

Częstochowa, 18 lipca 2022 r.

Prof. dr hab. Jolanta Chluska
Wydział Zarządzania
Politechnika Częstochowska

Recenzja

pracy doktorskiej mgr Beaty Pesty pt. „Hybrydowy model budżetowania jako narzędzie zarządzania finansami szpitali” napisanej pod kierunkiem naukowym Promotora dr hab. Piotra Szczypy, prof. uczelni (Politechnika Warszawska)

1) Podstawa recenzji

Podstawę recenzji stanowi pismo dr hab. Katarzyny Szczepańskiej-Woszczynej, prof. AWSB z dnia 7.06.2022r. w sprawie sporządzenia recenzji mgr Beaty Pesty pt. „Hybrydowy model budżetowania jako narzędzie zarządzania finansami szpitali” napisanej pod kierunkiem naukowym Promotora dr hab. Piotra Szczypy, prof. uczelni (Politechnika Warszawska) w dziedzinie nauk społecznych, w dyscyplinie nauki o zarządzaniu i jakości.

Podstawą prawną recenzji jest Ustawa z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki, (DzU z 2017 r. poz. 1789).

2) Tematyka pracy, jej cel oraz zakres

Podmioty lecznicze w Polsce od wielu lat borykają się z problemami finansowymi, zmieniającym się ustawodawstwem, restrukturyzacjami. Stawia to przed kadrą zarządzającą szereg problemów decyzyjnych. Gwarancją prawidłowości i efektywności zarządzania podmiotem leczniczym są narzędzia wspomagające gospodarowanie ograniczonymi zasobami systemu opieki zdrowotnej przy równoczesnym utrzymaniu wysokiej jakości świadczonych usług zdrowotnych. Budżetowanie staje się więc ważnym narzędziem wspomagającym kadrę zarządzającą w realizacji tych niełatwych zadań. Stawia to nowe wyzwania w zakresie doskonalenia procesów budżetowania w teorii i praktyce funkcjonowania podmiotów leczniczych, szczególnie szpitali. Przedstawiona do recenzji praca doktorska mgr Beaty Pesty dotyczy hybrydowego modelu budżetowania jako narzędzia zarządzania finansami szpitala, tak więc mieści się w tym nurcie badań.

Ze względu na aktualność problematyki naukowej oraz potencjalne możliwości praktycznych zastosowań wniosków z pracy, podjęte w pracy doktorskiej badania należy uznać za celowe i uzasadnione.

Rozpoznanie problemu badawczego związanego z rolą budżetowania w procesach zarządzania finansami szpitali skłoniły Autorkę do sformułowania celu głównego dysertacji którym jest „opracowanie hybrydowego modelu budżetowania w ramach podsystemu rachunkowości zarządczej jako narzędzia zarządzania finansami szpitali” oraz celów szczegółowych. Autorka wyodrębnia cele teoriopoznawcze oraz cele empiryczne. Jako cele teoriopoznawcze wskazuje:

1. Przegląd rozwiązań z zakresu zarządzania i budżetowania w literaturze przedmiotu.
2. Wskazanie relacji między budżetowaniem, a podsystemem rachunkowości zarządczej i wspomaganie informacyjnym procesów decyzyjnych w procesie zarządzania finansami szpitalami.
3. Opracowanie autorskiej definicji „budżetowania hybrydowego”.
4. Identyfikacja pożądanych narzędzi rachunkowości zarządczej tworzących hybrydowe rozwiązania budżetowania w szpitalach.
5. 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.

Do celów empirycznych zalicza:

1. Rozpoznanie oczekiwań informacyjnych kadry menedżerskiej na tle wykorzystania budżetowania.
2. Określenie czynników i narzędzi rachunkowości zarządczej wspomagających lub hamujących proces budżetowania.
3. Określenie wpływu procesu budżetowania i innych narzędzi rachunkowości zarządczej na zarządzanie finansami szpitali.
4. Zbadanie wpływu modelu hybrydowego budżetowania na możliwości zarządzania finansami szpitala. (str. 7)

Moim zdaniem cel główny dysertacji zawiera elementy nowości i został sformułowany właściwie. Piąty cel szczegółowy jest zbyt rozbudowany, przez co został sformułowany nieprecyzyjnie. Mam wątpliwości, czy podsystem rachunkowości zarządczej odnosić należy do modelu, czy do uwarunkowań organizacyjnych działalności.

Na podstawie analizy problemu badawczego przyjęto hipotezę badawczą: „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”. Przyjęto także 7 hipotez pomocniczych:

H1. W większości szpitali z grupy tzw. „Złota setka” 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. (str. 8)

Hipotezę główną oraz hipotezy szczegółowe uważam za sformułowane prawidłowo. Sformułowanie hipotez jak i sposób ich weryfikacji świadczą o dobrej znajomości analizowanych przez mgr Beatę Pestę kwestii.

Przedmiotem rozprawy były narzędzia rachunkowości zarządczej wspomagające procesy zarządzania finansami szpitali (str. 110).

Podmiotem badań były szpitale posiadające certyfikat akredytacyjny.

Rozprawa obejmuje 216 stron tekstu, 65 tabel, 36 rysunków, 5 wykresów, załącznik, bibliografia obejmuje 268 pozycji, w tym 35 pozycji obcojęzycznych (16%). Przegląd literatury dotyczącej dotychczasowego stanu wiedzy w obszarze tematycznym pracy uważam za wystarczający.

Temat podjęty przez Doktorantkę uważam za ważny i trafny w kontekście nauk o zarządzaniu i jakości. Istotnym jest także, że dysertacja została przygotowana z perspektywy praktyka,

członka kadry zarządzającej szpitalem. Temat podjęty przez Doktorantkę uważam za odpowiedni z perspektywy wymagań stawianych dysertacjom doktorskim.

3) Ocena merytoryczna pracy

Praca składa się ze wstępu, pięciu rozdziałów i zakończenia. Wstęp do rozprawy zawiera niezbędne charakterystyki metodyki badań. Mgr Beata Pesta prezentuje cele rozprawy, hipotezy, przyjęte metody i narzędzia badawcze. Przedstawia strukturę i treść pracy. Sprawia to, że wywód rozprawy jest prowadzony w sposób uporządkowany. W końcowej części pracy Autorka przedstawia bibliografię, spis tabel, wykresów i rysunków. Praca zawiera także streszczenie w języku polskim i angielskim.

W rozdziale 1. „Teoria zarządzania finansami w szpitalach” mgr Beata Pesta charakteryzuje podstawowe pojęcia dotyczące procesów zarządzania finansami zarówno w teorii jak i praktyce zarządzania szpitalem. Akcentuje znaczenie, narzędzia jak i procesy oceny skuteczności zarządzania szpitalami.

Zaletą tej części pracy jest dogłębna analiza literaturowa procesów zarządzania finansami szpitali. Autorka nie tylko przytacza definicje odnoszące się do zarządzania finansami ale także formułuje własne definicje m. in. zarządzania finansami twierdząc, że „jest ono przemyślanym i uporządkowanym procesem kierowanym przez osoby, którym przyznane zostały stosowne uprawnienia decyzyjne oraz zakres odpowiedzialności. Składa się z powtarzalnych cykli działań i czynności, które powinny być ukierunkowane na myślenie o przyszłości.”(str. 15, 21). Autorka analizuje nie tylko polską i zagraniczną literaturę przedmiotu, ale także akty prawne i inne publikacje.

Rozdział 2., zatytułowany „Budżetowanie w systemie zarządzania finansami szpitali” skupia się na istocie procesów budżetowania w teorii zarządzania, zarządzaniu finansami na podstawie literatury przedmiotu krajowej i zagranicznej. Autorka prezentuje 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.

W tej części rozprawy dostrzegam istotny wkład Doktorantki w interesujące analizy literatury przedmiotu na temat budżetowania. Autorka przytacza własne definicje budżetu i budżetowania (str. 49, 55) Budżetowanie definiuje jako „precyzyjny plan działania wyrażony w formie wartościowej (często również ilościowej) sporządzony na okres jednego roku zatwierdzony i stale kontrolowany przez kierownictwo szpitala.” Autorka prezentuje własne spojrzenie na tradycyjne charakterystyki elementów systemu budżetowania zawarte w literaturze przedmiotu.

Szczególnie interesującym osiągnięciem Autorki jest uporządkowanie mierników dokonań wykorzystywanych w szpitalach wraz z ich charakterystyką i przykładami (tabela 2.10, str. 71). Podrozdziały kończą podsumowania oraz zwięzłe wnioski z analiz lub synteza rozważań.

W rozdziale 3. „Miejsce budżetowania w podsystemie rachunkowości zarządczej szpitali” Doktorantka dokonuje przeglądu uwarunkowań systemu rachunkowości zarządczej szpitali. Zestawia relacje budżetowania z wybranymi narzędziami rachunkowości zarządczej. Zaprezentowała także wpływ procesu budżetowania na zarządzanie finansami szpitala (str. 101). Krytycznie odnosi się do procesu budżetowania oraz jego narzędzi, wyodrębniając ich wady i zalety.

W rozdziale tym Doktorantka wykazała się umiejętnością wiązania istoty omawianych problemów, ich powiązań oraz uwarunkowań. Powiązania, relacje, charakterystyki Autorka prezentuje w postaci tabel, co czyni rozważania uporządkowanymi i czytelnymi.

Rozdziały 1-3 są rozdziałami teoretycznymi, choć część rozdziału 3. stanowi studium przypadku budżetowania jednego z oddziałów w szpitalu, w którym pracuje Doktorantka i który jest podmiotem badań w kolejnym rozdziale. Rozdziały te wykazują dogłębną wiedzę Doktorantki w obszarze badawczym dysertacji. Analizy mają charakter merytoryczny, wielowątkowy i krytyczny. Słabszą stroną rozdziałów jest prezentacja zjawisk na rysunkach, które w zamiarze Doktorantki miały mieć charakter ilustracyjny, wyjaśniający, jednak ze względu na brak wskazania relacji i powiązań ich elementów nie spełniają takich oczekiwań (przykładowo rys. 1.3 – str. 20, rys. 1.4 – str. 21, rys. 2.2 – str. 53, rys. 2.4 – str. 64, rys. 3.6 – str. 106).

W rozdziale 4. „Egzemplifikacja empiryczna budżetowania w realizacji procesów decyzyjnych i zarządzania finansami w szpitalach” Doktorantka charakteryzuje proces badawczy oraz wyniki badań empirycznych. Prezentuje podmiot, przedmiot oraz metodykę badań. W oparciu o wyniki badań analizuje weryfikację hipotez badawczych.

Zaletą tej części pracy jest gruntowny opis zaplanowanych i przeprowadzonych badań. Na podkreślenie zasługuje staranne opracowanie materiału badawczego i jego prezentacja w formie tabelarycznej i graficznej. Autorka nie ogranicza się do prezentacji opinii respondentów, ale także sama formułuje wnioski i oceny danych. Badania i analizy postrzegam jako przemyślane, kompletne i interesujące poznawczo z punktu widzenia tematu dysertacji.

Rozdział 5. „Hybrydowy model budżetowania w podsystemie rachunkowości zarządczej szpitali i jego wpływ na zarządzanie finansami szpitali” jest również rozdziałem empirycznym.

Autorka zaprezentowała w nim autorski hybrydowy model budżetowania stanowiący integrację budżetowania operacyjnego ze strategiczną kartą wyników.

Rozdział ten postrzegam jako udaną próbę połączenia ważnych z perspektywy zarządzania finansami narzędzi zarządzania finansami. Praktyczna aplikacja modelu ugruntowuje walory naukowe, poznawcze i aplikacyjne opracowanej koncepcji.

Zakończenie zawiera wnioski, wypływające z przeprowadzonych badań, podkreślające realizację celów pracy, weryfikację hipotez oraz osiągnięcia Autorki wynikające z pracy.

4) Wyniki badań oraz wnioski

Weryfikacja hipotez pracy jak również osiągnięcie jej celów było możliwe dzięki właściwemu zastosowaniu metod i technik badawczych. Dla zweryfikowania hipotez Autorka dysertacji deklaruje takie metody badawcze jak:

- a) metoda analizy,
- b) metoda porównania,
- c) metoda syntezy,
- d) metoda indukcji,
- a) metoda badania dokumentów,
- b) badanie ankietowe (narzędzie to autorski kwestionariusz ankiety),
- c) metoda obserwacji uczestniczącej (narzędzie to arkusz obserwacji),
- d) metodę scenariuszową.

Badania przeprowadzono w okresie 2019-2021. Autorka określiła 11 etapów prac badawczych. Na rysunku 4.1 zaprezentowała proces realizacji badań własnych w zakresie badań ankietowych. Metody i narzędzia badawcze przypisała do realizowanych celów pomocniczych (Tabela 4.1, str. 114). Charakterystyka procesu badawczego świadczy o naukowym podejściu do podejmowanego problemu badawczego i potwierdza znajomość przez Doktorantkę metod badawczych w naukach o zarządzaniu i jakości. Zastosowanie podejścia ilościowego i jakościowego czyni analizy badań czytelnymi i spójnymi. Tak przyjęte założenia koncepcyjne i metodyczne oceniam pozytywnie, ponieważ są wyrazem dostrzegania przez Doktorantkę wielopłaszczyznowego wymiaru badań specyficznych podmiotów, jakimi są szpitale.

Jak stwierdza Autorka: „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” (str. 120).

Autorka dysertacji z rankingu „Bezpieczny Szpital 2020” wybrała grupę tzw. "Złota setka", obejmującą 100 wielospecjalistycznych szpitali zabiegowych i onkologicznych. Ostatecznie,

badania ankietowe przedstawiają opinie 77 szpitali posiadających status szpitala akredytowanego. Badania ankietowe Autorka wykorzystała do weryfikacji postawionych hipotez badawczych. Na bazie wyników przeprowadzonych badań Autorka podsumowuje stopień wykorzystania systemu rachunkowości zarządczej w procesie budżetowania i wskazane przez respondentów narzędzia rachunkowości zarządczej. Jej zdaniem, przyczyniło się to do opracowania założeń hybrydowego modelu budżetowania dla potrzeb zarządzania finansami szpitala.

Badania ilościowe i jakościowe posłużyły Autorce do charakterystyki wpływu procesu budżetowania na skuteczność zarządzania finansami szpitala. Jak zauważa: „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, aczkolwiek jest to proces niewątpliwie trudny i długotrwały.” (str. 160). Prowadzi to do weryfikacji hipotezy głównej. Jest to istotne i zasadne spostrzeżenie Autorki dysertacji, wskazujące na dogłębną i kompleksową analizę uwarunkowania funkcjonowania podmiotów leczniczych.

Piąty, ostatni rozdział dysertacji poświęciła Doktorantka omówieniu autorskiego hybrydowego modelu budżetowania i jego wpływu na zarządzanie finansami szpitala. Założenia dotyczące modelu sprecyzowano w postaci tabeli nr 5.1 (str. 166) oraz na rysunku 5.3 (str. 167). Założenia te określają istotne cele modelu natomiast rysunek 5.3 podstawową ideę modelu, czyli integrację strategicznej karty wyników z budżetowaniem. Na podstawie rozważań Autorka dysertacji podjęła próbę przedstawienia uwarunkowań oraz zaleceń mających na celu eliminację potencjalnych zagrożeń wdrożenia modelu w praktyce.

Wnioski prezentowane przez Doktoranta, zarówno w podrozdziałach jak i w końcowej części rozprawy uważam za przemyślane, logiczne, właściwe z punktu widzenia weryfikowanych hipotez jak i założonych celów.

5) Uwagi do pracy

W rozdziale 3.2 „Powiązania i relacje między budżetowaniem, a innymi narzędziami podsystemu rachunkowości zarządczej” Autorka prezentuje wnioski z przeprowadzonego studium przypadku. Autorka stwierdza: „Na oddziale chirurgicznym dokonano wydzielenia i przyporządkowania kosztów biorąc pod uwagę możliwość przypisania kosztów do rodzaju prowadzonej działalności.

Wyodrębniono stałe i zmienne koszty bezpośrednie oraz koszty pośrednie, które w tym konkretnym przypadku mają charakter zmienny. Spośród wielu stosowanych metod budżetowania wybrano budżetowanie przyrostowe, które zdaniem decydentów szpitala okazało się najlepsze i możliwe do zastosowania w badanym szpitalu.” (str. 89). W tabeli 3.5 zestawia Doktorantka koszty analizowanego oddziału. Z tabeli wynika, że takie pozycje kosztów jak: zużycie energii elektrycznej i ciepłej, zużycie wody i usługi kanalizacyjne zakwalifikowano do kosztów bezpośrednich stałych. Autorka nie wyjaśnia dokładnie, jakie kryteria zadecydowały o takim ujęciu. Brak jest też odniesienia do ujmowania w budżecie kosztów pośrednich stałych.

Powstaje pytanie: jakie kryteria zdecydowały o takiej kwalifikacji kosztów? Jak uwzględniane są w procesach budżetowania koszty pośrednie stałe?

Istotnym elementem kontrolnym wykonania budżetów jest analiza odchyleń. W przypadku odchyleń realizacji budżetu od wartości planowanych następuje reakcja na odchylenia. Na str. 206 Autorka prezentuje przykładowy hybrydowy model budżetowania (tabela 5.13). Uwzględniono w nim odchylenia wykonania od wartości planowanych w budżecie. *Czy model, który Pani prezentuje uwzględnia analizę odchyleń w zakresie założonych i nie zrealizowanych celów? Jakie są relacje i sprzężenia zwrotne tych dwóch prezentowanych obszarów modelu?* Drobne błędy językowe nie wpływają istotnie na ogólnie pozytywną ocenę pracy.

5) Podsumowanie i wniosek końcowy

Opiniowaną rozprawę doktorską oceniam pozytywnie, mimo uwag, które częściowo mają charakter dyskusyjny.

Doktorantka podejmuje ważny i aktualny temat badawczy oraz wykazuje się dobrą orientacją w przedmiocie badań, a także dużym stopniem samodzielności naukowej i badawczej. Do istotnych zalet dysertacji zaliczam także samodzielne, oryginalne i wnikliwe rozwiązywanie problemów badawczych, jak również umiejętne wykorzystanie wyników badań (propozycja autorskiego hybrydowego modelu budżetowania).

Rozprawa jest dowodem na to, że mgr Beata Pesta potrafi zaplanować i zrealizować badania naukowe przy wykorzystaniu prawidłowo dobranych, różnorodnych metod badawczych. Praca stanowi samodzielne rozwiązanie problemu naukowego i świadczy o dużej wiedzy Doktorantki w zakresie nauk społecznych. Na pozytywną ocenę pracy wpływa również znaczenie praktyczne badań i możliwości ich wykorzystania w praktyce zarządzania szpitalami. Praca napisana jest w sposób jasny i przejrzysty, poprawnym językiem.

Podsumowując stwierdzam, że opiniowana praca mgr Beaty Pesty pt. „ Hybrydowy model budżetowania jako narzędzie zarządzania finansami szpitali” napisanej pod

kierunkiem naukowym Promotora dr hab. Piotra Szczypy, prof. uczelni (Politechnika Warszawska), spełnia wymogi stawiane pracom doktorskim, określone w Ustawie z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. z 2017 r. poz. 1789), stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną Doktorantki w dziedzinie nauk społecznych, w dyscyplinie nauki o zarządzaniu i jakości, a także umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Wnoszę o dopuszczenie mgr Beaty Pesty do publicznej dyskusji nad Jej rozprawą doktorską.

Jolanta Chluska