

Szczecin 4. 07.2017

prof. nadzw dr hab. Maria Hass-Symotiuk  
Akademia im. Jana z Paradyża w Gorzowie Wlkp.  
Wydział Ekonomiczny

#### Recenzja rozprawy doktorskiej

mgr Marka Gajewskiego pt. „Rola rachunku kosztów w tworzeniu wartości podmiotów leczniczych” napisanej na Wydziale Zarządzania, Informatyki i Finansów Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu pod kierunkiem prof. dr hab. Edwarda Nowaka

#### 1. Uwagi wstępne

Przedłożona mi do recenzji rozprawa doktorska składa się ze wstępu, czterech rozdziałów ilustrowanych 16 rysunkami, 55 tabelami i 9 załącznikami. Wykaz literatury obejmuje wiele pozycji zwartych, w tym obcojęzyczne, 21 aktów prawnych oraz inne źródła (m. in. strony internetowe).

#### 2. Dobór problemu badawczego

Sprawne funkcjonowanie podmiotów leczniczych w warunkach zaostrzającej się konkurencji na rynku usług medycznych, ograniczoności środków finansowych, wzrastających potrzeb zdrowotnych, rosnących wymagań jakościowych względem świadczeń zdrowotnych, m.in. z uwagi na postęp techniczny i technologiczny, zależy w znacznym stopniu od dostępu ich kierownictwa do informacji ekonomicznych umożliwiających podejmowanie optymalnych decyzji zarówno strategicznych, jak i operacyjnych. Wśród tych informacji szczególną rolę odgrywają informacje o kosztach.

Koszty stanowią bowiem zasadniczy element umożliwiający ustalenie wyniku finansowego oraz miernik oceny działalności jednostki, jak też ważne kryterium wyboru decyzji i działań. Głównym źródłem tych informacji jest odpowiednio skonstruowany i sprawnie działający rachunek kosztów. Jego wartość informacyjna i przydatność w zarządzaniu zależy w znacznym stopniu od dostosowania do specyfiki działalności podmiotów leczniczych i potrzeb informacyjnych kierownictwa. Od rachunku kosztów oczekuje się także wsparcia procesów tworzenia wartości tych jednostek.

Rosnące znaczenie rachunku kosztów, zmusza ich kierownictwo do poznania kosztów świadczeń zdrowotnych, zbadanie czynników je kształtujących oraz monitorowania i optymalizacji ich wielkości.

Wymienione wyżej względy w pełni uzasadniają podjęcie przez mgr Marka Gajewskiego problematyki roli rachunku kosztów w tworzeniu wartości podmiotów leczniczych za przedmiot badań w pracy doktorskiej. Jest to bowiem zagadnienie niezmiernie istotne do prawidłowego sterowania działalnością tych jednostek. Autor postawił sobie ambitne zadanie opracowania koncepcji kształtowania wartości podmiotów leczniczych z wykorzystaniem informacji o kosztach. Zakres przedmiotowy badań został określony prawidłowo. Praca obejmuje zagadnienia rachunku kosztów, tworzenia wartości podmiotów leczniczych oraz funkcjonowanie systemu informacyjnego i modelowanie procesów.

Przyjęte zadanie badawcze jest ambitne, trudne i złożone. Dotyczy bowiem zarówno teorii, metodyki, jak i aspektów poznawczych i praktycznych. Jego rozwiązanie wymagało wieloaspektowego podejścia badawczego oraz wykorzystania narzędzi opracowanych przez różne dyscypliny naukowe.

### **3. Cel i hipotezy rozprawy**

Temat dysertacji doktorskiej w sposób jasny zarysowuje obszar badań. Zgodnie ze wskazaniem przyjętym w tytule, za cel główny pracy Autor uznał „wskazanie możliwości i zasadności stosowania rachunku kosztów do tworzenia wartości podmiotów leczniczych” (s.5). Oprócz tego celu Doktorant wymienił pięć celów szczegółowych (częstkowych) ukierunkowanych na realizację celu głównego.

Stosownie do założonego celu pracy Autor sformułował trzy hipotezy badawcze (tez nie trzeba udowadniać) - s.6.

- 1) ” Analiza rachunku kosztów podmiotu leczniczego jest niezbędna do prawidłowej identyfikacji czynników tworzących jego wartość.
- 2) Przy określaniu wartości podmiotu leczniczego należy uwzględnić strukturę jego kosztów.
- 3) Oszacowanie dynamiki zmian kosztów gotowości oraz kosztów niewykorzystanego potencjału podmiotu leczniczego umożliwi określenie efektywności jego gospodarowania”.

Zaprezentowane hipotezy są rozwinięciem i niejako uzasadnieniem głównego założenia badawczego. Wynikały one z licznych przesłanek o charakterze teoretyczno – poznawczym

i aplikacyjnym, które Autor zawarł we wstępie, czterech rozdziałach o charakterze teoretyczno-empirycznym oraz w zakończeniu.

#### **4. Konstrukcja rozprawy doktorskiej**

Realizacji wytyczonych celów oraz weryfikacji hipotez badawczych została podporządkowana konstrukcja wewnętrzna rozprawy doktorskiej.

Struktura pracy została dostosowana do jej tematu i sformułowanych celów, kolejność poszczególnych rozdziałów jest zgodna z logicznym następstwem omawianych zagadnień.

We wstępie przedstawiono obszar badawczy, realizowane cele oraz sformułowano hipotezy pracy. Ponadto wskazano zastosowane w rozprawie metody badawcze oraz zakres podmiotowy i przedmiotowy przeprowadzonych badań.

Dwa pierwsze rozdziały mają charakter teoretyczny. Wprowadzają one w problematykę metod wyceny i tworzenia wartości podmiotów leczniczych oraz rozwiązań dotyczących rachunku kosztów. W swoich rozważaniach Doktorant nawiązuje do specyfiki działalności medycznej i wskazuje na konieczność innego (od spotykanego w literaturze czy praktyce jednostek produkcyjnych) podejścia do wielu problemów z tego obszaru badawczego. W rozdziale pierwszym zaprezentowano metody wyceny i tworzenia wartości podmiotów leczniczych. Dokonano w nim analizy zmian w polskim systemie ochrony zdrowia na tle innych krajów europejskich. Wskazano przy tym na występujące trudności w szacowaniu przychodów i wyceny zasobów majątkowych tych jednostek. Na podstawie stanowisk różnych autorów Doktorant prezentuje i uzasadnia własne stanowisko w wielu kwestiach, np. istoty wartości podmiotów leczniczych, strategii ich działalności, czy relacji między systemem informacyjnym a rachunkiem kosztów, akcentuje także potrzebę wypracowania standardów generowania informacji o kosztach świadczeń zdrowotnych i ich wpływie na finansowanie podmiotów leczniczych, a także metodologii ich porównywania (między różnymi jednostkami). Analizując prezentowane w literaturze nośniki wartości ocenia ich przydatność do warunków działalności podmiotów leczniczych i wskazuje na rolę rachunku kosztów w kreowaniu ich wartości.

Drugi rozdział pracy został poświęcony omówieniu rozwiązań stosowanego w podmiotach leczniczych rachunku kosztów w aspekcie jego przydatności do zarządzania na różnych poziomach (Unii Europejskiej, krajowym, sieciowym i konkretnego podmiotu leczniczego). Szczególna uwaga została zwrócona na cechy i kryteria oceny systemu informacyjnego, którego elementem jest rachunek kosztów oraz występujące ograniczenia w prawidłowej kalkulacji i planowaniu kosztów świadczeń zdrowotnych związane z

występowaniem specyficznych kosztów, a mianowicie kosztów gotowości i kosztów niewykorzystanego potencjału. Ich ograniczenie może wpłynąć na racjonalizację kosztów podmiotów leczniczych. Następnie na tle charakterystyk różnych modeli rachunku kosztów Doktorant omawia determinanty doboru systemu rachunku kosztów wskazując przy tym na takie czynniki jak; specyfika działalności, wpływ otoczenia, integracja elementów systemu informacyjnego dotyczących przetwarzania danych medycznych oraz danych finansowych.

Rozdział trzeci stanowi empiryczno-analityczną podstawę koncepcji kształtowania wartości podmiotów leczniczych z wykorzystaniem informacji o kosztach zaprezentowanej w rozdziale czwartym.

W rozdziale trzecim przedstawiono wyniki badania i oceny funkcjonowania rachunku kosztów w wybranych podmiotach leczniczych. Podstawę tej oceny stanowiły badania ankietowe uzupełnione wywiadami z kadrami zarządzającą, a dotyczące zasadniczych elementów systemu informacyjnego niezbędnych do prawidłowego funkcjonowania rachunku kosztów oraz umożliwiające ustalanie kosztów świadczeń zdrowotnych i wyników finansowych. Pozwoliły one poznać potrzeby informacyjne w tym zakresie oraz wymagania stawiane rachunkowi kosztów przez kierownictwo tych jednostek, a także umożliwiły określenie cech i kryteriów oceny systemu informacyjnego (m.in. dotyczących szczegółowości informacji, ich obiegu, scalenia danych medycznych i finansowych). Ich spełnienie jest niezbędne do kreowania wartości podmiotów leczniczych z wykorzystaniem rachunku kosztów. Opracowana przez Doktoranta ankietowa badawcza dotycząca funkcjonowania systemu informacyjnego została skoncentrowana na wybranych jego elementach (takich jak; spójność procedur opracowania i obiegu informacji, ocena efektywności).

Drugim nurtem badań była analiza struktury i dynamiki kosztów rodzajowych, kosztów w układzie kalkulacyjnym podmiotów leczniczych, pozyskiwanych przez nie przychodów (zawartych kontraktów), osiągniętych wyników finansowych oraz rentowności sprzedaży. Badania te dotyczyły sześciu podmiotów leczniczych zlokalizowanych na obszarze Dolnego Śląska (mała zwrotność ankiet). Okresem badania objęto lata 2011- 2012. Zostały one pogłębione i uzupełnione o dane z lat 2011-2014 dla 25 jednostek. Poznane uwarunkowania i stwierdzony brak zależności występujących między wynikami finansowymi i rentownością sprzedaży spowodowały uznanie przez Doktoranta poprawy efektywności wykorzystania zasobów za podstawę tworzenia wartości podmiotów leczniczych. Jako narzędzie doskonalenia systemu informacyjnego i rachunku kosztów podmiotów leczniczych proponuje



zastosowanie metody modelowania procesów wewnętrznych z wykorzystaniem scenariuszy . Warto dodać, że Doktorant opracował przykładowy model procesu realizacji świadczeń zdrowotnych z zakresu medycyny pracy. Jego zdaniem metoda ta umożliwia kreowanie wartości podmiotów leczniczych przez optymalizacji działań wewnętrznych przy uwzględnieniu nośników wartości.

Doktorant przeprowadził także taksonomiczną analizę struktury kosztów rodzajowych niepublicznego podmiotu leczniczego, co pozwoliło na ocenę zmian poziomu kosztów i ich roli w doskonaleniu rachunku kosztów.

Cennym elementem pracy jest ostatni rozdział. Na podstawie przeprowadzonych badań i rozważań zawartych w poprzednich rozdziałach pracy Doktorant przedstawił, z właściwym uzasadnieniem, koncepcję kształtowania wartości podmiotów leczniczych z wykorzystaniem informacji o kosztach. W swej koncepcji wykorzystał zasady i procedury dwóch modeli rachunku kosztów, a to rachunku kosztów pełnych i wielostopniowego rachunku kosztów zmiennych. Umożliwia to pozyskanie wiarygodnych informacji o kosztach i wynikach działalności i dokonywanie ich wieloprzekrojowych analiz. Podstawę dokonanej analizy stanowiły informacje o kosztach niepublicznego podmiotu leczniczego z 2015r ( którego dane były przedmiotem taksonomicznej analizy struktury kosztów rodzajowych z 2014r.). Doktorant przeprowadził także empiryczną weryfikację możliwości doskonalenia rachunku kosztów. Przez analizę zmienności kosztów i współczynników korelacji wykazał, że koszty stałe mają znaczący udział w kosztach całkowitych i w wyniku finansowym podmiotów leczniczych.

Na potrzeby ustalania kosztów jednostkowych (.i cen) świadczeń zdrowotnych, z uwagi na znaczący udział kosztów stałych, Doktorant słusznie postuluje zastosowanie rachunku kosztów działań jako docelowego modelu rachunku kosztów. Jego implementacja wymaga jednak udoskonalenia systemu informacyjnego podmiotów leczniczych.

W zakończeniu znalazły się zasadnicze spostrzeżenia oraz wnioski wynikające z analizy literatury przedmiotu oraz z przeprowadzonych badań empirycznych .

## **5. Walory ocenianej rozprawy**

Dokonany przegląd zawartości pracy pozwala stwierdzić, że rozprawa doktorska mgr Marka Gajewskiego należy do oryginalnych prac naukowych podejmujących problemy aktualne dla teorii i ważne dla praktyki. Przyjęty przez Doktoranta zakres badań i studiów teoretycznych jest obszerny i wieloaspektowy. Treść pracy jednoznacznie dowodzi, że Doktorant zaprezentował nowoczesne, wieloaspektowe podejście do problematyki rachunku

kosztów (stanowiącego element systemu informacyjnego) jako instrumentu zarządzania podmiotów leczniczych, w tym także do kreowania ich wartości. Uwzględnił przy tym zarówno specyfikę ich działalności, zakres, a także najważniejsze uwarunkowania ekonomiczne, prawne, organizacyjne prawidłowego jego funkcjonowania.

Dla osiągnięcia celu rozprawy Doktorant korzystał z dwóch źródeł poznania naukowego (literatury fachowej i obowiązujących aktów prawnych oraz danych empirycznych) i posługiwał się właściwymi metodami badawczymi (m.in. badania ankietowe, wywiady z kadrą zarządzającą, metody ekonometryczne). Treści pracy wskazują na jej interdyscyplinarny charakter. Powstała ona na podstawie literatury krajowej i zagranicznej z zakresu rachunku kosztów, rachunkowości zarządczej, zarządzania finansami, systemów informacyjnych oraz obowiązujących krajowych regulacji prawnych.

Z całości pracy wynika dobre przygotowanie Doktoranta do realizacji podjętego tematu, jego dojrzałość naukowa i pragmatyczne myślenie, a także umiejętność prowadzenia badań naukowych i wnioskowania na różnych szczeblach abstrakcji naukowej.

Najważniejszym osiągnięciem naukowym Doktoranta w ramach recenzowanej pracy jest niewątpliwie opracowanie koncepcji wykorzystania informacji o kosztach do kształtowania wartości podmiotów leczniczych. Została ona oparta na dwóch modelach rachunku kosztów, a to rachunku kosztów pełnych i wielostopniowym rachunku kosztów zmiennych, co pozwoli pozyskiwać wieloprzekrojowe informacje o efektach działalności tych jednostek. Na potrzeby ustalania kosztów jednostkowych świadczeń zdrowotnych Doktorant proponuje zastosowanie rachunku kosztów działań.

Do przedstawionych w ramach tej koncepcji propozycji dotyczących ustalania efektów działalności podmiotów leczniczych nie zgłaszam uwag. Powinny one sprzyjać optymalizacji kosztów i poprawie efektywności wykorzystania zasobów, a tym samym zwiększaniu wartości podmiotów leczniczych.

Zaprojektowana koncepcja kreowania wartości podmiotów leczniczych z wykorzystaniem informacji o kosztach została poprawnie skonstruowana, uwzględnia specyfikę działalności medycznej, zależności przyczynowo - skutkowe powstawania kosztów i efektów oraz potrzeby decyzyjno-kontrolne kadry zarządzającej. Może być ona włączona do systemu informacyjnego tych jednostek, co pozwoli zwiększyć zasoby informacyjne niezbędne do zarządzania ich działalnością.

Zdaniem recenzenta koncepcja ta ma charakter uniwersalny, co oznacza, że może być zastosowana do racjonalizacji kosztów w podmiotach leczniczych o różnej formie

prawnej (zarówno publicznych, jak i prywatnych). Ma ona zatem walor użyteczności dla praktyki gospodarczej.

W obszarze teoretycznym Doktorant wykazał się dobrą znajomością literatury przedmiotu (w tym także obcojęzycznej), wnikliwością studiów literaturowych, umiejętnością oceny stanowisk różnych autorów i formułowania własnego podejścia i stanowiska w wielu kwestiach merytorycznych.

Forma pracy, styl, objętość poszczególnych rozdziałów oraz zaprezentowany warsztat naukowy świadczą o dojrzałości Autora do prowadzenia pracy naukowej.

Warto dodać, że recenzowana rozprawa także pod względem redakcyjnym została przygotowana starannie.

## 6. Uwagi polemiczne

Na koniec zwrócę uwagę na niektóre potknięcia w pracy, i tak:

- 1) Na s.6 Autor pisze: „W pracy starano się zweryfikować prawdziwość trzech tez:”. Sądzę, że chodzi o hipotezy, które stają się tezami po przeprowadzeniu dowodu.
- 2) Na s.21 nie mogę się w pełni zgodzić ze stwierdzeniem Doktoranta o braku „odrębnego podmiotu niezależnego od NFZ, który pozyskiwałby informacje o kosztach świadczeń zdrowotnych od podmiotów leczniczych”. Taki podmiot już istnieje, a jest nim Agencja Oceny Technologii Medycznej i Taryfikacji. Wprawdzie aktualnie brak jest obowiązującego dla podmiotów leczniczych standardu rachunku kosztów Agencja zbiera informacje o kosztach procedur medycznych na potrzeby ich wyceny, przy czym dotyczy to podmiotów, które dobrowolnie zadeklarują chęć współpracy w tym zakresie.
- 3) S.100-102 jest mowa o kosztach niewykorzystanego potencjału. Doktorant w tabeli 11 ocenia występujący stan w tym zakresie. Powstaje pytanie; czy można podmioty lecznicze wyposażyć w zasoby niezbędne do realizacji świadczeń zdrowotnych (stan optymalny)? Czy nie trzeba się zawsze liczyć z pewnym nadmiarem zasobów (gotowością do zaspokojenia potrzeb) wynikające chociażby z faktu, że nie znamy stanu zdrowia zgłaszających się pacjentów. Ponadto czy koszty gotowości i niewykorzystanego potencjału nie są immanentną cechą działalności tych jednostek? Czy problemem nie jest ich skala i możliwości obniżania?.
- 4) s.117-120 w opracowanej przez Doktoranta ankiecie dotyczącej funkcjonowania systemu informacyjnego zdaniem recenzenta pytania mają charakter wycinkowy. Zabrakło w niej danych dotyczących gromadzenia i weryfikacji danych, ich

przetwarzania, zbiorów generowanych informacji, czy stosowanego systemu informatycznego. Czy można zatem ocenić szczegółowość generowanych informacji o kosztach, przychodach i wynikach finansowych badanych jednostek na podstawie wycinkowych pytań? Przykładowo sprawność zamykania okresów rozliczeniowych i generowania sprawozdań dla zarządzających oceniono na podstawie deklaracji VAT-7 (wobec faktu, że w tych jednostkach podatek VAT jest mało istotny, gros świadczeń zdrowotnych nie podlega bowiem temu podatkowi).

- 5) S.145 omawiając przyczyny nadmiernego zadłużenia podmiotów leczniczych Doktorant zwraca uwagę (odwołując się w tej kwestii do pracy W. Dotkusia) na brak standardów leczenia identyfikując ten termin z koszykiem świadczeń zdrowotnych, co nie jest poprawne. Są to bowiem dwie różne kwestie.
- 6) Na s. 147 Doktorant postuluje obniżenie kosztów działalności podmiotów leczniczych przy utrzymaniu poziomu sprzedaży przez „optymalizację procesów, również zmianę struktury sprzedaży, w tym ograniczenie udzielania nierentownych świadczeń zdrowotnych” Czy ten postulat jest możliwy do zastosowania w sektorze ochrony zdrowia?, a co z dostępnością do świadczeń zdrowotnych? kto, jaki podmiot leczniczy powinien takie świadczenia realizować? Czy zdaniem Doktoranta podmioty lecznicze (np. SP ZOZ) powinny być oceniane przez pryzmat maksymalizacji wyniku finansowego?
- 7) Niewłaściwy przypis na s. 190, to są dwie różne prace.
- 8) Na s. 201 Doktorant proponuje usprawnienie systemu ochrony zdrowia przez zmniejszenie liczby podmiotów leczniczych z uwagi na zwiększający się udział kosztów stałych. Mam wątpliwość czy jest to właściwa droga, a co z dostępnością pacjentów do świadczeń zdrowotnych. Jakie inne działania można w tej kwestii podjąć, proszę o wskazanie przykładowych działań.
- 9) Jakie warunki muszą być spełnione aby wdrożyć przedstawioną w dysertacji koncepcję kreowania wartości podmiotów leczniczych w oparciu o informacje o kosztach? Jakże przy tym bariery i ograniczenia trzeba będzie pokonać?

Proszę aby do poruszanych w tej części recenzji problemów Doktorant odniósł się podczas publicznej obrony.

## 7. Konkluzja

Przedstawione powyżej uwagi polemiczne nie umniejszają walorów poznawczych i



naukowych ocenianej pracy. Autor zrealizował wyznaczone cele i zweryfikował hipotezy badawcze.

Reasumując wyrażam przekonanie, że rozprawa doktorska mgr Marka Gajewskiego pt. „Rola rachunku kosztów w tworzeniu wartości podmiotów leczniczych” spełnia ustawowe wymagania stawiane pracom doktorskim określonym w ustawie o stopniach i tytule naukowym oraz stopniach i tytule naukowym w zakresie sztuki, stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, wskazuje na ogólną wiedzę teoretyczną Doktoranta w dziedzinie nauk ekonomicznych, w dyscyplinie finanse, a także umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Wnoszę zatem o dopuszczenie mgr Marka Gajewskiego do publicznej dyskusji nad Jego rozprawą doktorską.

A handwritten signature in blue ink, reading "Henryk Hesz-Syprak". The signature is written in a cursive style and is located in the lower right quadrant of the page.