys. 1.4), podobnie czynników demograficznych i ekonomicznych (dlaczego tylko w przypisach?) pozwala zrozumieć specyfikę zarządzania ich finansami. Prezentacja wskazanych zagadnień mogłaby stanowić wprowadzenie do rozdziału pierwszego.

Rozdział 1.3 zawiera prezentację narzędzi zarządzania finansami, które Autorka rozprawy identyfikuje w ramach systemu rachunkowości finansowej (*uwaga: księgi rachunkowe to narzędzie do ewidencji; analiza finansowa – narzędzie rachunkowości zarządczej*) i rachunkowości zarządczej. Zwraca ponadto uwagę na obecność metod zarządzania sprzyjających poprawie efektywności zarządzania finansami (outsourcing, lean management, six sigma). Syntetyczna charakterystyka wszystkich zidentyfikowanych narzędzi w miejsce obszernego omówienia wybranych wpłynęłaby na wzrost wartości poznawczej tej części rozprawy. Odniesienie natomiast do istoty kontroli zarządczej zdefiniowanej w ustawie o finansach publicznych w połączeniu z prezentacją zaleceń ujętych w standardach kontroli zarządczej (Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r.) stanowiłoby niepodważalne uzasadnienie dla obecności narzędzi rachunkowości zarządczej w zarządzaniu finansami szpitala.

Z prezentacji w części teoretycznej przydatności narzędzi zarządzania finansami szpitala (tab. 1.4), bez odniesienia do szczegółów przeprowadzonych badań, można było zrezygnować. Odniesienie do wyników badań ma bowiem miejsce w rozdziale czwartym.

Rozdział 1.4 odnosi się do skuteczności zarządzania finansom szpitala i jej miar. Zawiera definicje skuteczności i wskazuje na konieczność dokonywania jej pomiaru. W aspekcie celów finansowych szpitala zabrakło, na co zwrócono uwagę w ocenie rozdziału 1.1 i 1.4, odniesienia do istoty zarządzania finansami publicznymi oraz kontroli zarządczej. Jej prezentacja

dotychczasowo uzasadniałaby wybór narzędzi oceny dokonań (rys. 1.7) w jednostkach sektora finansów publicznych, do których należy szpital będący podmiotem rozważań w recenzowanej rozprawie. Odnośnie narzędzi pomiaru (rys. 1.7) warto dokonać ponownej weryfikacji mając na uwadze, że wynik finansowy i „nowoczesne” narzędzia to mierniki. Ponadto budżetowanie i strategiczna karta wyników to narzędzia, w ramach którym ma miejsce zarówno pomiar finansowy, jak i niefinansowy.

Podsumowując, w zakończeniu rozdziału pierwszego zabrakło wyraźnego wskazania, iż zawartość tej części rozprawy, szczególnie mając na uwadze rozdział 1.3 i 1.4, stanowi podstawę weryfikacji hipotezy dotyczącej konieczności wykorzystania w zarządzaniu finansami narzędzi rachunkowości zarządczej.

Rozdział drugi rozprawy, Budżetowanie w systemie zarządzania finansami szpitala odnosi się do teoretycznego ujęcia budżetu, budżetowania, roli budżetowania, metod i technik budżetowania i skuteczności budżetowania i jej miar w zarządzaniu finansami.

Autorka rozprawy prezentuje (r. 2.1) definicje budżetu, także własną definicję budżetu szpitala, co należy uznać za przejaw dojrzałości wskazującej na umiejętność łączenia wiedzy i umiejętności praktycznych. Wartość poznawczą, mając na uwadze podmiot rozważań w rozprawie – szpital, wnosi prezentacja, niestety nie wszystkich, zagadnień teoretycznych w połączeniu z praktycznym ich ujęciem. Uwagę proponuje się zwrócić na prezentację przykładowej struktury budżetu (rys. 2.1) w części dotyczącej „budżetu przychodów”, zasadności jego ponownego ujęcia pomiędzy „budżetem należności” i „budżetem zapasów” oraz na zasadność powiązania „budżetu kosztów stałych działalności niemedycznej” z „budżetem kosztów zmiennych”.

Najważniejsze w tej części rozprawy jest podkreślenie przez Doktorantkę roli finansowej i zarządczej budżetowania w szpitalu, ponadto jego funkcji organizacyjnej, koordynacyjnej, edukacyjnej i komunikacyjnej.

Doprecyzowania wymaga stwierdzenie: „Wprowadzenie sztywnych ograniczeń budżetowych stanowiłoby motywację dla świadczeniodawców (podmiotów leczniczych) do ciągłego monitorowania kosztów działalności i poszukiwania sposobów ich racjonalizacji”. O jakie ograniczenia chodzi, czy ze strony NFZ, czy ograniczenia wewnętrzne? Może odpowiedzi będzie można udzielić mając na uwadze możliwość przygotowania budżetu w wersji optymistycznej, pesymistycznej i realistycznej.

Ważne, w r. 2.2, jest zwrócenie przez Doktorantkę uwagi na rolę budżetowania w realizacji zarządzania finansami szpitala, zarówno w kontekście funkcji zarządzania, jak i horyzontu czasowego. Odniesienie do przykładów z działalności szpitala przysporzyłoby wartości teoriopoznawczej części rozprawy. Prezentację w tab. 2.8 obszarów wspieranych przez budżetowanie należałoby rozważyć w szerokim horyzoncie czasowym. „Wzrost wartości organizacyjnej”, czy „Stabilizację finansową szpitala” trudno bowiem jednoznacznie przypisać do krótkiego czy średniego horyzontu czasowego.

Przegląd metod i technik budżetowania w teorii zarządzania ma miejsce w r. 2.3. Charakterystyka tylko wybranych sposobów budżetowania byłaby uzasadniona w kontekście przykładów z praktyki szpitala/szpitali w tym obszarze, których w tej części pracy Doktoranta nie przywołała.

W charakterystyce budżetowania metodą „od zera” trudno się zgodzić, że „rezultatem tej metody jest m.in. redukcja kosztów”. Rewizja kosztów w związku z możliwością zaplanowania działań do realizacji i optymalny dobór zasobów z pewnością. Mając na uwadze „odgórną” metodę budżetowania i budżetowanie partycypacyjne, warto zwrócić uwagę na możliwość wykorzystania obydwu metod jednocześnie, w tym prowadzenie negocjacji w celu ostatecznego ustalenia kształtu budżetu. Niejasne jest wskazanie na obecność dominujących rodzajów budżetów, budżetu wiodącego i budżetu kapitałowego. Z istoty budżetu wiodącego wynika bowiem, że budżet ten obejmuje budżety częściowe, w tym budżet operacyjny i finansowy, w którym mieści się budżet nakładów kapitałowych.

Skuteczność budżetowania w zarządzaniu finansami szpitala i jej miary zaprezentowano w r. 2.4. Doktorantka słusznie zwraca uwagę na specyfikę funkcjonowania podmiotów leczniczych. Pomiar dokonań bowiem wymaga ich znajomości. Prowadząc analizę krytyczną potencjalnych mierników oceny zabrakło w niej odwołania do wskaźników ekonomiczno-finansowych zaproponowanych do oceny podmiotów leczniczych w Rozporządzeniu Ministra Zdrowia z dnia 12 kwietnia 2017 r. Warto ponadto zwrócić uwagę na definicję miernika (s. 70), który stanowi kategorię ekonomiczną wykorzystywaną do oceny danego zjawiska, i nie utożsamiać go z miarą.

Świadomość Doktorantki odnośnie znaczenia pomiaru, cech mierników, ich zróżnicowania, a przede wszystkim konieczności ich doboru do oceny danego zjawiska (tab. 2.10-2.11) stanowi istotny aspekt tej części rozprawy. Należy zgodzić się, że zarówno wybór, jak i dobór mierników wpływa na skuteczność budżetowania w zarządzaniu finansami szpitala.

Podsumowując, ilustracja przykładami i komentarze uwzględniające realia wykorzystania metod budżetowania w zarządzaniu finansami stanowiłyby istotną wartość poznawczą w przedmiocie rozprawy. Ilustracji takiej z powodzeniem dokonano w części dotyczącej pomiaru. Prezentacja wad i zalet opisywanych metod budżetowania, której mimo zapowiedzi na stronie 67 nie dokonano, stanowiłaby istotną podstawę weryfikacji hipotezy dotyczącej niskiej skuteczności budżetowania w zarządzaniu finansami. Doktorantka powinna to wyraźnie wyartykułować w miejsce powściągliwych ocen.

Rozdział trzeci rozprawy, Miejsce budżetowania w podsystemie rachunkowości zarządczej szpitala wskazuje na specyficzne uwarunkowania systemu rachunkowości zarządczej szpitala, powiązania i relacje między budżetowaniem a innymi narzędziami rachunkowości zarządczej oraz siłę i kierunki oddziaływania budżetowania na proces zarządzania finansami szpitala. Zawiera także identyfikację zjawisk dysfunkcyjnych i pożądanych metod budżetowania w szpitalach w aspekcie tworzenia modeli hybrydowych.

Zasadnym jest zwrócenie przez Doktorantkę uwagi na system rachunkowości zarządczej (r. 3.1), którego zadaniem jest dostarczenie informacji (warto byłoby podkreślić, że o użyteczne informacje chodzi) na potrzeby zarządzających w celu podejmowania decyzji medycznych, niemedycznych itp. Słuszne jest uwzględnienie wpływu uwarunkowań społeczno-ekonomicznych, prawnych, politycznych, kulturowych, na kształt tego systemu (w tab. 3.1-3.2), w tym również na zarządzanie szpitalami. Należy także zgodzić się, że dobór metod i narzędzi rachunkowości zarządczej, w tym kształt systemu powinien odpowiadać zmieniającym się okolicznościom, w których problemy zarządcze są rozwiązywane.

Doktorantka, w r. 3.2, podkreśla celowość i trafność doboru narzędzi rachunkowości zarządczej. Dostrzega powiązania różnych narzędzi rachunkowości zarządczej (tab. 3.3) z modelami rachunku kosztów, strategiczną kartą wyników czy benchmarkingu. Nie we wszystkich powiązaniach odnosi się do przykładów ze szpitala oceniając co prawdą siłą tych relacji (wyniki badań r. 4). Wartościowej charakterystyki wybranych narzędzi dokonuje zarówno w przypisach, jak i tekście zasadniczym (te same treści - przypis 218 i str. 96). Szczegółową prezentację informacji kosztowych z powodzeniem zastąpiłby model budżetowania, dla którego punkt wyjścia stanowić mogła charakterystyka oddziału chirurgicznego. W tym celu można było wykorzystać rys. 3.1 i 3.2. Ewentualnie niezależna od przykładu kosztowego jednoczesna prezentacja zagadnień z obydwu wskazanych rysunków oddałaby relację budżetowania i strategicznej karty wyników.

Słusznie, w r. 3.3 Doktorantka przyjmuje obecność związków przyczynowo - skutkowych w realizacji działań. W procesie zarządzania, w ramach realizowanych jego funkcji, wskazuje na ich wspomaganie realizowane dzięki procesowi budżetowania (rys. 3.3, tab. 3.8). Przekłada je także na wsparcie procesu zarządzania finansami (tab. 3.9). Dla pełniejszej ilustracji omawianego oddziaływania brakuje jednak przykładów z działalności szpitala.

W r. 3.4 na uwagę zasługuje próba identyfikacji zjawisk dysfunkcyjnych w procesie budżetowania (autorski rys. 3.4), na które wpływ niewątpliwie mają aspekty behawioralne, nieodpowiednia organizacja struktury zarządczej (dotyczy delegowania uprawnień i odpowiedzialności) oraz kwestia komunikacji. Ważne jest także wskazanie przez Autorkę pożądanych aspektów w procesie budżetowania (autorski rys. 3.6) oraz prezentacja pożądanych metod budżetowania w odpowiedzi na niedostateczne możliwości informacyjne budżetowania tradycyjnego. Odniesienie w tej części rozprawy do hybrydowego modelu budżetowania (autorski rys. 3.5) należy uznać za przedwczesne.

Podsumowując, zawartość rozdziału trzeciego stanowi podstawę weryfikacji hipotezy dotyczącej ograniczonych możliwości informacyjnych budżetowania w realizacji procesu zarządzania finansami szpitala, a tym samym wsparcia tego procesu innymi narzędziami rachunkowości zarządczej.

Rozdział czwarty, Egzemplifikacja empiryczna budżetowania w realizacji procesów decyzyjnych zarządzania finansami w szpitalach zawiera charakterystykę przedmiotu i podmiotu badań własnych, założenia i ogólną metodykę badań, weryfikację przyjętych hipotez

pomocniczych. Odnosi się ponadto do oceny wykorzystania systemu rachunkowości zarządczej w procesie budżetowania, oczekiwań informacyjnych kadry menedżerskiej, czynników i narzędzi rachunkowości zarządczej determinujących proces budżetowania oraz wpływu procesu budżetowania na skuteczność zarządzania finansami szpitala. Oceny doboru celów i hipotez dokonano w pkt. 1 niniejszej recenzji.

Doktorantka słusznie zwraca uwagę (r. 4.1) na konieczność łączenia narzędzi rachunkowości zarządczej w obliczu licznych reform w sektorze finansów publicznych, w ramach których w coraz szerszym zakresie wykorzystywane są nowoczesne metody zarządzania. Przeprowadzenie badań odnośnie wykorzystania narzędzi rachunkowości w szpitalach publicznych zaplanowała w podmiotach posiadających certyfikat akredytacyjny uzyskiwany w związku z realizacją opieki i świadczeń zdrowotnych wysokiej jakości. Ponadto mając na uwadze 77% zwrot ankiet docenić należy cierpliwość i skuteczność Doktorantki jako badacza.

Prawidłowo należy ocenić dobór metod oraz etapy prac badawczych (r. 4.2), w tym powiązanie metod z przyjętymi do realizacji celami (tab. 4.1). Ocena tej części rozprawy utwierdza w przekonaniu, że przedwcześnie, mając na uwadze część teoretyczną rozprawy, jej Autorka dzieliła się spostrzeżeniami, których uzasadnienie znajduje się dopiero w części empirycznej. Analiza narzędzia badawczego (kwestionariusz ankiety, zał. 1) uzasadnia ograniczenie się w części teoretycznej rozprawy do wybranych zagadnień teoretycznych w części dotyczącej budżetowania. Nasuwa się ponadto refleksja, że elementy wypowiedzi w r. 3 powinny zostać zaprezentowane po części empirycznej, gdyż zawierały stwierdzenia sformułowane, a nie wyjaśnione, już po uzyskaniu wyników badań w kolejnej części rozprawy. Niewykluczone, że czytelniejszym rozwiązaniem w zgłębianiu wartości poznawczej rozprawy byłoby umieszczenie części badawczej bezpośrednio w części teoretycznej. Powiązania tych elementów recenzent był zmuszony dokonać samodzielnie.

Weryfikacja przyjętych hipotez pomocniczych, r. 4.3, dla pełnego zrozumienia, powinna być ujęta w kolejnych rozdziałach stanowiących bezpośrednie miejsce ich weryfikacji, w połączeniu z wynikami badań, które zaprezentowano w r. 4.4 - 4.7. W aktualnym układzie odnosi się wrażenie, że r. 4.3 powinien zostać zaprezentowany na końcu r. 4. W tej części pracy recenzent był zmuszony dokonać powiązań we własnym zakresie, podczas gdy to Doktorantka powinna była je wyraźnie wyartykułować.

Podsumowując, prezentację wyników przeprowadzonych badań, mimo uwag odnośnie brzmienia hipotez pomocniczych w r. 1, w aktualnym ich układzie należy ocenić pozytywnie. Poczynione w recenzji uwagi dotyczące prezentacji wyników badań w aspekcie weryfikacji hipotez proponuje się traktować jako wskazówki do doskonalenia warsztatu badawczego.

Rozdział piąty, **Hybrydowy model budżetowania w podsystemie rachunkowości zarządczej szpitala i jego wpływ na zarządzanie finansami**, zawiera założenia modelu, w tym scenariusze jego wdrożenia, wskazania co do sposobu organizacji systemu rachunkowości zarządczej, prezentację modelu i jego wdrożenie w praktyce. Obejmuje ponadto wieloaspektową ocenę

zapropowanego modelu oraz studium przypadku dotyczące jego zastosowania w podmiocie będącym przedmiotem rozprawy.

Założenia budowy hybrydowego modelu budżetowania (r. 5.1), wykorzystujące integrację narzędzi rachunkowości zarządczej, przede wszystkim budżetowania i strategicznej karty wyników są zasadne. Mając na uwadze istotę tych narzędzi, zdefiniowane w stosunku do proponowanego modelu oczekiwania należy uznać za realne. Wykorzystanie istoty strategicznej karty wyników, stanowiącej zrównoważony system komunikowania, pomiaru i kontroli realizacji strategii w połączeniu z budżetowaniem operacyjnym w szpitalu, może stanowić narzędzie dostarczające użytecznych narzędzi do podejmowania decyzji w różnych obszarach jego aktywności. Prezentacja korzyści, propozycja integracji mierników finansowych i niefinansowych podejście to dodatkowo uzasadnia.

W obliczu zmienności i niepewności otoczenia, na co Autorka dysertacji wskazuje, warto mieć na uwadze zmiany zarówno w strategii, jak i na poziomie celów operacyjnych szpitala. Wpływ zmian znajdzie wówczas odzwierciedlenie w „hierarchii” postrzegania perspektyw strategicznej karty wyników, gdzie celem w perspektywie finansowej, mając na uwadze sytuację finansową podmiotów leczniczych, głównym problemem nie będzie „na co przeznaczyć zysk” ale „jak/jakie źródła finansowania pozyskać, żeby zapewnić niezakłócone funkcjonowanie szpitala”. Jest to ta elastyczność, na którą Doktorantka wskazuje proponując hybrydowy model budżetowania.

Wykorzystanie narzędzi, których integrację Autorka dysertacji proponuje, pozostaje w gestii zarządzających. Dlatego trudno zaakceptować podejście scenariuszowe odzwierciedlające wpływ czynników zewnętrznych na sam proces wdrożenia samego narzędzia. Metodę scenariuszową, jako metodę prognozowania wykorzystywaną w podejmowaniu decyzji zarządczych, wykorzystuje się bowiem do projekcji budżetowanych wartości w odpowiedzi zarówno na czynniki zewnętrzne, jak i wewnętrzne. Wieloaspektowe ujęcie zmiennych rzeczywiście pozwala przyjmować scenariusze optymistyczne, pesymistyczne i realistyczne. Na potrzeby zarządzania finansami szpitala, w aktualnych warunkach ich funkcjonowania, takie podejście jest jak najbardziej uzasadnione.

Doktorantka słusznie wskazuje na konieczność dostosowania systemów, w tym systemu rachunkowości zarządczej oraz systemu IT itp. do hybrydowego modelu budżetowania (r. 5.2). W miejsce powtórnej prezentacji wyników badań (dla przykładu tab. 4.11 i tab. 5.5) cenniejsze byłoby wskazanie korzyści z wykorzystania ocenianych narzędzi rachunkowości w aspekcie nowego modelu. W części dotyczącej dostosowania wybranych narzędzi w związku z jego wdrożeniem warto zwrócić uwagę, iż dla potrzeb podejmowania decyzji zarządczych (tab. 5.8), poza obligatoryjnym dla określonych świadczeniodawców modelem rachunku kosztów, niezbędne będą decyzyjne modele rachunku kosztów.

Należy zgodzić się z Doktorantką (r. 5.3), że korzyści z wdrożenia hybrydowego modelu budżetowania powinny przewyższać jego koszty, że w praktyce proces ten wymaga zarówno zaangażowania kadry zarządzającej wszystkich szczebli, jak i wszystkich pracowników oraz że

niezbędna jest ocena stanu wyjściowego dla podejmowanych działań z wykorzystaniem odpowiednich metod analitycznych.

Kluczowa, w tej części rozprawy, jest prezentacja istoty wykorzystania hybrydowego modelu budżetowania ilustrowana przykładem integracji strategicznej karty wyników i budżetowania w aspekcie wybranych działań. We wskazaniu etapów implementacji hybrydowego modelu budżetowania natomiast istotne jest, że Doktorantka uwzględnia związki przyczynowo - skutkowe oraz wskazuje na konieczność ciągłego doskonalenia modelu.

Trafną syntezę korzyści ze stosowania hybrydowo modelu budżetowania Autorka rozprawy prezentuje w r. 5.4, co ilustruje w studium przypadku w r. 5.5. Zgodnie ze wskazaniami postępowania we wdrożeniu modelu ocenia sytuację wyjściową z wykorzystaniem analizy SWOT, następnie z wykorzystaniem strategicznej karty wyników prezentuje cele w wyodrębnionych jej perspektywach. W myśl zasady zarządzania, z której wynika, że dla jego skuteczności niezbędny jest pomiar, proponuje mierniki do oceny przyjętych do realizacji celów. W celu realizacji zdefiniowanych zamierzeń projektuje zadania i określa dla nich budżet. Zaprezentowany proces jest logiczny. Doktorantka, jak wynika z komentarzy w tej części rozprawy ma na uwadze konieczność dokonywania zmian w procesie zarządzania. Wykorzystując elastyczność narzędzi składających się na strukturę modelu dostrzega działanie sprzężeń zwrotnych, zarówno na etapie kontroli efektów zaplanowanych działań, jak również na poziomie weryfikacji przyjętych pierwotnie założeń. Takie postrzeganie świadczy zarówno o dojrzałości Doktorantki, jak i zaproponowanego w dysertacji modelu.

Podsumowując aplikacyjną część rozprawy należy przyznać, że zaproponowany przez Doktorantkę hybrydowy model budżetowania odpowiada stawianym przed nim oczekiwaniom w zakresie możliwości wykorzystania go w zarządzaniu finansami szpitala. Mając na uwadze jego elastyczność wpisuje się w całej rozciągłości w istotę zarządzania zapewniając wsparcie informacyjne dla realizacji wszystkich funkcji zarządzania.

5. Ogólna ocena pracy

Postawiony przez Doktorantkę cel pracy został osiągnięty dzięki realizacji przyjętych celów teoriopoznawczych i empirycznych. Zawartość poszczególnych rozdziałów stanowiła podstawę weryfikacji hipotez badawczych. Obecność uwag w pkt. 1-4 stanowi naturalną konsekwencję uprawnień recenzenta. Doktorantce stwarza możliwość doskonalenia warsztatu badawczego.

Pozytywnie należy ocenić interdyscyplinarność podejścia zarówno w pracy, jak również samej Doktorantki. Znajduje ono m.in. wyraz w propozycji integracji różnych narzędzi rachunkowości zarządczej w zarządzaniu finansami. W świadomości Doktorantki natomiast, w której gestii, z racji zajmowanego stanowiska księgowej w szpitalu, znajdują się narzędzia systemu rachunkowości finansowej, w konieczności połączenia ich z narzędziami systemu rachunkowości zarządczej.

Prezentowany problem badawczy wpisuje się ponadto w koncepcję nowego publicznego zarządzania, a hybrydowy model budżetowania stanowi przykład narzędzia sprzyjającego wzrostowi sprawności zarządzania w jednostkach sektora finansów publicznych.

Recenzowana rozprawa doktorska stanowi oryginalne rozwiązanie problemu badawczego będącego jej przedmiotem. Wykazuje ogólną teoretyczną wiedzę Doktorantki z obszaru dyscypliny nauk o zarządzaniu i jakości oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

6. Konkluzja

Mając na uwadze pozytywną ocenę pracy, rozprawa doktorska magister Beaty Pesty, w moim przekonaniu, spełnia wymagania określone w ustawie z dnia 14 marca 2003 roku o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. nr 65 poz. 595 z późn. zm.).

Niniejszym wnioskuję o jej przyjęcie i dopuszczenie do publicznej obrony.

dr hab. Wioletta Baran, prof. SGH