

Akademia WSB

Dąbrowa Górnicza, Cieszyń, Olkusz, Żywiec, Kraków

Wydział Nauk Stosowanych

mgr Beata Pesta

**HYBRYDOWY MODEL BUDŻETOWANIA
JAKO NARZĘDZIE ZARZĄDZANIA FINANSAMI
SZPITALI**

Autoreferat pracy doktorskiej napisanej pod kierunkiem:
dra hab. Piotra Szczypy, prof. uczelni (Politechnika Warszawska)

Dąbrowa Górnicza 2022

Spis treści

1. Przesłanki wyboru tematu pracy	3
2. Cele pracy i hipotezy badawcze.....	5
3. Przebieg badań i struktura pracy	7
4. Wyniki badań w kontekście hipotez badawczych	12
5. Wnioski z badań.....	14
6. Kierunki dalszych badań.....	21
7. Wartość dodana pracy.....	22
8. Plan pracy	24

1. Przesłanki wyboru tematu pracy

Zmiany zachodzące w ochronie zdrowia w ostatnich latach, w szczególności te, które dotyczą systemu finansowania świadczeń zdrowotnych oraz zwiększenia odpowiedzialności kierownictwa podmiotów leczniczych, za osiągnięte wyniki postawiły przed zarządzającymi placówkami służby zdrowia nowe wyzwania¹. Z jednej strony wzrasta ryzyko prowadzenia działalności leczniczej, wynikające z coraz trudniejszej sytuacji finansowej szpitali², deficytu kadr medycznych, ciągłych zmian prawnych, nakładających nowe obowiązki i wymagania. Z drugiej strony, rosną też wymagania i oczekiwania pacjentów, wynikające z postępu medycyny, którym należy sprostać. Stąd niezwykle istotne jest zarówno efektywne gospodarowanie dostępnymi zasobami, ale i poszukiwanie możliwości udzielania nowych świadczeń zdrowotnych, a zatem i nowych źródeł przychodów.

Aktualnie zarządzanie szpitalem w szczególności finansami to zagadnienie niezwykle istotne. Dyskusje, debaty i konferencje dotyczące tego tematu są nieustannie podejmowane, zajmując tym samym kluczowe miejsca w mediach. Samo otoczenie szpitala jest wciąż dla badaczy nowym obszarem, w którym ustawicznie dokonują się zmiany. Jest to obszar interdyscyplinarny absorbujący decydentów z obszaru nauk medycznych społecznych, ekonomii oraz świata prawa.

W związku z przeprowadzanymi reformami, podmioty lecznicze zbliżyły się w funkcjonowaniu do przedsiębiorstw uzyskując tym samym pewnego rodzaju niezależność. Spowodowało to, że są zobligowane do aktywnego konkurowania, co wymusza na zatrudnionych w nich menedżerach myślenia w kategoriach strategicznych³. Dotychczasowe reformy w służbie zdrowia nie przyniosły ani oczekiwanych efektów ani też usprawnienia i powstrzymania zadłużania się szpitali. Wskazane jest zatem prowadzenie dalszych badań nie tylko nad skutecznym sposobem finansowania systemu zdrowotnego, ale również nad

¹ Jak powszechnie wiadomo od wielu lat system opieki zdrowotnej cierpi na niedofinansowanie. Ponadto pandemia SARS-COV-2 zintensyfikowała skalę problemów z jakimi od wielu lat zmagają się podmioty lecznicze. Pandemia obnażyła wyraźnie to, że zarówno koszty świadczeń covidowych, jak i koszty pozostałych świadczeń szpitalnych są niedoszacowane.

² Według danych Ministerstwa Zdrowia, na koniec III kwartału 2020 r. wartość zobowiązań samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej (SPZOZ) ogółem wynosiła ponad 15,2 mld zł. Dla porównania w 2019r zobowiązania tych szpitali oscylowały wokół 14,6 -14, 3 mld zł.

³ A. Jabłoński, M. Jabłoński, *Wdrażanie Strategicznej Karty Wyników w jednostkach służby zdrowia „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”* nr 6 (81), 2006, s. 26.

efektywnymi metodami zarządzania placówkami ochrony zdrowia⁴. Należy zwrócić uwagę iż większość szpitali w Polsce to podmioty publiczne. Dlatego też, osoby zarządzające szpitalami powinny zdać sobie sprawę z roli jaką pełni sektor publiczny oraz konieczności odstąpienia od pasywnego zawiadywania na rzecz wprowadzenia kanonu zarządzania na sprecyzowanych wskaźnikach efektywności, kontrolowaniu przygotowanych planów i wyników oraz racjonalizacji wydatków publicznych.

Opisana sytuacja nasunęła potrzebę zwrócenia większej uwagi na prawidłowe zarządzanie finansami szpitali, celem poprawy ich efektywności i rentowności. Konieczne więc wydaje się wprowadzenie nowych metod zarządzania pomagających uporządkować dezorganizację panującą w służbie zdrowia, a także stosowanie narzędzi uwzględniających takie elementy jak: ekonomia, społeczeństwo, technologia oraz uwarunkowania prawne. Należy zwrócić uwagę, iż problematyka zarządzania finansami podmiotów leczniczych stanowi ciekawy obszar badań szczególnie w obecnych realiach, gdy system opieki zdrowotnej w Polsce podlega stałym przeobrażeniom. Okoliczności te zrodziły potrzebę dokładnego przeanalizowania narzędzi rachunkowości zarządczej i opracowania nowych modeli przydatnych w sferze zarządzania finansami szpitali.

W rozprawie podjęto próbę wypełnienia następujących luk badawczych:

- **luki teoretycznej** – w zakresie możliwości integrowania ze sobą kilku narzędzi rachunkowości zarządczej,

- **luki metodycznej** – w oparciu o przeprowadzone badania opracowano autorską koncepcję hybrydowego modelu budżetowania jako narzędzia zarządzania finansami szpitala stanowiącą integrację budżetowania operacyjnego ze strategiczną kartą wyników.

- **luki empirycznej** – w ramach której przeprowadzono badanie stosowania budżetowania oraz narzędzi rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania szpitalami. Ponadto podjęto próbę oceny możliwości wdrożenia opracowanej autorskiej koncepcji hybrydowego modelu budżetowania.

Powyższe powody, poza zawodowym i prywatnym zainteresowaniem tematyką zarządzania finansami szpitali, stały się impulsem do podjęcia badań empirycznych, których wyniki stanowią kluczową część rozprawy doktorskiej.

⁴ R. Lewandowski, *Wykorzystanie Zrównoważonej Karty Wyników w organizacjach ochrony zdrowia – studium przypadku*, „Współczesne Zarządzanie” 4/2008, s. 84 i A. Frączkiewicz-Wronka, *Wykorzystanie technologii informatycznych w ochronie zdrowia – studium przypadku*, „Współczesne Zarządzanie” nr 2, 2006, s. 76, 79.

2. Cele pracy i hipotezy badawcze

Wyniki pogłębionych badań literaturowych w wyznaczonym obszarze stały się podstawą sformułowania celu głównego, celów częściowych oraz postawienia hipotez badawczych. W związku z powyższym, dla zidentyfikowanego problemu badawczego **główny cel** dysertacji został sformułowany w następujący sposób: *Opracowanie hybrydowego modelu budżetowania w ramach podsystemu rachunkowości zarządczej jako narzędzia zarządzania finansami szpitali*. Osiągnięcie celu głównego wiąże się z realizacją celów częściowych, które zostały sformułowane w jako cele teoretyczno-poznawcze i empiryczne.

Cele teoretyczno-poznawcze:

- C1: Przegląd rozwiązań z zakresu zarządzania i budżetowania w literaturze przedmiotu.
- C2: Wskazanie relacji między budżetowaniem, a podsystemem rachunkowości zarządczej i wspomaganie informacyjnym procesów decyzyjnych w procesie zarządzania finansami szpitalami.
- C3: Opracowanie autorskiej definicji „budżetowania hybrydowego”.
- C4: Identyfikacja pożądanych narzędzi rachunkowości zarządczej tworzących hybrydowe rozwiązania budżetowania w szpitalach.
- C5: 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.

Cele empiryczne:

- C6: Rozpoznanie oczekiwań informacyjnych kadry menedżerskiej na tle wykorzystania budżetowania.
- C7: Określenie czynników i narzędzi rachunkowości zarządczej wspomagających lub hamujących proces budżetowania.
- C8: Określenie wpływu procesu budżetowania i innych narzędzi rachunkowości zarządczej na zarządzanie finansami szpitali.
- C9: Zbadanie wpływu modelu hybrydowego budżetowania na możliwości zarządzania finansami szpitala.

Z uwagi na przyjęty cel główny oraz cele pomocnicze, a także przesłanki podjęcia tematu dysertacji 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 wiodącej przyjęto do weryfikacji następujące **hipotezy pomocnicze**:

H1. W większości szpitali z grupy tzw. „Złota setka”⁵ stosowane jest budżetowanie operacyjne.

H2. Główne wady budżetowania operacyjnego w praktyce zarządzania finansami szpitali należą do zbioru często spotykanych i wymienianych w literaturze przedmiotu.

H3. Istnieje zależność między średnioroczną wartością kontraktu szpitala z NFZ a skłonnością do zmian w procesie budżetowania.

H4. Budżetowanie w szpitalach w ramach informacyjnej funkcji rachunkowości zarządczej zapewnia niewielką część informacji niezbędnych do skutecznego procesu zarządzania finansami szpitali.

H5. We wszystkich szpitalach, które zapisały w swojej strategii jako główny cel m.in. poprawę kontroli kosztów (tj. zwiększenie stabilności finansowej), nie ma planów rezygnacji z dalszego stosowania procesu budżetowania.

H6. Wprowadzanie zmian w procesie budżetowania nie jest zależne od nieprzewidywalnych elementów otoczenia szpitala.

H7. Budżetowanie pozytywnie oddziałuje na zarządzanie finansami szpitala, co przekłada się na poprawę wyników finansowych oraz lepsze wykorzystanie zasobów.

Zaprezentowane hipotezy sformułowano na podstawie:

⁵ Podmiotem badań niniejszej rozprawy są szpitale posiadające certyfikat akredytacyjny, który uzyskują od Ministra Zdrowia poprzez udział w programie akredytacji, która jest zewnętrzną oceną pracy szpitali prowadzoną przez Centrum Monitorowania Jakości (CMJ). Zarządzeniem Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 31 marca 1994r CMJ jest instytucją o zasięgu ogólnopolskim, działającą w zakresie inspirowania i wspierania placówek medycznych w dążeniu do poprawy jakości opieki i świadczeń zdrowotnych. XVII Ogólnopolski ranking „Bezpieczny szpital 2020”, organizowany przez CMJ prezentuje cztery dodatkowe rankingi, z których to właśnie autorka rozprawy wybrała tzw. „Złotą setkę” obejmującą 100 wielospecjalistycznych szpitali zabiegowych.

Więcej na temat rankingu na stronie: <https://www.cmj.org.pl/ranking>.

- wyników pogłębionych badań literaturowych z zakresu budżetowania oraz teorii uwarunkowań systemu rachunkowości zarządczej szpitali,
- doświadczenia autorki zdobytego w pracy w szpitalu,
- pilotażowych badań przeprowadzonych na potrzeby opracowania artykułów naukowych.

3. Przebieg badań i struktura pracy

Głównym celem rozprawy, na którym koncentrowała się realizacja procesu badawczego było opracowanie hybrydowego modelu budżetowania w ramach podsystemu rachunkowości zarządczej jako narzędzia zarządzania finansami szpitali. Program badań zrealizowanych w ramach rozprawy doktorskiej obejmował jedenaście etapów działań. Dla każdego etapu określono zadania do realizacji oraz przyporządkowano metodę badawczą (tabela 1).

Tabela 1. Etapy badań przeprowadzonych w ramach rozprawy doktorskiej

Nazwa etapu	Metoda badawcza	Realizacja celu
ETAP 1 Przegląd literatury krajowej i zagranicznej, określenie pojęcia zarządzania, zarządzania finansami, budżetu i budżetowania	- metoda analizy, - metoda porównania, - metoda syntezy, - metoda indukcji i dedukcji.	C1: Przegląd rozwiązań z zakresu zarządzania i budżetowania w literaturze przedmiotu.
ETAP 2 Określenie roli i funkcji budżetowania w zarządzaniu finansami szpitali.	- metoda analizy, -metoda porównania, - metoda syntezy, - metoda indukcji i dedukcji.	C1: Przegląd rozwiązań z zakresu zarządzania i budżetowania w literaturze przedmiotu. C2: Wskazanie relacji między budżetowaniem a podsystemem rachunkowości zarządczej i wspomaganie informacyjnym procesów decyzyjnych w procesie zarządzania finansami szpitali.
ETAP 3 Wskazanie uwarunkowań podsystemu rachunkowości zarządczej w szpitalach.	- metoda analizy, - metoda porównania, - metoda syntezy - metoda indukcji i dedukcji.	C1: Przegląd rozwiązań z zakresu zarządzania i budżetowania w literaturze przedmiotu. C2: Wskazanie relacji między budżetowaniem a podsystemem rachunkowości zarządczej i wspomaganie informacyjnym procesów decyzyjnych w procesie zarządzania finansami szpitali. C3: Opracowanie autorskiej definicji „budżetowania hybrydowego”.

<p>ETAP 4 Określenie relacji między budżetowaniem, a systemem rachunkowości zarządczej i wspomaganie informacyjnym procesów decyzyjnych w procesie zarządzania finansami.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - metoda analizy, - metoda porównania, - metoda indukcji i dedukcji. 	<p>C2: Wskazanie relacji między budżetowaniem a podsystemem rachunkowości zarządczej i wspomaganie informacyjnym procesów decyzyjnych w procesie zarządzania finansami szpitali. C3: Opracowanie autorskiej definicji „budżetowania hybrydowego”. C4: Identyfikacja pożądanych narzędzi rachunkowości zarządczej tworzących hybrydowe rozwiązania budżetowania w szpitalach</p>
<p>Etap 5 Rozpoznanie zjawisk dysfunkcyjnych i pożądanych różnych metod budżetowania w szpitalach – tworzenie hybrydowych modeli budżetowania.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - metoda analizy, - metoda porównania, - metoda syntezy, - metoda indukcji i dedukcji. 	<p>C3: Opracowanie autorskiej definicji „budżetowania hybrydowego”. C4: Identyfikacja pożądanych narzędzi rachunkowości zarządczej tworzących hybrydowe rozwiązania budżetowania w szpitalach.</p>
<p>Etap 6 Identyfikacja potrzeb informacyjnych kadry zarządzającej w szpitalach. (przeprowadzenie wywiadu)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - metoda badania dokumentów, - metoda obserwacji uczestniczącej, - wywiad indywidualny, - metoda indukcji i dedukcji. 	<p>C6: Rozpoznanie oczekiwań informacyjnych kadry menedżerskiej na tle wykorzystania budżetowania.</p>
<p>Etap 7 Wysłanie wcześniej opracowanych kwestionariuszy ankietowych.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - badanie ankietowe. 	<p>C5: 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.</p>
<p>Etap 8 Zebranie i przetworzenie wyników badań empirycznych.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - metoda badania dokumentów, - metoda obserwacji uczestniczącej, - metoda indukcji i dedukcji, - badanie ankietowe. 	<p>C5: 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.</p>
<p>Etap 9 Analiza wykorzystania czynników i narzędzi rachunkowości zarządczej wspomagających lub hamujących proces budżetowania.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - metoda badania dokumentów, - metoda obserwacji uczestniczącej, - metoda indukcji i dedukcji, - badanie ankietowe. 	<p>C5: 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.</p>

Etap 10 Opracowanie koncepcji hybrydowego modelu budżetowania, przy uwzględnieniu uwarunkowań organizacyjnych działalności szpitala i wykorzystywanego podsystemu rachunkowości zarządczej.	- metoda badania dokumentów, - metoda obserwacji uczestniczącej, - metoda indukcji i dedukcji, - badanie ankietowe.	C5: 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.
Etap 11 Przeprowadzenie próbnego wdrożenia rozwiązań modelowych w Samodzielnym Publicznym Zakładzie Opieki Zdrowotnej w Brodnicy.	- metoda indukcji i dedukcji, - metoda obserwacji uczestniczącej.	C9: Zbadanie wpływu modelu hybrydowego budżetowania na możliwości zarządzania finansami szpitala.

Źródło: opracowanie własne.

W ramach badania literatury przedmiotu poddano pogłębionej analizie tematykę budżetowania oraz zarządzania finansami polskich szpitali. Badania o charakterze teoretyczno-poznawczym trwały od 04.2019 do 10.2021 roku. Z kolei badania empiryczne wykonano w pięciu fazach i trwały od 05.2019 do 08.2021 roku.

Faza I- przeprowadzono obserwację uczestniczącą w szpitalu, w którym autorka rozprawy pracuje⁶. Okres obserwacji trwał dwa lata, tj. od 01.05.2019 do 31.05.2021 roku. Obejmował dwa pełne cykle opracowywania budżetu dla badanego szpitala. W drodze obserwacji uczestniczącej rozpoznano czynniki warunkujące, które hipotetycznie mogą wpływać na: określone cechy budżetowania w szpitalach planowany obszar zmian w jego stosowaniu, implementowanie narzędzi wspomagających zarządzanie⁷. Wykorzystanie obserwacji uczestniczącej pozwoliło na sformułowanie części hipotez badawczych w szczególności do hipotez zakładających o istnieniu pewnych zależności, w których zmienną objaśniającą jest czynnik warunkujący.

Faza II – przeprowadzone zostało (04.01.2020r) badanie pilotażowe do którego wybrano 10 podmiotów (tj. szpitali posiadających status szpitala akredytowanego)⁸.

⁶ ZOZ SPZOZ w Brodnicy.

⁷ Czynniki takimi są np.: forma prawna szpitala (publiczne, niepubliczne) oraz charakter (powiatowy szpital specjalistyczny, kliniczny), wielkość szpitala (wysokość kontraktu z NFZ), stopień postrzeganej (przez dyrekcję szpitala) zmienności i niepewności otoczenia, założenie (zapisane w strategii i misji szpitala) o rozwoju m.in. przez wzrost konkurencyjności na rynku usług zdrowotnych oraz zwiększenie zadowolenia pacjentów.

⁸ Identyfikacji szpitali posiadających certyfikat akredytacyjny posłużyła lista z CMJ, która jest na bieżąco (codziennie) aktualizowana. Aktualnie około 200 szpitali w Polsce ma akredytację przyznaną przez Ministra Zdrowia.

Z przeprowadzonego badania próbnego uzyskano 3 wypełnione kwestionariusze. Uzyskano zatem 30% zwrotu. Z uwagi na brak zastrzeżeń respondentów nie zmieniono po badaniu próbnym treści kwestionariusza.

Faza III – przeprowadzone zostało (28.01.2020r) badanie właściwe. Drogą mailową skontaktowano się z 217 szpitalami w Polsce⁹. Do 30 marca 2020 roku otrzymano drogą elektroniczną tylko 9 zwrotnych ankiet (czyli około 4% respondentów do których wysłano zaproszenie do uczestnictwa w badaniu w wersji mailowej, wypełniło ankietę). Na przełomie kwietnia i maja 2020 roku podjęto kolejną próbę wysyłki kwestionariusza (wykonano równoległe kilkanaście telefonów z prośbą o wypełnienie ankiety-niestety prośby były bezskuteczne). Decydującą przyczyną okazała się pandemia koronawirusa, która od marca 2020 roku sparaliżowała polską ochronę zdrowia¹⁰. W związku z zaistniałą sytuacją odłożono w czasie pozyskiwanie ankiet do badania.

Faza IV - podjęto kolejną próbę przeprowadzenia badań właściwych, 2 lutego 2021 roku wysłano ponownie do 211¹¹ podmiotów leczniczych posiadających akredytację ankietę z prośbą o jej wypełnienie. W rezultacie do 30 kwietnia otrzymano 56 wypełnionych ankiet drogą elektroniczną (co daje 26,5% zwrotu). W celu zmniejszenia błędu statystycznego dokonano ponownie weryfikacji szpitali posiadających akredytację. Wykorzystano ranking jaki przeprowadza każdego roku CMJ¹². Autorka rozprawy z rankingu „Bezpieczny Szpital 2020” wybrała grupę tzw. "Złota setka", obejmującą 100 wielospecjalistycznych szpitali zabiegowych i onkologicznych. Listę skonfrontowano z wcześniej otrzymanymi odpowiedziami i dodatkowo wysłano ankiety do szpitali, które wcześniej nie udzieliły

⁹ Według danych z CMJ na dzień wysyłki ankiet w Polsce było 217 szpitali z aktualnym certyfikatem akredytacji.

¹⁰ W związku z trwającą pandemią wirusa SARS-Cov2 oraz nakładanymi nieustannie nowymi regulacjami prawnymi (choćby wypłaty dodatków, obsługa projektów dedykowanych dla personelu medycznego), służby administracji szpitali (działy księgowo) nie nadążały z wykonywaniem na bieżąco swoich obowiązków.

¹¹ Według danych z CMJ na dzień wysyłki ankiet w Polsce było 211 szpitali z certyfikatem akredytacji.

¹² Rankingu „Bezpieczny szpital 2020", to badanie ankietowe dotyczące jakości świadczeń medycznych w placówkach opieki zdrowotnej. W ankiecie znalazły się pytania dotyczące całości funkcjonowania szpitali. Zapytano zarówno o infrastrukturę, kluczowe procesy mające wpływ na bezpieczeństwo pacjentów, jak i o dostępność personelu oraz o finanse szpitala. Pytania dotyczyły blisko 260 wymogów, którym przypisana jest odpowiednia waga punktowa. Są one podzielone na 15 działów i trzy obszary tematyczne, takie jak: zarządzanie opieką medyczną, jakość usług. Największa grupa szpitali uczestniczących w rankingu to szpitale publiczne, które stanowiły około 77 proc. odpowiadających. Więcej na temat rankingu na stronie: <https://www.cmj.org.pl/ranking/wyniki>.

odpowiedzi. Po otrzymaniu dodatkowych odpowiedzi sporządzono wykaz szpitali (od 1-77) w którym przypisano odpowiednią punktację otrzymaną w rankingu.

Faza V- w ramach badań własnych przeprowadzony został indywidualny wywiad z Dyrektorem ZOZ SPZOZ w Brodnicy, który umożliwił uzyskanie informacji na pytania o główne oczekiwania informacyjne kadry menedżerskiej w szpitalu.

Zaprezentowanemu porządkowi badań została podporządkowana struktura pracy która została podzielona na pięć rozdziałów, poprzedzonych wstępem oraz zakończenia i spisu: literatury, tabel i rysunków stanowiących realizację poszczególnych etapów badań. Struktura pracy została również zdeterminowana przez przyjęte cele i hipotezy badawcze.

Rozdział pierwszy, stanowi wprowadzenie do przedstawianej w rozprawie problematyki. Zdefiniowano w nim istotę oraz pojęcia: zarządzania oraz zarządzania finansami. Następnie w dalszej części scharakteryzowano narzędzia zarządzania finansami w szpitalach w dalszej kolejności omówiono ich skuteczność i miary .

Rozdział drugi, prezentuje istotę procesów budżetowania w teorii zarządzania finansami. Wskazuje elementy procesu budżetowania, od podstawowych pojęć, metod i narzędzi budżetowania, proces realizacji budżetów po system mierników wykorzystywanych w ocenie skuteczności budżetowania w zarządzaniu finansami szpitala

Rozdział trzeci, przedstawia między innymi specyficzne uwarunkowania systemu rachunkowości zarządczej szpitali. W dalszej części przybliżono powiązania i zależności budżetowania z wybranymi narzędziami rachunkowości zarządczej, które zaprezentowano w tabeli celem uzasadnienia dokonanej oceny. Omówiono siłę i kierunki oddziaływania budżetowania w systemie rachunkowości zarządczej na proces zarządzania finansami szpitala. W ostatnim podrozdziale scharakteryzowano identyfikację zjawisk dysfunkcyjnych i pożądaných różnych metod budżetowania w szpitalach.

Rozdział czwarty, ma charakter badawczy i praktyczny, w którym zaprezentowano wyniki badań empirycznych w zakresie stosowania budżetowania w ankietowanych szpitalach. W pierwszych dwóch podrozdziałach przedstawiono: przedmiot i podmiot badań własnych, założenia i ogólną metodykę badań oraz pytania badawcze, hipotezy jak również zastosowane metody badawcze. W dalszej kolejności omówiono wyniki obserwacji uczestniczącej. W następnej części rozdziału opisano badanie ankietowe – jego organizację przebieg oraz wyniki. W oparciu o uzyskane badania zweryfikowano hipotezy badawcze.

W kolejnych podrozdziałach dokonano oceny wykorzystania systemu rachunkowości zarządczej w procesie budżetowania jak również przybliżono oczekiwania informacyjne kadry menedżerskiej na tle wykorzystania budżetowania. Ostatni podrozdział poświęcono tematyce wpływu procesu budżetowania na skuteczność zarządzania finansami szpitali.

Rozdział piąty, to aplikacja wiedzy oraz ustaleń czterech poprzednich rozdziałów pracy. Zaprezentowano w nim opracowany przez autorkę rozprawy hybrydowy model budżetowania operacyjnego dla potrzeb zarządzania finansami w szpitalu¹³. W pierwszej części tego rozdziału omówiono ogólne założenia modelu oraz dostosowanie organizacji rachunkowości zarządczej Szpitala w Brodnicy do założeń nowego modelu. W kolejnym podrozdziale dokonano prezentacji wdrożenia hybrydowego modelu budżetowania w szpitalu, gdzie autorka rozprawy pracuje.

W **zakończeniu** dysertacji podsumowano przeprowadzone badania oraz wyartykułowano kluczowe wnioski płynące z rozprawy, które mają znaczenie zarówno poznawcze jak i aplikacyjne. Zaproponowano także kolejne perspektywy badawcze dotyczące omawianego zagadnienia. W sposób syntetyczny przedstawiono osiągnięcia w odniesieniu do postawionych celów badawczych, jak również wkład własny autorki w dotychczasowy stan wiedzy w zakresie budżetowania i zarządzania finansami w polskich szpitalach.

4. Wyniki badań w kontekście hipotez badawczych

Uzyskane wyniki badań pozwoliły na zweryfikowanie sformułowanych hipotez pomocniczych. Wyniki weryfikacji hipotez pomocniczych zaprezentowano w tabeli 2.

¹³ Zaprezentowany przez autorkę hybrydowy model budżetowania stanowi integrację budżetowania operacyjnego ze strategiczną kartą wyników. Model ten został stworzony dla szpitali (stanowiących podmiot badań empirycznych zaprezentowanych w niniejszej pracy). Wyselekcjonowanie takiego obszaru nie było przypadkowe. Opieka zdrowotna jest bezprecedensowym elementem funkcjonowania każdego kraju a reformy sektora zdrowotnego są niezwykle trudne do przeprowadzania. Sprawnie działające systemy ochrony zdrowia opierają się na solidnych i stabilnych mechanizmach finansowania oraz wiarygodnych informacjach, na których mogą bazować osoby decyzyjne.

Tabela 2. Zestawienie hipotez pomocniczych i efektów ich weryfikacji

HIPOTEZA	EFEKT WERYFIKACJI	UZASADNIENIE
H1: W większości szpitali z grupy tzw. „Złota setka” stosowane jest budżetowanie operacyjne.	Niepotwierdzona	Budżetowanie operacyjne wykorzystuje 42% badanych szpitali.
H2: Główne wady budżetowania operacyjnego stosowane w praktyce zarządzania finansami szpitali należą do zbioru często spotykanych i wymienianych w literaturze przedmiotu.	Potwierdzona	Respondenci jako bardzo istotne w budżetowaniu wskazywali wady, które z reguły są znane i wskazywane w literaturze chociażby: wzrost ilości sporządzanych dokumentów, zbyt rygorystyczne podejście, konieczność stworzenia systemu nadzoru, itp..
H3: Istnieje zależność między średnioroczną wartością kontraktu szpitala z NFZ, a skłonnością do zmian w procesie budżetowania.	Potwierdzona	Współczynnik korelacji rang Spearmana wyniósł 0,29. Oznacza to współzależność o słabej sile dodatnią - wraz ze wzrostem wartości kontraktu szpitala (mierzonej wielkością zawartego średniego rocznego kontraktu z NFZ) wzrasta także zakres planowanych zmian w procesie budżetowania.
H4: Budżetowanie w szpitalach w ramach informacyjnej funkcji rachunkowości zarządczej zapewnia niewielką część informacji niezbędnych do skutecznego procesu zarządzania finansami szpitali.	Potwierdzona	<ul style="list-style-type: none"> - 48% badanych szpitali odpowiedziało iż proces budżetowania nie zapewnił informacji niezbędnych do skutecznego procesu zarządzania finansami, - 30% respondentów wskazało, iż trudno im określić czy budżetowanie zastosowane w ich szpitalach pozwoliło na uzyskanie choć niewielkiej informacji do skutecznego zarządzania, - 22% ankietowanych potwierdziło iż proces budżetowania zapewnił im niezbędne informacje do skutecznego procesu zarządzania finansami.
H5: We wszystkich szpitalach, które zapisały w swojej strategii jako główny cel m.in. poprawę kontroli kosztów (tj. zwiększenie stabilności finansowej), nie ma planów rezygnacji z dalszego stosowania procesu budżetowania.	Potwierdzona	Żaden z respondentów nie zaznaczył chęci rezygnacji ze stosowania budżetowania operacyjnego.
H6: Wprowadzanie zmian w procesie budżetowania nie jest zależne od nieprzewidywalnych elementów otoczenia szpitala.	Potwierdzona	Współczynnik korelacji rang Spearmana wyniósł -0,12. Wskazuje to na zależność ujemną słabą (wraz ze wzrostem nieprzewidywalnych elementów otoczenia szpitala, mniejszy jest zakres wprowadzania zmian w budżetowaniu).
H7: Budżetowanie pozytywnie oddziałuje na zarządzanie finansami szpitala, co przekłada się na poprawę wyników finansowych oraz lepsze wykorzystanie zasobów.	Niepotwierdzona	<ul style="list-style-type: none"> - w 52% respondenci ocenili, iż wykorzystywane w ich szpitalach budżetowanie średnio wpłynęło na poprawę wyników finansowych oraz na lepsze wykorzystywanie zasobów, - 15% ankietowanych wskazało, iż

		stosowany proces budżetowania był nie istotny na uzyskiwane przez szpitale wyniki finansowe, - 33% badanych szpitali oceniło, iż proces budżetowania przełożył się pozytywnie na poprawę wyników finansowych i lepsze wykorzystanie zasobów.
--	--	---

Zródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego procesu badawczego

Zrealizowane wyniki badań empirycznych, a także zweryfikowane hipotezy pomocnicze umożliwiły **przyjęcie hipotezy głównej**, że: *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*. Zdaniem badanych wykorzystywane metody budżetowania są nieskutecznym narzędziem zarządzania finansami nie dostarczają dostatecznej ilości informacji jak również średnio wpływają na wzrost wskaźników zyskowności oraz poprawę efektywności prowadzonej działalności.

5. Wnioski z badań

Wyniki badań zaprezentowane w dysertacji¹⁴, uzupełnione dostępnymi informacjami w literaturze krajowej i zagranicznej uwidocznily nie tylko skalę dylematów związanych z tradycyjnym budżetowaniem, ale również pozwoliły dokonać oceny poszczególnych narzędzi wspomagających zarządzanie finansami szpitali oraz umożliwiły sformułowanie następujących wniosków:

1. W zakresie narzędzi rachunkowości zarządczej tradycyjne budżetowanie stanowiło w ankietowanych szpitalach najczęściej wykorzystywaną metodę (91% ankietowanych stosuje tradycyjną metodę budżetowania, tylko 9% wykorzystuje nowoczesną metodę). W celu skuteczności zarządzania finansami proponuje się łączenie budżetowania z innymi narzędziami rachunkowości zarządczej (np.: ze strategiczną kartą wyników z rachunkiem kosztów działań i innymi narzędziami).
2. W zakresie modeli rachunku kosztów, najczęściej wybieranym w badanych szpitalach był rachunek kosztów pełnych (RKP tzw. tradycyjny). Wybór taki

¹⁴ Szczegółowe wyniki badań ankietowych zostały omówione w podrozdziale 4.2 niniejszej rozprawy.

podyktowany jest zapewne faktem, iż RKP jest jednym z podstawowych narzędzi które pozwala w znacznym stopniu zaspokoić potrzeby decyzyjno-kontrolne w szpitalu publicznym. Prawidłowo zorganizowany i wdrożony umożliwia dokonywanie systematycznej kalkulacji kosztów, takich jak: leki przypisane na rzecz pacjenta, osobodzień leczenia na danym oddziale, procedura medyczna (diagnostyczna, laboratoryjna itp.), badanie lekarskie, porada, itp..

3. Z przeprowadzonych badań wynika, iż szpitale w niewielkim stopniu stosują nowoczesne odmiany rachunku kosztów. Pojedyncze szpitale stosują rachunek kosztów działań (3% ankietowanych szpitali). To oznacza, że nie wykorzystują czy też może nie przenikają do nich rozwiązania wypracowane w zachodnich środowiskach naukowych. W nowoczesnych rachunkach kosztów bardzo ważne jest podejście do przedsiębiorstwa jako całości. W projekt muszą być zaangażowani wszyscy pracownicy. Zarządzający powinni wdrażać odpowiednie systemy motywacyjne dla pracowników niższego szczebla.
4. Na podstawie badań oraz indywidualnego wywiadu można stwierdzić, że w przypadku stosowania przez szpitale budżetowania oraz innych narzędzi rachunkowości zarządczej (np. SKW, r-ek kosztów działań) nie zauważa się aby narzędzia te były ze sobą powiązane (brak efektu synergii między nimi), stosowane są jako oddzielne byty. Wśród potencjalnych głównych trudności i problemów w obszarze integracji narzędzi rachunkowości zarządczej można wskazać:
 - brak dostatecznej wymiany informacji oraz współpracy pomiędzy komórkami organizacyjnymi,
 - wąski zakres funkcjonalny istniejących systemów informacyjnych. Systemy informacji finansowej są zwykle zaprojektowane dla zaspokojenia potrzeb rachunkowości i sprawozdawczości,
 - opór pracowników wobec dokonywanych zmian integracyjnych. Obawa i niechęć przed zmianami są charakterystyczne dla osób uczestniczących w procesach związanych z usprawnianiem i rozbudową systemów .
5. Badane szpitale niechętnie przeprowadzają zmiany w swoich budżetach, które zazwyczaj pociągają za sobą konieczność korygowania innych zestawień, co jest zadaniem pracochłonnym oraz skomplikowanym. Niewątpliwie zatem widać, iż w

ankietowanych szpitalach dokonuje się zmian w opracowanych budżetach tylko w przypadku powstania ważnych okoliczności¹⁵.

6. Z punktu widzenia wartości poznawczej badań jest dokonana przez respondentów ocena skuteczności budżetowania na zarządzanie finansami w szpitalach. Otóż większość z nich wskazała, iż proces budżetowania stosowany w ich szpitalu nie miał istotnego wpływ na zarządzanie finansami. Dzieje się to wbrew opiniom zawartym w literaturze przedmiotu, które wskazują ten mechanizm jako narzędzie niezwykle przydatne do nadzorowania poziomu przychodów i kosztów¹⁶. Respondenci zwrócili również uwagę na problemy specyficzne dla branży szpitalnictwa, z którymi nie radzi sobie klasyczne budżetowanie, na takie mankamenty jak czasochłonność procesu budżetowania, czy też ponoszenie nadmiernych kosztów planowania operacyjnego¹⁷.
7. Przeprowadzona przez autorkę obserwacja uczestnicząca¹⁸ pozwoliła na rozpoznanie czynników warunkujących¹⁹, które hipotetycznie mogą wpływać na: określone cechy budżetowania w szpitalach, planowany obszar zmian w jego stosowaniu implementowanie narzędzi wspomagających zarządzanie. W świetle przeprowadzonej obserwacji zauważono że niepewność co do przyszłości to dominująca cecha obecnej sytuacji w ochronie zdrowia.
8. Zrealizowane badania wskazują ponadto, iż najbardziej przewidywalnymi elementami otoczenia dla szpitali okazała się być technologia i nowe rozwiązania jak również konkurencyjność usług medycznych i pacjenci. Elementy najbardziej

¹⁵ 48% respondentów wskazało, że nie planują wprowadzać żadnych zmian w procesie budżetowania, 24% badanych szpitali zadeklarowało chęć unowocześnienia stosowanych procedur budżetowania oraz wsparcie procesu budżetowania przez wprowadzenie innych (dodatkowych) narzędzi rachunkowości zarządczej

¹⁶ M. Kautsch, wyraża pogląd, iż „...budżetowanie jest niezbędnym elementem procesu zarządzania finansami szpitala. Jego sukces opiera się na tworzeniu realnych budżetów, możliwych do wykonania, jeżeli są one uzgodnione z osobami odpowiedzialnymi za ich realizację. W przypadku szpitali istotne jest więc zaangażowanie kadry zarządzającej poszczególnymi ośrodkami np. oddziałami, w proces tworzenia budżetów i umożliwianie im podejmowania decyzji dotyczących ich jednostek. Więcej w: M. Kautsch, *Zarządzanie w opiece zdrowotnej. Nowe wyzwania*, Oficyna Wolters Kluwer business Warszawa, 2010, s. 201.

¹⁷ Niewykluczone, iż na tak udzielone odpowiedzi wpływ miała pandemia wirusa SARS-CoV-2, która zintensyfikowała i obnażyła skalę problemów z jakimi od wielu lat zmagają się polskie szpitale.

¹⁸ Autorka rozprawy prowadząc badanie wybrała obserwację uczestniczącą ze względu na fakt, że od kilku lat pracuje w szpitalu i miała możliwość dogłębnej analizy procesu budżetowania.

¹⁹ Czynniki takimi są np.: forma prawna szpitala (publiczne, niepubliczne) oraz charakter (powiatowy szpital specjalistyczny, kliniczny), wielkość szpitala (wysokość kontraktu z NFZ), stopień postrzeganej (przez dyrekcję szpitala) zmienności i niepewności otoczenia, założenia (zapisane w strategii i misji szpitala) o rozwoju oraz zwiększenie zadowolenia pacjentów.

nieprzewidywalne to prowadzona polityka rządowa oraz regulacje prawne jak również główny odbiorca tj. Narodowy Fundusz Zdrowia. Największą barierą (tym samym niepewnością) dla podmiotów leczniczych są warunki kontraktowania z NFZ.

W świetle tych rozważań należy wnioskować, że szpitale publiczne nie są statecznymi jednostkami, ich działalność zmienia się, otwiera się nowe oddziały, świadczy nowe usługi medyczne, dlatego budżety powinny być nieustannie aktualizowane. Poza tym wraz z upływem czasu, pojawia się także zapotrzebowanie na dodatkowe informacje płynące z rachunkowości zarządczej. Rozwiązaniem wydaje się być próba integracji budżetowania z innymi narzędziami rachunkowości zarządczej.

Odnosząc się do przeprowadzonych badań i deliberacji przyjęto, iż **hybrydowy model budżetowania wspomagający proces zarządzania finansami szpitala powinien stanowić połączenie budżetowania ze strategiczną kartą wyników²⁰ (SKW), która wyznaczać będzie pewnego rodzaju macierz, w której będą określone konkretne cele.**

Omówione w piątym rozdziale rozprawy zagadnienia składają się na elementy konstrukcyjne autorskiego hybrydowego modelu budżetowania, który został próbnie zaimplementowany w ZOZ SPZOZ w Brodnicy. Z uwagi na ograniczenia redakcyjne poniżej (rysunek 1) zaprezentowano fragment hybrydowego modelu budżetowania tj. perspektywę pacjenta oraz procesów wewnętrznych w celu zobrazowania powiązań zachodzących pomiędzy celami inicjatywami oraz przypisanymi do nich budżetami²¹. Pozostałe perspektywy szpitalnej SKW tworzone były w analogiczny sposób tworząc w końcowym efekcie hybrydowy model budżetowania.

²⁰ W polskiej literaturze występuje kilka innych terminów definiujących tę metodę. Nazwy na jakie możemy trafić to: Zrównoważona Karta Wyników, Zbilansowana Karta Wyników, Kompleksowa Karta Wyników, Zrównoważony Zestaw Wskaźników, Zrównoważona Sprawozdawczość lub Zrównoważony Arkusz Ocen. Często stosowany jest również skrót angielski BSC. Najbardziej rozpowszechniona jest jednak nazwa "strategiczna karta wyników", pisana małymi literami lub określana skrótem SKW i tak też będzie stosowane w dalszej części autoreferatu.

²¹ Szczegółowy opis hybrydowego modelu budżetowania przedstawiono w 5 rozdziale pracy doktorskiej.

Rysunek 1. Fragment koncepcji autorskiego hybrydowego modelu budżetowania -SKW w powiązaniu z budżetowaniem – perspektywa pacjenta i procesów wewnętrznych

Strategiczna Karta Wyników			Budżet roczny (plan) działania			
PERSPEKTYWA PACJENTA						
Cel	Miara (w skali roku)	Docelowa wartość	Inicjatywa	Budżet	Wykonanie (w tys. zł)	Odchylenia
Zwiększanie bezpieczeństwa pacjentów oraz budowanie zadowolenia pacjenta i jego rodziny	Odsetek skarg	(spadek) 1%	Plan szkoleń personelu w obszarze komunikacji z pacjentem oraz rozwiązywanie skarg. Realizacja ankiet satysfakcji pacjenta.	32,00		
	Wskaźnik zadowolenia	(wzrost) 3%				
Poprawienie dostępności do świadczeń medycznych oraz dostosowanie zakresu i ilości świadczonych usług medycznych pacjentom	Liczba nowych zakresów świadczeń zdrowotnych	(wzrost) 2	Zawarcie z NFZ kontraktu na nową poradnię (np. kardiologiczną, alergologiczną)	65,00		
	Czas oczekiwania pacjentów „pilnych” w kolejce do leczenia	(max.) 2 dni	Opracowanie elektronicznego systemu przesyłania informacji o czekających w kolejce pacjentach	28,00		
	Procent pacjentów którym opracowano indywidualny plan opieki Medycznej	(wzrost) 5%	Zagwarantowanie dokładnych wyników badań laboratoryjnych.	31,00		
			Opracowywanie indywidualnych planów opieki medycznej (zaplanowane wizyty, porady, badania konsultacje w POZ)	22,00		

Strategiczna Karta Wyników			Budżet roczny (plan) działania			
PERSPEKTYWA PROCESÓW WĘWNETRZNYCH						
Cel	Miara (w skali roku)	Docelowa wartość (w skali roku)	Inicjatywa	Budżet (w tys. zł.)	Wykonanie	Odchylenia
Wdrażanie programów podnoszących jakość usług medycznych (norma ISO-zarządzanie jakością).	Poziom realizacji standardów akredytacyjnych oraz programów jakości	min. 1 (w skali roku)	Przeprowadzanie szkoleń oraz wizyt kontrolnych CMJ w obszarze akredytacji. Intensywne działania zmierzające do poprawy jakości-wdrożenie ISO.	52,00		
Poprawienie sprawności działalności podstawowej oraz uzyskanie i utrzymanie wiodącej pozycji przez szpital na rynku usług medycznych w regionie.	Średni czas hospitalizacji.	2-5 dni	Szybka i prawidłowa diagnoza pacjenta poprzez sprawne wykonanie diagnostyki.	36,00		
	Liczba zabiegów operacyjnych. Wskaźnik wykorzystania sal operacyjnych.	wzrost o 10%	Zwiększenie liczby zabiegów operacyjnych w godzinach popołudniowych (zatrudnienie chirurga)	145,00		
Umacnianie renomy szpitala poprzez propagowanie osiągnięć Szpitala zarówno w sferze medycznej jak i zarządczej oraz podnoszenie pozycji szpitala w rankingach innych szpitali.	Liczba publikacji o Szpitalu oraz jego pracownikach (budujących pozytywny wizerunek Szpitala).	Wzrost o 2 (w stosunku do ubiegłego roku)	Udział w konferencjach medycznych oraz zarządzania z wystąpieniem	20,00		
	Miejsce Szpitala w wojewódzkim rankingu szpitali	Wzrost min. o 2 miejsca (w stosunku do ubiegłego roku)	Udział i miejsce Szpitala w ogłaszanych konkursach	12,00		
	Wyniki badań satysfakcji pacjentów oraz zadowolenia pracowników Szpitala	Wzrost o 5% (w stosunku do ubiegłego roku)	Ankietowanie pacjentów oraz pracowników	6,00		

Źródło: opracowanie własne

W zaprezentowanym modelu hybrydowego budżetowania szczególną uwagę ukierunkowano na miary natury niefinansowej. Koncepcją było wyeksponowanie możliwości kreowania tego typu miar z uwagi na fakt, iż tradycyjne budżetowanie operacyjne skoncentrowane jest przede wszystkim na analizie odchyleń finansowych wyników działalności. Zasadne jest zastosowanie w hybrydowym modelu budżetowania z SKW z uwagi na zagwarantowanie (w odniesieniu do zarządzania finansami) zgodności działań podejmowanych na poziomie operacyjnym z celami strategicznymi szpitala. Należy zauważyć, iż budżet, który najczęściej koncentruje uwagę na finansowych aspektach działalności, może dzięki perspektywom SKW zostać rozszerzony o mierniki niefinansowe które będą wspierać analizę przyszłości szpitala w czterech przedstawionych perspektywach.

Właściwym podsumowaniem koncepcji hybrydowego modelu budżetowania w szpitalu wydaje się powrót do zaprezentowanych wcześniej celów (założeń), jakie powinien spełniać nowy model oraz sprawdzenie, czy prawidłowo wdrożony - teoretycznie jest w stanie je wypełnić (tabela 3).

Tabela 3. Sposoby realizacji celów hybrydowego modelu budżetowania w szpitalu

L.p.	Cele (założenia)	Sposób realizacji celów
1.	Uwzględnianie konieczności realizacji całościowej strategii, a więc zapewnianie osiągnięcia celów w różnych aspektach działalności, a nie tylko w aspekcie finansowym.	Opracowana strategia szpitala i jej sukces determinowane są szeregiem czynników zewnętrznych i wewnętrznych. Należy dokonywać analizy na etapie analizy strategicznej przy użyciu wielu metod (między innymi SPACE SWOT).
2.	Wspomaganie procesu ciągłych zmian poprzez zmniejszanie stopnia w jakim wykorzystywane są dane historyczne a skoncentrowanie się w głównej mierze na szukaniu coraz bardziej efektywnych sposobów realizacji przyjętych celów.	Nie jest wskazane całkowite wyeliminowanie wpływu okresów przeszłych na wielkości w planach operacyjnych gdyż w konsekwencji należałoby stosować budżetowanie „od zera” (nie jest to zgodne z założeniami hybrydowego modelu budżetowania). Priorytetowe jest to, iż ramy dla poszczególnych budżetów określane są w strategicznej karcie wyników ograniczając w ten sposób nadmierny wpływ osiągnięć w ubiegłych okresach na bieżące wielkości w budżetach.
3.	Umożliwienie sprawnego planowania kosztów stałych i zmiennych w ośrodkach ich powstawania.	Odpowiedzią jest stosowanie nowego standardu rachunku kosztów, który wspomaga skuteczne zarządzanie, głównie w aspekcie podejmowanych decyzji ekonomicznych.
4.	Zapewnianie aktualności oraz spójności planów operacyjnych z bieżącą strategią działania.	Przełożenie strategii na plany operacyjne zapewnia zastosowanie strategicznej karty wyników, która wytycza ramy dla zapisów budżetowych.
5.	Pozwalanie na sprawne planowanie przychodów i wyników finansowych poszczególnych MPK (miejsc powstawania kosztów, tj. ośrodków odpowiedzialności, np. oddziały szpitalne, poradnie, pracownie).	W nowym modelu (tam, gdzie jest to możliwe) zakłada się stosowanie danych zagregowanych. Nieznaczna zmiana w warunkach funkcjonowania (wymagająca dotychczas wprowadzenia zmiany w budżecie) nie powinna zasadniczo wpłynąć na wielkości danych budżetowych.

6.	Aprobowanie niefinansowych miar osiągnięć.	W hybrydowym modelu niefinansowe miary osiągnięć mogą być stosowane w strategicznej karcie wyników oraz w budżetach.
7.	Inspirowanie pracowników do oszczędzania zasobów szpitala.	Uzależnienie premii rocznych od wielkości wypracowanych wskaźników powinno motywować pracowników do ograniczania marnotrawienia zasobów szpitala (oszczędzanie ich leży w interesie pracowników).
8.	Zmniejszanie czasochłonności procesu planowania.	W pierwszych miesiącach po wdrożeniu modelu można spodziewać się zwiększenia czasochłonności procesu planowania. Niezbędne więc jest m.in. skomponowanie własnych standardów działania w tym zakresie. Sugeruje się stosowanie danych zagregowanych, a wówczas sam proces planowania operacyjnego może przebiegać sprawnie i mniej czasochłonne. W nowym modelu rekomenduje się sporządzanie różnorodnych analizy, które są niezbędne do podejmowania konstruktywnych decyzji zarządczych.

Źródło: opracowanie własne

6. Kierunki dalszych badań

Przedstawione rozważania oraz wyniki badań nie wyczerpują całokształtu problematyki związanej z zarządzaniem finansami podmiotów leczniczych, lecz stanowić mogą wstęp do dalszych badań na temat sposobów i form udoskonalania narzędzi rachunkowości zarządczej i opracowania nowych modeli przydatnych w sferze zarządzania. Kierunki dalszych badań:

1. Rozszerzenie badań ilościowych o większą liczbę respondentów²². W procesie badań można uwzględnić szpitale publiczne jak i niepubliczne celem porównania rozwiązań z zakresu budżetowania oraz potrzeb informacyjnych kadry menedżerskiej w zależności od formy własności szpitala.
2. Dokonanie dalszej pogłębionej analizy przesłanek niewielkiego wdrażania i wykorzystywania w polskich szpitalach różnych narzędzi rachunkowości zarządczej wspomagających zarządzanie finansami.
3. Poszerzenie badań w zakresie stosowania w szpitalach miar niefinansowych, które służą monitorowaniu i ocenie stopnia osiągnięcia celów strategicznych i operacyjnych.

²² Lista funkcjonujących w Polsce szpitali na stronie https://www.coig.com.pl/lista_wykaz-szpitali. Zasadne byłoby zwrócenie uwagi na sposoby finansowania tych szpitali oraz na osiągnięte wyniki finansowe.

W przypadku oczekiwań odnośnie wdrażania w przyszłości nowoczesnych metod i narzędzi stosunkowo niewielki udział mają niefinansowe miary dokonań. Niskie zainteresowanie miarami niefinansowymi może po części wynikać z niewłaściwego ich doboru lub z nieefektywnego sposobu posługiwania się nimi.

4. Pogłębienie badań w zakresie integracji narzędzi rachunkowości zarządczej oraz tworzenia nowych hybrydowych modeli zarządzania finansami. Pożądane byłoby również przeprowadzenie badań empirycznych, których celem byłaby analiza konsekwencji wdrożenia nowego modelu, zarówno w odniesieniu do spodziewanych pozytywnych efektów, jak również ewentualnych problemów, które powstaną wskutek wdrożenia.

7. Wartość dodana pracy

Rozprawa doktorska ma charakter innowacyjny. Rozwiązania hybrydowe o charakterze zindywidualizowanym, dedykowane szpitalom celem wspomagania zarządzania finansami, można uznać za podejście nowatorskie zarówno z punktu widzenia teoretycznego jak i praktycznego.

Do najważniejszych **wartości teoretyczno-poznawczych** można zaliczyć:

- opracowanie autorskiej definicji „hybrydowego budżetowania”,
- wyselekcjonowanie narzędzi rachunkowości zarządczej wspomagających procesy decyzyjne, które w ramach powiązania z budżetowaniem zwiększą skuteczność procesów zarządczych,
- wskazanie wzajemnych relacji między narzędziami rachunkowości zarządczej w ramach hybrydowego modelu budżetowania,
- identyfikację czynników zewnętrznych i wewnętrznych wpływających na dobór narzędzi zarządzania z zakresu rachunkowości zarządczej.

Wartości metodyczne rozprawy doktorskiej należy dostrzegać w:

- badaniach jakościowych z wykorzystaniem badań ankietowych i wywiadu indywidualnego przeprowadzonego w szpitalu,

- metodzie scenariuszy dedykowanej wdrożeniu rozwiązania modelowego budżetowania hybrydowego przy uwzględnieniu indywidualnych uwarunkowań szpitali,
- metodzie symulacji, będącej testem do zaproponowanego modelu budżetowania.

Wartości pragmatyczne rozprawy doktorskiej uwidaczniają się przede wszystkim w implementacji autorskiego rozwiązania modelowego budżetowania hybrydowego do indywidualnych uwarunkowań działalności szpitali. Proces ten możliwy był dzięki:

- zintegrowaniu strategicznej karty wyników z tradycyjnym budżetowaniem,
- osadzeniu modelu w obligatoryjnym systemie informacyjnym szpitali jakim jest rachunkowość zarządcza,
- wskazaniu korzyści wynikających z wdrożenia koncepcji,
- opracowaniu procesu wdrożenia modelu oraz zidentyfikowaniu barier i ograniczeń utrudniających jego wdrożenie,
- przeprowadzeniu próbnego wdrożenia nowego modelu w szpitalu w którym autorka dysertacji jest zatrudniona.

W ocenie autorki dysertacji, procesy zarządzania wykreowane na podstawie strategicznej karty wyników pozwalają wdrożyć i realizować strategię w długim okresie (gdyż są modyfikowane przez aktualne informacje pochodzące z otoczenia wewnętrznego i zewnętrznego szpitala), a w integracji z tradycyjnym budżetowaniem są w stanie dostarczyć wielu ciekawych rozwiązań w zarządzaniu finansami polskich szpitali. Implementacja nowego hybrydowego modelu budżetowania umożliwi wieloaspektowe zarządzanie przyszłymi kosztami w szpitalu oraz skuteczne powiązanie celów strategicznych z zadaniami operacyjnymi.

8. Plan pracy

Streszczenie

Summary

Wstęp

Rozdział 1. Teoria zarządzania finansami w szpitalach

- 1.1** Istota zarządzania i zarządzania finansami w teorii zarządzania
- 1.2** Miejsce i rola zarządzania finansami w systemie zarządzania szpitalem
- 1.3** Narzędzia zarządzania finansami w szpitalach
- 1.4** Skuteczność zarządzania finansami szpitala i jej miary

Rozdział 2. Budżetowanie w systemie zarządzania finansami szpitali

- 2.1** Budżet i budżetowanie na gruncie teorii zarządzania i literatury przedmiotu
- 2.2** Rola budżetowania w realizacji funkcji zarządzania finansami szpitali
- 2.3** Przegląd metod i technik budżetowania w teorii zarządzania
- 2.4** Skuteczność budżetowania w zarządzaniu finansami szpitala i jej miary

Rozdział 3. Miejsce budżetowania w podsystemie rachunkowości zarządczej szpitali

- 3.1** Specyficzne uwarunkowania systemu rachunkowości zarządczej szpitali
- 3.2** Powiązania i relacje między budżetowaniem, a innymi narzędziami podsystemu rachunkowości zarządczej
- 3.3** Siła i kierunki oddziaływania budżetowania w systemie rachunkowości zarządczej na proces zarządzania szpitalami
- 3.4** Identyfikacja zjawisk dysfunkcyjnych i pożądanych różnych metod budżetowania w szpitalach – tworzenie hybrydowych modeli

Rozdział 4. Egzemplifikacja empiryczna budżetowania w realizacji procesów decyzyjnych i zarządzania finansami w szpitalach

- 4.1 Przedmiot i podmiot badań własnych
- 4.2 Założenia i ogólna metodyka badań
- 4.3 Struktura badanej populacji oraz wstępne charakterystyki wyników badania ankietowego
- 4.4 Weryfikacja przyjętych hipotez pomocniczych
- 4.5 Ocena wykorzystania systemu rachunkowości zarządczej w procesie budżetowania
- 4.6 Oczekiwania informacyjne kadry menedżerskiej na tle wykorzystania budżetowania
- 4.7 Czynniki i narzędzia rachunkowości zarządczej wspomagające lub hamujące proces budżetowania
- 4.8 Wpływ procesu budżetowania na skuteczność zarządzania finansami szpitali

Rozdział 5. Hybrydowy model budżetowania w podsystemie rachunkowości zarządczej szpitali i jego wpływ na zarządzanie finansami szpitali

- 5.1 Ogólne założenia modelu i scenariuszy jego wdrożenia
- 5.2 Dostosowanie organizacji rachunkowości zarządczej do założeń modelu
- 5.3 Prezentacja hybrydowego modelu budżetowania i scenariuszy jego wdrożenia w praktyce
- 5.4 Wieloaspektowa ocena zaproponowanego modelu
- 5.5 Studium przypadku zastosowania hybrydowego modelu budżetowania w zarządzaniu finansami Samodzielnego Publicznego Zakładu Opieki Zdrowotnej w Brodnicy.

Zakończenie

Bibliografia

Wykaz tabel

Wykaz rysunków

Załączniki