

Częstochowa, 10 maja 2017r.

dr hab. Jolanta Chluska prof. PCz
Wydział Zarządzania
Politechnika Częstochowska

Recenzja

pracy doktorskiej mgr. Marka Gajewskiego

**pt. „Rola rachunku kosztów w tworzeniu wartości podmiotów leczniczych”
napisanej pod kierunkiem naukowym Promotora prof. dr hab. Edwarda Nowaka**

1) Tematyka pracy, jej cel oraz zakres

Wraz z rozwojem form i zakresu działalności podmiotów leczniczych, pogłębia się i poszerza zakres wymogów stawianych przed rachunkiem kosztów. Rachunek kosztów w podmiocie leczniczym stanowi istotny punkt zainteresowania odbiorców informacji ekonomicznej. Gwarancją rzetelności tej informacji jest prawidłowa konstrukcja tego rachunku. Rachunek kosztów staje się ważnym mechanizmem wspomagającym kadrę zarządzającą w racjonalnym, ekonomicznie uzasadnionym gospodarowaniu powierzonymi podmiotom leczniczym zasobami, ale również oczekuje się od niego informacyjnego wsparcia procesów kreowania wartości podmiotu leczniczego. Stawia to nowe wyzwania w zakresie doskonalenia systemów rachunku kosztów w teorii i praktyce funkcjonowania podmiotów leczniczych.

Przedstawiona do recenzji praca doktorska mgr. Marka Gajewskiego dotyczy roli rachunku kosztów w tworzeniu wartości podmiotów leczniczych, tak więc, mieści się w tym nurcie badań.

Ze względu na aktualność problematyki naukowej oraz potencjalne możliwości zastosowań, podjęte w pracy doktorskiej badania należy uznać za celowe i uzasadnione. Analiza problemu badawczego związanego z identyfikacją czynników wpływających na systemy informacyjne podmiotów leczniczych w procesach wdrożenia i doskonalenia rachunku kosztów ukierunkowanych na wzrost wartości podmiotów, skłoniły Autora do sformułowania celu rozprawy: „wykazania możliwości i zasadności stosowania rachunku kosztów do tworzenia wartości podmiotów leczniczych”. Jako cele cząstkowe wskazano:

- a) Przedstawienie specyfiki sektora ochrony zdrowia, zachodzących w nim zmian, wskazanie ograniczeń i uwarunkowań, mających wpływ na tworzenie wartości podmiotów leczniczych.
- b) Omówienie opisanych w literaturze definicji wartości przedsiębiorstwa oraz przyjęcie własnej definicji wartości podmiotu leczniczego na potrzeby rozprawy.
- c) Uzasadnienie nadrzędności celu określonego jako maksymalizowanie wartości podmiotu leczniczego nad innymi celami strategicznymi podmiotu.
- d) Analiza stosowanych systemów rachunku kosztów i ocena stopnia ich wykorzystania do zarządzania podmiotami leczniczymi.
- e) Wskazanie roli rachunku kosztów w podmiotach leczniczych i sposobów jego zastosowania do tworzenia ich wartości.

Moim zdaniem, cel pracy zawiera elementy nowości i został sformułowany właściwie.

W pracy założono weryfikację następujących tez:

- a) Analiza systemu rachunku kosztów podmiotu leczniczego jest niezbędna do prawidłowej identyfikacji czynników tworzących jego wartość.
- b) Przy określaniu wartości podmiotu leczniczego należy uwzględnić strukturę jego kosztów.
- c) Oszacowanie dynamiki zmian kosztów gotowości oraz kosztów niewykorzystanego potencjału podmiotu leczniczego umożliwia określenie efektywności jego gospodarowania.

Tezy uważam za prawidłowo sformułowane. Postawienie tez jak i sposób ich weryfikacji świadczą o dobrej znajomości analizowanych przez mgr. Marka Gajewskiego kwestii.

Przedmiotem rozprawy były zagadnienia związane z rachunkiem kosztów i określaniem wartości podmiotów leczniczych oraz funkcjonowaniem systemu informacyjnego i modelowaniem procesów.

Podmiotem badań były publiczne i niepubliczne szpitale w Polsce zlokalizowane na obszarze Dolnego Śląska, działające w różnych formach organizacyjno-prawnych, udzielających świadczeń zdrowotnych finansowanych środkami publicznymi i prywatnymi.

Rozprawa obejmuje 226 stron tekstu, 9 załączników, 55 tabel, 16 rysunków, bibliografia obejmuje 84 pozycje, w tym 9 obcojęzycznych (11%), 22 akty prawne oraz inne źródła (3). Przegląd literatury dotyczącej dotychczasowego stanu wiedzy w obszarze tematycznym pracy uważam za wystarczający.

Praca składa się ze wstępu, czterech rozdziałów i zakończenia. Wstęp do rozprawy zawiera niezbędne charakterystyki metodologii badań. Mgr Marek Gajewski prezentuje cel rozprawy,

tezy, przyjęte metody i narzędzia badawcze. Przedstawia strukturę i treść pracy. Sprawia to, że wywód rozprawy jest prowadzony w sposób uporządkowany.

W rozdziale 1. Autor charakteryzuje istotę metod wyceny oraz tworzenia wartości podmiotów leczniczych. Dokonuje analizy polskiego systemu opieki zdrowotnej na tle systemów innych krajów. Autor przedstawia także pojęcie i rolę rachunku kosztów podmiotów leczniczych w przekroju modeli finansowania ich działalności, mechanizmów gromadzenia informacji o kosztach. Na tle analizy literatury przedmiotu oraz własnych analiz, Autor charakteryzuje definicję wartości przedsiębiorstwa, w tym wartości podmiotu leczniczego. W powiązaniu ze strategią podmiotów leczniczych umiejscowiono rachunek kosztów w procesie zarządzania wartością podmiotu leczniczego. Na potrzeby rozprawy przyjęto wartość podmiotu leczniczego jako: „wartość wynikająca z wewnętrznych, rzeczywistych możliwości podmiotu leczniczego do generowania strumienia dochodów w przyszłości, która nie jest zdeterminowana jego cechami postrzeganymi indywidualnie przez poszczególnych inwestorów, nie zależy również od tego kto będzie właścicielem podmiotu leczniczego, a tym samym od subiektywnych szacunków potencjalnego właściciela” (s. 45).

Jako zaletę tej części pracy postrzegam analizę literatury przedmiotu prezentowanych zagadnień. Autor nie ogranicza się tylko do pozycji książkowych polskich autorów, ale także przytacza poglądy autorów zagranicznych. Autor przytacza opinie i poglądy zaczerpnięte z literatury przedmiotu, ale także sam formułuje ważne dla dysertacji stwierdzenia, w sposób poprawny i interesujący.

W rozdziale 2. Autor analizuje zmiany przepisów prawa wpływające na rachunek kosztów podmiotów leczniczych, w następujących wymiarach agregacji danych o kosztach: międzynarodowym, krajowym, sieciowym i pojedynczego podmiotu. Rozważania na temat uwarunkowań budowy modelu rachunku kosztów podmiotu leczniczego prowadzi w kontekście systemu informacyjnego, którego częścią jest rachunek kosztów. Autor podkreśla, że charakterystyczne dla podmiotów leczniczych są koszty gotowości oraz koszty niewykorzystanego potencjału. Postrzega je, jako ważne obszary wpływające na efektywność działalności. Rozdział kończą determinanty wyboru systemu rachunku kosztów, za które uważa: specyfikę sektora ochrony zdrowia (sposób finansowania, uwarunkowania prawne), otoczenie podmiotów leczniczych, elementy systemu informacyjnego podmiotu leczniczego w zakresie przetwarzania danych zdrowotnych oraz danych w systemie rachunkowości (s. 115).

Zaletą tej części pracy jest wnikliwa analiza procesu modelowania rachunku kosztów podmiotów leczniczych z uwzględnieniem literatury przedmiotu. Autor umiejętnie wiąże prezentowa-

ne treści w układzie problemowym, popierając to odniesieniem do literatury. Trafnie określa uwarunkowania rachunku kosztów podmiotów leczniczych.

Ocenę funkcjonowania rachunku kosztów w wybranych podmiotach leczniczych scharakteryzowano w rozdziale 3. dysertacji. Autor zaprezentował badania ankietowe oraz wywiady z kadrami zarządzającą podmiotów leczniczych na temat kluczowych elementów systemu informacyjnego, niezbędnych do prawidłowego funkcjonowania rachunku kosztów i ich doskonalenia. Pytania zawarte w ankiecie nawiązywały do oceny spójności wewnętrznych procedur i obiegu dokumentów księgowych (s.116).

Autor wskazuje jako istotne czynniki warunkujące prawidłowość i sprawność systemu informacyjnego: szczegółowość informacji przetwarzanych w systemach rachunkowości, skracanie okresów przepływu informacji, szczególnie zbiorczych (sprawozdawczych) oraz o ponoszonych kosztach, integrację dwóch podsystemów informacyjnych tj. systemu rachunkowości oraz bazy danych medycznych, pierwszeństwo informowania odbiorców wewnętrznych informacji przed odbiorcami zewnętrznymi (s. 120 – 122). Jako najważniejszy wniosek z przeprowadzonych wywiadów, Autor wskazuje podkreślany przez praktyków warunek zachowania płynności finansowej podmiotów (s. 122). W rozdziale dokonano także analizy kosztów według ich rodzaju wybranych podmiotów leczniczych w zakresie ich struktury i dynamiki za lata 2011, 2012. Badania Autora skupione były także na możliwościach doskonalenia systemu informacyjnego, bazującego na wewnętrznych zasobach informacyjnych, z zastosowaniem modelowania i optymalizacji procesów oraz analizy taksonomicznej.

Zaprezentowane koncepcje doskonalenia systemów informacyjnych podmiotów leczniczych, jako podstawy modelowania rachunku kosztów, zaprezentowane przez Autora dysertacji uważam za poprawne i interesujące. Szczególnie uważam je za wartościowe i przydatne dla celów podejmowania decyzji na różnych poziomach zarządzania podmiotami leczniczymi.

W rozdziale 4. zaprezentowano koncepcję kształtowania wartości podmiotów leczniczych z wykorzystaniem informacji o kosztach. Punktem zainteresowania Autora było wykorzystanie rachunku kosztów pełnych oraz rachunku kosztów zmiennych do kreowania wartości podmiotów leczniczych. Za docelowy model rachunku kosztów dla podmiotów leczniczych wskazuje rachunek kosztów działań. W ostatnim podrozdziale przeprowadzono symulacje ustalania wyników finansowych z uwzględnieniem różnych wariantów decyzyjnych w zakresie modelowania kosztów zmiennych i stałych, jak również określenie ich konsekwencji dla wartości podmiotu leczniczego.

Do mocnych stron tej części pracy zaliczam syntetyczne i krytyczne podsumowanie przez Autora szczegółowych badań ukierunkowanych na rozpatrywany obszar badawczy. Wniosko-

wania Autora opierają się nie tylko na danych ekonomiczno-finansowych z podmiotów, ale także własnych koncepcjach rozwiązań decyzyjnych.

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

2) Wyniki badań oraz wnioski

Weryfikacja tez pracy jak również osiągnięcie jej celów było możliwe dzięki właściwemu zastosowaniu takich metod i technik badawczych jak: analiza literatury przedmiotu i aktów prawnych, ankiety, wywiady, analiza danych finansowych podmiotów leczniczych, metoda indukcji, dedukcji oraz rozumowania przez analogię. Przygotowano i przeprowadzono badanie ankietowe a jego wyniki poddano analizie. Jak twierdzi Autor, „ze względu na niewielką liczbę wypełnionych ankiet, nie była możliwa ich analiza statystyczna oraz formułowanie ogólnych wniosków” (s. 116). Do konstrukcji arkusza ankiety nie wnoszę istotnych uwag – uważam ją za autorską realizację narzędzia analizy wybranego obszaru badawczego. Przeprowadzono również wywiady uzupełniające z osobami zarządzającymi podmiotami leczniczymi. Umożliwiły one Autorowi poznanie wymagań, jakie stawiane są wobec systemów informacyjnych przez wewnętrznych odbiorców informacji. Pozwoliły także określić kierunek dalszych badań (s. 116-122). Istotną pozycję w badaniach Autora stanowiła ocena kondycji finansowej podmiotów leczniczych, w tym, wskazywany w wywiadach z kadrą zarządzającą problem płynności i wypłacalności (s. 123-126). Konkludując Autor stwierdza, że do funkcjonowania rachunku kosztów w podmiocie leczniczym niezbędny jest efektywnie działający system informacyjny, cechujący się:

- a) integracją podsystemu rachunkowości i podsystemu danych medycznych,
- b) spójnością danych sprawozdawczych,
- c) jasno określonymi informacjami krytycznymi,
- d) zdolnością generowania danych ostrzegawczych o zagrożeniu kondycji finansowej podmiotu, szczególnie płynności (s. 126).

W toku kolejnych badań Autor analizował dane finansowe wybranych podmiotów leczniczych tj. koszty w układzie rodzajowym, osiągnane przez nie wyniki finansowe, koszty w układzie kalkulacyjnym oraz inne dane wynikowe. Dane dotyczyły 25 podmiotów leczniczych województwa dolnośląskiego za lata 2011, 2012. Wynikiem obserwacji były wnioski dotyczące dominacji kosztów osobowych w strukturze kosztów badanych podmiotów oraz niewystarczające możliwości wnioskowania o ich podziale na stałe i zmienne. Skłoniło to

Autora do pogłębionych badań na danych uzupełniających tych podmiotów za okres 2011-2014.

Zaobserwowano, że struktura alokacji środków finansowych w czteroletnim okresie w poszczególnych grupach podmiotów nie zależała od osiągniętych przez nie wyników finansowych czy rentowności sprzedaży. Świadczy to o ograniczeniach w budowaniu wartości podmiotów leczniczych poprzez zwiększenie poziomu sprzedaży świadczeń zdrowotnych (s. 139, 140). Skłoniło to Autora do zwrócenia większej uwagi na możliwości tworzenia wartości podmiotu leczniczego na bazie efektywnego wykorzystania zasobów. Autor proponuje, aby jednym z narzędzi optymalizacji systemu informacyjnego oraz systemu rachunku kosztów był model procesu, z wykorzystaniem scenariusza tworzenia skoordynowanego procesu. Sam proponuje stworzenie takiego modelu procesu realizacji świadczeń zdrowotnych z zakresu medycyny pracy (s. 148-160). Jak twierdzi Autor: „Stosując metodę scenariuszowego tworzenia modelu procesu jest możliwe tworzenie wartości podmiotów leczniczych poprzez optymalizację działań wewnętrznych w korespondencji do nośników wartości.” (s. 160).

Autor przeprowadza także taksonomiczną analizę struktury kosztów wybranego podmiotu, co pozwoliło na wnioskowanie dotyczące zmian struktury kosztów i ich roli w doskonaleniu rachunku kosztów (s. 176).

Kolejnym krokiem w analizach możliwości kształtowania wartości podmiotów leczniczych z wykorzystaniem informacji o kosztach było zastosowanie modelu rachunku kosztów pełnych oraz rachunku kosztów zmiennych (wielostopniowego). Wykorzystano w nich dane finansowe o kosztach za 2015r. dla podmiotu leczniczego, który wcześniej był podmiotem taksonomicznej analizy struktury kosztów rodzajowych za rok 2014. Kolejny krok był próbą empirycznej weryfikacji możliwości doskonalenia kosztów. Poprzez analizę zmienności kosztów i współczynników korelacji wskazano, że koszty stałe mają istotny udział w kosztach całkowitych, co przekłada się na strukturę kosztów oraz wyniki finansowe. Przeprowadzone analizy pozwoliły na kolejny krok w weryfikacji postawionych tez.

Układ etapów poszczególnych elementów badań, ich następstwo, kolejność wnioskowania, związek przyczynowo - skutkowy poszczególnych etapów badań, krytyczne wnioski dotyczące walorów informacyjnych określonych narzędzi badawczych, zróżnicowanie podejścia badawczego, wskazanie możliwości aplikacji określonych narzędzi badawczych są istotną zaletą części badawczej, czyni podejście badawcze spójnym i logicznym.

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

h

Drobne błędy językowe, pomyłki w tabelach, nie wpływają istotnie na ogólnie pozytywną ocenę pracy.

3) Uwagi do pracy

W tabelach wielostopniowego rachunku wyników, Doktorant od przychodów ze sprzedaży odejmuje wartość nadwykonań (np. tab. 48. – s. 207). Uzyskiwane są w ten sposób przychody ze sprzedaży – rozliczone. Nie są weryfikowane koszty realizowanych świadczeń. *Jak ocenia Doktorant informacyjne aspekty wyniku ze sprzedaży, jeśli w ślad za korektą przychodów nie będą szły korekty kosztów podstawowej działalności?*

Na rys. 2. „Elementy procesu zarządzania wartością podmiotu leczniczego” (s. 46) zaprezentowano relacje strategii podmiotu, nośników wartości, systemu rachunku kosztów, wyceny podmiotu i wartości podmiotu leczniczego. *W świetle prezentowanych relacji, jakie postrzega Doktorant możliwości zarządzania wartością podmiotu leczniczego.*

Rysunek 9. ilustruje możliwe stany sieci informacyjnej w podmiocie leczniczym. Rozbudowana koncepcja obejmuje poziom zerowy, na którym zaznaczono, że kanały informacyjne są nietrwałe, niesformalizowane. Jak stwierdza Doktorant, „Na tym poziomie funkcjonowania podmiotu leczniczego nie ma pełnej kontroli nad zakresem i kierunkiem przekazywanych informacji w podmiocie, nie są również określani adresaci i odbiorcy końcowi informacji.” Doktorant wiąże ten stan z brakiem możliwości wdrożenia rachunku kosztów. *Jakie uwarunkowania, zdaniem Doktoranta, powodują powstanie wąskich gardeł czy elementów systemu informacyjnego, stanowiących niepowiązany element (por. rys. 9.), który w tak istotnym stopniu ograniczałby wdrożenie rachunku kosztów?*

4) Podsumowanie i wniosek końcowy

Opiniowaną rozprawę doktorską oceniam pozytywnie, mimo uwag, które częściowo mają charakter dyskusyjny. Doktorant podjął ważny i aktualny temat badawczy oraz wykazał się dobrą orientacją w przedmiocie badań, a także dużym stopniem samodzielności naukowej i badawczej. Rozprawa jest dowodem na to, że mgr Marek Gajewski potrafi zaplanować i zrealizować badania naukowe przy wykorzystaniu prawidłowo dobranych metod badawczych. Praca stanowi samodzielne rozwiązanie problemu naukowego i świadczy o dużej wiedzy Doktoranta w zakresie nauk ekonomicznych. Na pozytywną ocenę pracy wpływa również znaczenie praktyczne badań i możliwości ich wykorzystania w praktyce funkcjonowania podmiotów leczniczych. Praca napisana jest w sposób jasny i przejrzysty, poprawnym językiem.

Podsumowując stwierdzam, że opiniowana praca mgr. Marka Gajewskiego pt. „Rola rachunku kosztów w tworzeniu wartości podmiotów leczniczych” napisana pod kierunkiem naukowym Promotora prof. dr hab. Edwarda Nowaka, spełnia wymogi stawiane pracom doktorskim, określone w Ustawie z dnia 14 marca 2003r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. z 2016 r. poz. 882 z późn. zm.), stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną Doktoranta w dziedzinie nauk ekonomicznych w dyscyplinie finanse, a także umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Wnoszę o dopuszczenie mgr. Marka Gajewskiego do publicznej dyskusji nad Jego rozprawą doktorską.

Jolanta Chluska