

prof. zw. dr hab. Ignacy Dziedzicak
Uniwersytet Szczeciński

Szczecin, dnia 18 kwietnia 2012 roku

RECENZJA

**pracy doktorskiej mgr Iwony Mazur
pt. „Optymalizacja rachunku kosztów w zarządzaniu szpitalem”**

**opracowana na zlecenie z dnia 22.03.2012 roku
Pana Prodziekana ds. studiów Wydziału Zarządzania i Komunikacji Społecznej UJ
Prof. dr hab. Krzysztofa Pleśniarowicza**

Postawiony przez Autorkę problem naukowy optymalizacji rachunku kosztów w zarządzaniu szpitalem jest nadzwyczaj aktualny i ważny, a jego rozwiązanie pogłębia naszą w tym zakresie wiedzę, jest sprawdzalne oraz może być praktycznie użyteczne. Można natomiast dyskutować nad może zbyt wymagającym sformułowaniem tematu pracy. Czy nie lepiej byłoby słowo „optymalizacja” zamienić na słowo „racjonalizacja”? Jest to pierwsze moje pytanie do Autorki rozprawy.

Aktualność postawionego w recenzowanej pracy problemu wynika z często publicznie nagłaśnianych i praktycznie dostrzeganych przez nas pacjentów niedostatków oraz kłopotów w funkcjonowaniu w naszym kraju służby zdrowia.

Ważność nakreślonego w tej rozprawie problemu wprost wynika ze społecznego oczekiwania na sprawne i ekonomiczne funkcjonowanie służby zdrowia, której istotnymi składnikami są szpitale. Rozwiązanie tego problemu może prowadzić do usprawnienia zarządzania szpitalem.

Układ recenzowanej pracy jest starannie przemyślany. Z pierwszego rozdziału wyłania się problem do rozwiązania jako rezultat krytycznej oceny tradycyjnego rachunku kosztów na tle nowych systemów rachunku kosztów. Zmierzając do racjonalizacji istniejącego stanu w tym zakresie Autorka w drugim rozdziale przedstawia narzędzie racjonalizacji, rachunek kosztów



działań. W trzecim rozdziale przedstawiona jest dość zwięzła charakterystyka obiektu (obszaru) zamierzonej aplikacji tego rachunku. Kolejny rozdział pracy zawiera obszerną prezentację i ciekawą analizę reprezentatywnych danych empirycznych z przeprowadzonych badań dolnośląskich szpitali. Pracę wieńczy przedstawiona w rozdziale piątym propozycja zasobowego rachunku kosztów szpitala. Autorka wykorzystała w pracy obszerną literaturę naukową i fachową odwołując się do 121 publikacji, w tym 26 pozycji w językach obcych.

We wstępie za główny cel pracy Autorka przyjmuje „Opracowanie koncepcji rachunku kosztów opartego na zasobach dla potrzeb zarządzania szpitalem”. Stąd wyprowadza twierdzenie, że „Warunkiem koniecznym dla poprawy skuteczności zarządzania szpitalem jest zasobowy rachunek kosztów”, co przyjmuje jako główną tezę pracy. Zarówno cel główny zostaje podzielony na trzy cele szczegółowe jak i teza główna na trzy tezy szczegółowe. Podejmując ocenę realizacji celu pracy należy odnieść się do udowodnienia przyjętych tez.

Wszakże najpierw trzeba zauważyć, że Autorka i w tym zakresie (oprócz powyższego dylematu optymalizacja czy racjonalizacja) przyjmuje zadanie bardziej zobowiązujące wybierając tezę zamiast hipotezy. W naukach społecznych bowiem formułuje się raczej hipotezy niż tezy. Odnosimy się bowiem do układów o charakterze probabilistycznym czy stochastycznym, odznaczających się prawdopodobieństwem, czy stopniem niepewności, a nie pewnością. Przeciwnie niż w naukach technicznych, gdzie przeważają odniesienia do układów mniej złożonych, o charakterze deterministycznym, łatwiejszych dla dowodzenia.

W świetle powyższego, dla potwierdzenia sformułowanej w pracy tezy głównej i tez szczegółowych, możemy poszukiwać bardziej przesłanek niż dowodów. Czy kategoryczne i bezwarunkowe stwierdzenie wypełniające treść tezy głównej jest prawdziwe? Jak to udowodnić? Przecież mogą pojawić się (a może już są dostępne?) inne rozwiązania poprawiające skuteczność zarządzania szpitalem. Mamy tu na uwadze choćby systemy ekspertowe, które już znalazły praktyczne zastosowania w diagnostyce medycznej. Nasuwa się tu drugie moje pytanie do Autorki pracy, a mianowicie: jaka powinna być hipoteza główna tej rozprawy?

Zgodnie z poczynionymi uwagami metodycznymi poszukajmy przesłanek na poparcie sformułowanych tez, które przyjmują wtedy formę logiczną konkluzji czy wniosków przemawiających za stwierdzeniem zawartym w tezie.

Pierwsza teza szczegółowa iż koncepcja zasobowego rachunku kosztów wymaga dostosowania do specyficznych warunków szpitala znajduje potwierdzenie tak w scharakteryzowanej ewolucji rachunku kosztów zarządzania szpitalem jak i w wynikach badania ankietowego wybranych szpitali. Udokumentowane zostały specyficzne warunki rozwiązań kosztowych szpitala. W kontekście z rozwiązaniami ABC specyficzne warunki tych rozwiązań przemawiają za potwierdzeniem pierwszej tezy.

Za drugą tezę, zakładającą wykorzystanie ujęcia zasobowego w rachunku kosztów do poprawienia jego funkcji informacyjno-decyzyjnej może świadczyć identyfikacja kluczowych zasobów szpitala, przedstawienie doboru nośników kosztów i sposobu ustalenia kosztu jednostki nośnika z wykazaniem ich wpływu na zakres informacji kosztowej (w rozdziale 5).

Teza trzecia, że zasobowy rachunek kosztów daje podstawy do wdrożenia modelu ABC jest zgodna z poczynionym już we wstępie pracy założeniem ewolucyjnego rozwoju rachunku kosztów szpitala, z docelowym rachunkiem kosztów działań. Autorka w prezentowanych rozwiązaniach wykazuje spójność ujęcia zasobowego z ABC.

Przy opracowywaniu rozwiązań w zakresie rachunku kosztów dla szpitala Autorka przyjęła prawidłowy kierunek zorientowany na wykorzystanie koncepcji ABC, uzasadnionej wysokim udziałem kosztów pośrednich i kosztów stałych w kosztach całkowitych szpitala. Kierując się tym przesłaniem Autorka skoncentrowała uwagę na zasoby jako „... kluczowy element zarządzania w szpitalu”, co stwierdziła w podsumowaniu pracy. Uznała wreszcie słusznie, że dla realizacji zamierzonego rozwiązania determinujące znaczenie ma zintegrowany system informatyczny. W rezultacie zastosowania proponowanych rozwiązań Autorka słusznie oczekuje lepszego serwisu informacji dla zarządzania szpitalem, zwiększenia skuteczności podejmowanych decyzji. W efekcie recenzowana praca zwiększa wiedzę i jest cenna dla praktyki. Przyrost wiedzy ma formę oryginalnego identyfikowania kluczowych zasobów szpitala i nowego ujęcia kosztów tych zasobów i ich niewykorzystanego potencjału.

Ważne i ciekawe jest przyjęcie (na s.102) dwóch kryteriów wyodrębnienia zasobów szpitala: prawidłowa kalkulacja usług medycznych i prawidłowa kalkulacja kosztów niewykorzystanego potencjału zasobów.

Cenna jest tab. 48 (na s.104) nakreślająca strukturę wyceny zasobów. W przejrzystej formie Autorka nakreśliła układ wyceny zasobów. Żeby jednak układ ten powiązać z kontami zespołu 5 trzeba cofnąć się do tab.46 (na s. 101). Przejawia się w tym spójność proponowanej koncepcji zasobowego rachunku kosztów.

Istotnym walorem proponowanego przez Autorkę rozwiązania dla rachunku kosztów szpitala jest postulat dekompozycji procesów realizowanych w szpitalach (s.124), a drugiej strony sugestia łączenia zasobów (na s. 123) w złożone zasoby ekonomiczne (zasada istotności).

Autorka słusznie rozciąga rozwiązanie zasobowego rachunku kosztów na ich budżetowanie (na s. 125).

Osiągnięciem Autorki pracy jest opracowanie przykładowych propozycji do „Skorowidza procesów i działań dla szpitala” w załączniku do rozprawy, co zwiększa praktyczne walory przybliżające możliwości zastosowania proponowanych rozwiązań.

Podobać może się też zwięzłe formułowanie i podsumowywanie stwierdzeń w ocenianej pracy.

W pracy swojej Autorka nie ustrzegła się też drobnych mankamentów i stwierdzeń dyskusyjnych. Nie podważają one w sposób istotny wykazanych osiągnięć Autorki.

Zapowiedzi, co będzie dalej omawiane jak na stronie 39 „W następnym rozdziale omówiony zostanie ...” nie są charakterystyczne dla pracy naukowej, w której obowiązują rygory raczej odnoszenia się do już podanych stwierdzeń, dowodzenia a nie obiecywania.

Autorka opisując na s. 43 zasoby pomija wiedzę. Chociaż wymienia kapitał i zasoby ludzkie, w których można przecież szukać kapitału intelektualnego, który ujmowany jest też księgowo choćby jako „know how” w formie wartości niematerialnych i prawnych.

Na s. 50 w 6 wierszu od góry jest „piszące”, a powinno być „pisząc”. Na s. 83 w tytule tabeli 27 jest „Procentów”, a powinno być „Procentowy”.

W opisie tab. 28 na s. 84 wśród szpitali stosujących jedną metodę kalkulacji pominięto szpital oznaczony literą „I”.

Przy ocenie stosowania różnorodnych kluczy rozliczania kosztów na ss. 85 i 86 ciekawym byłoby zbadanie adekwatności kluczy, ich związku z przedmiotem odniesienia za pomocą np. regresji i korelacji.

Wniosek III na s. 96 z badania komputeryzacji w szpitalach jest w opozycji do pozytywnej oceny ze s. 87 stosowania w badanych szpitalach systemów przecież wysoce zintegrowanych (klasy ERP) .

Na s. 98 Autorka stwierdza: „Za kryterium optymalizacji rachunku kosztów przyjęto poprawę jego funkcji informacyjno-decyzyjnej na potrzeby zarządzania zasobami”. Czy można przyjąć do optymalizacji takie kryterium ? Jak zmierzyć „poprawę jego funkcji...” ? Niewątpliwie łatwiej byłoby tu pisać o „poprawie jego funkcji...” jako przesłance, czynnika wiodącym do potwierdzenia przyjętej w pracy hipotezy niż udowodnienia określonej tezy.

Na początku węzłowego dla rozprawy rozdziału nt. „Propozycja optymalizacji rachunku kosztów w szpitalu” (s. 98) Autorka wyodrębnia punkt „5.1. Koncepcja zasobowego rachunku kosztów” rozpoczynając stwierdzeniem „Przedstawiony w rozprawie model...”. Jaka jest więc propozycja, koncepcja czy model ? Zastanawiające przy tym jest też stwierdzenie Autorki, że „Zaproponowane rozwiązania są rozwiązaniami teoretycznymi.” Czy to znaczy, że nie są praktyczne ? Spotyka się bowiem twierdzenie, że nic bardziej praktycznego jak dobra teoria. Po co więc takie zastrzeżenie ?

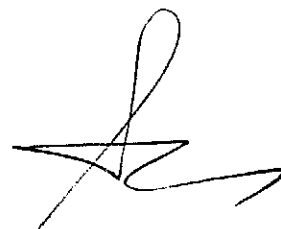
Na s. 99 Autorka stwierdza, że „... rachunek kosztów w szpitalach powinien składać się z trzech elementów: systemu finansowo-księgowego, systemu informacji medycznej oraz systemu kontrolingowo/zarządczego...”. Powstaje pytanie, co mieści się w czym i czy system można nazwać elementem ?

Z zapowiedzianych na s.99 etapów wdrażania nie omówiono w tym punkcie trzech ostatnich.

Wyliczając zespoły kont kosztowych na s. 100 Autorka pomija zespół 6 (do przenoszenia kosztów w czasie).

Recenzowana praca doktorska jest świadectwem opanowania metod badawczych i pogłębienia wiedzy specjalistycznej w zakresie aplikacji rachunku kosztów do zarządzania szpitalem. Stanowi samodzielne rozwiązanie przez Autorkę problemu naukowego i wykazuje jej wiedzę teoretyczną z dziedziny nauk ekonomicznych w dyscyplinie nauk o zarządzaniu. Została wykonana metodami uznanymi za właściwe w tej dyscyplinie naukowej.

Stwierdzam, że przedstawiona praca doktorska pt., **Optymalizacja rachunku kosztów w zarządzaniu szpitalem**” spełnia wymagania stawiane rozprawom doktorskim w ustawie o tytule naukowym i stopniach naukowych z dnia 14.03.2003 roku (DZ.U.O3.65.595 z dnia 16.04.2003) i wnoszę o dopuszczenie jej do publicznej obrony.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large loop at the top and a series of connected strokes below it.