

Wioletta Baran

biegły rewident

Piotr Urbanek

Uniwersytet Łódzki

Henryk Burghardt

konsultant ds. Systemów Administracyjnych „bmm” sp. z o.o.

OCENA WYKORZYSTANIA ZASAD RACHUNKU KOSZTÓW W PLACÓWKACH MEDYCZNYCH

1. Wprowadzenie

W zarządzaniu placówkami medycznymi do końca 1998 r. planowanie działalności medycznej – proces budżetowania sprowadzał się do planowania wydatków ponoszonych na poziomie całej placówki medycznej. Dotyczył środków, które jednostki otrzymywały na bieżące funkcjonowanie. Stanowił również podstawę planowania kosztów działalności medycznej. Z założenia wydatki ujęte w budżecie powinny być zostać zrównoważone dochodami w postaci dotacji pochodzącej z budżetu państwa. Planowanie kosztów działalności medycznej odbywało się na podstawie danych historycznych, z uwzględnieniem wzrostu wskaźnika cen. Pozostałe w końcu okresu obrachunkowego w placówkach medycznych nadwyżki finansowe podlegały zwrotowi. Powodowało to otrzymanie przez jednostkę w kolejnym roku budżetowym mniejszej ilości środków na bieżącą działalność. Obserwowane działania nie sprzyjały racjonalnemu gospodarowaniu.

Planowanie kosztów działalności medycznej – budżetowanie kosztów, jakie miało miejsce w jednostkach działających do końca 1998 r. jako budżetowe – trud-

no utożsamiać z procesem pozwalającym zminimalizować ryzyko gospodarcze¹, informację tworzoną według obowiązujących regulacji natomiast uznać za istotną dla podejmowania decyzji zarządczych zapewniających racjonalne wykorzystanie zasobów.

W związku z próbą regulowania zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, celem opracowania jest ocena ich stosowania w planowaniu, ocenie i kontroli działalności medycznej. Kosztochłonny charakter placówek medycznych szczególnie o charakterze opieki stacjonarnej stanowi powód, dla którego ocenie stopnia i sposobu wykorzystania obowiązujących rozwiązań poddano koszty związane z działalnością szpitalną. Zaprezentowane w opracowaniu dane pochodzą z placówki medycznej (szpitala) stosującej obowiązujące w publicznych zakładach opieki zdrowotnej zasady rachunku kosztów. Wybór jednego podmiotu ma na celu ukazanie wyników stosowanej w zakresie rachunku kosztów metodologii.

2. Zasady rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej

Jednym z założeń reformy systemu ochrony służby zdrowia było wypracowanie mechanizmu finansowania świadczeń zdrowotnych udzielanych przez zakłady opieki zdrowotnej. W celu ujednoczenia warunków kontraktowania usług medycznych podejmowano próby uregulowania zasad ewidencji i kalkulacji kosztów wewnątrz placówek medycznych². W efekcie proponowanych zmian zmierzano do wypracowania jednolitej metodologii wyceny świadczeń zdrowotnych stanowiących przedmiot kontraktowania i nośnik informacji finansowej. W wyniku zastosowanych rozwiązań w publicznych zakładach opieki zdrowotnej³:

- ewidencja kosztów prowadzona jest w układzie rodzajowym w ujęciu syntetycznym i analitycznym, według tzw. miejsc powstawania kosztów i ośrodków kosztów,
- koszty w układzie podmiotowo-przedmiotowym zaleca się ujmować w podziale na koszty bezpośrednie i pośrednie⁴ celem ich kalkulacji i ustalenia zidenty-

¹ *Rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świdarska, Poltext, Warszawa 1999, s. 198.

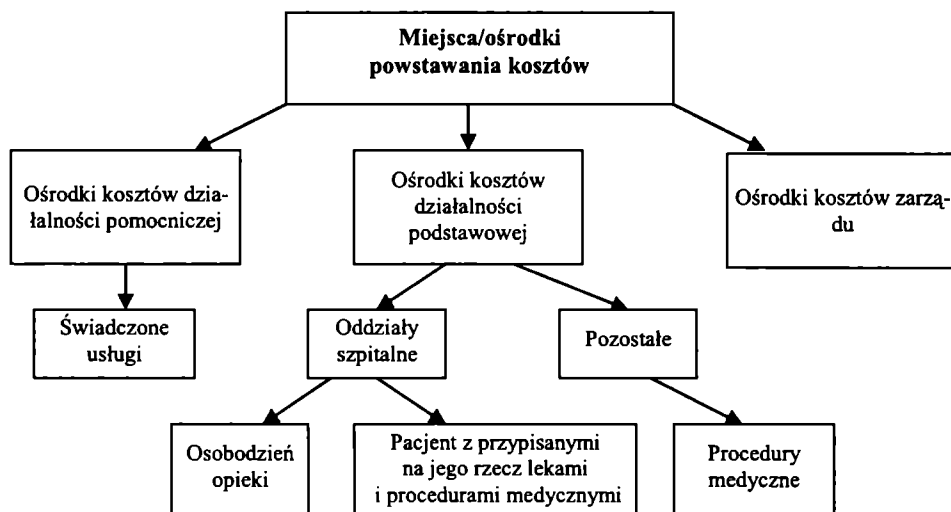
² Zarządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej w sprawie szczegółowych zasad ewidencji dochodów i kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, „Monitor Polski” 1992 nr 19; Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, DzU 1998 nr 164, poz. 1194.

³ Por. I. Kulis, M. Kulis, W. Stylo, *Rachunek kosztów w zakładach opieki zdrowotnej*, Uniwersyteckie Wydawnictwo Medyczne „Vesalius”, Kraków 1999, s. 22-38; M. Hass-Symotiuik, *Rachunkowość i plan kont z komentarzem dla zakładów opieki zdrowotnej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006, s. 424-451.

⁴ Podział kosztów na bezpośrednie i pośrednie, poza ich określeniem na potrzeby kalkulacji, charakterystyczny jest również dla klasyfikacji kosztów dla celów budżetowania. Budżety kosztów w tym układzie sporządza się w przekroju przedmiotowym według różnych algorytmów obliczeniowych, najczęściej z wykorzystaniem normatywów ich zużycia; E. Nowak, *Budżetowanie kosztów*

fikowanych w ośrodkach kosztów działalności podstawowej jednostkowych kosztów ich nośników⁵.

Podstawowe elementy rachunku kosztów i kierunki wykorzystania zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej przedstawiono na rys. 1 i 2.

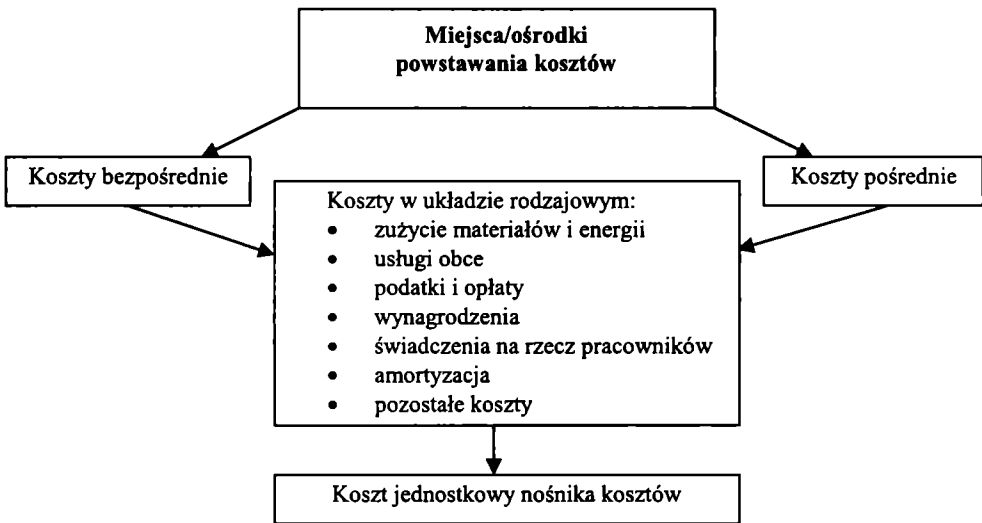


Rys. 1. Podział ośrodków powstawania kosztów według rodzajów działalności; nośników kosztów

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, DzU 1998 nr 164, poz. 1194.

przedsiębiorstwa, ODDK, Gdańsk 2002, s. 70; T. Kiziukiewicz, *Zarządcze aspekty rachunkowości*, PWE, Warszawa 2003, s. 290-291.

⁵ Według obowiązującego rozporządzenia w sprawie zasad rachunku kosztów za podstawowe nośniki kosztów przyjmuje się osobodzień opieki i procedury medyczne. Koszt osobodnia stanowi iloraz kosztów przypisanych ośrodkowi kosztów (z wyłączeniem kosztu leków i procedur medycznych) oraz liczby osobodni w danym okresie rozliczeniowym. Ustalenie kosztu procedury medycznej wymaga jej rodzajowego zestawienia, standardowego określenia zużywanych na jej wytworzenie zasobów rzeczowych i osobowych, a następnie przypisania im ustalonej liczby jednostek kalkulacyjnych. W kalkulacji jednostkowego kosztu procedury medycznej bezpośredniej wycenie podlega jednostka kalkulacyjna. Koszt procedury to iloczyn kosztu jednostki kalkulacyjnej i liczby jednostek kalkulacyjnych przypisanych danej procedurze. Jednostkowy koszt nośnika kosztów dla ośrodka kosztów działalności podstawowej ustala się ostatecznie przez dodanie do tak skalkulowanej wielkości narzutu kosztów zarządu.



Rys. 2. Podział kosztów w układzie podmiotowo-przedmiotowym w celu kalkulacji nośników kosztów

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, DzU 1998 nr 164, poz. 1194.

Omawiane zasady rachunku kosztów można uznać za wstęp do uporządkowania przepływu informacji o kosztach działalności placówek medycznych, zarówno na potrzeby zewnętrzne, jak i stanowiące podstawę generowania informacji zarządczej⁶. Obecnie obowiązujące rozwiązania w tym zakresie wykorzystywane są w zależności od indywidualnych potrzeb placówki medycznej. Doświadczenia praktyczne wskazują, iż nie posiadają one jednak istotnej wartości w tworzeniu informacji służącej podejmowaniu decyzji zarządczych. Ponadto zastosowanie wytycznych co do szczególnych zasad ewidencji i kalkulacji kosztów sprawia, iż wartość wycenionych i zrealizowanych świadczeń stanowi równowartość poniesionych ogółem kosztów działalności zakładu opieki zdrowotnej. Uzyskanie kontraktu w tak skalkulowanej wysokości oznacza prosty zwrot poniesionych kosztów działalności, a nieznanomość kosztu marginalnego usługi medycznej prowadzi do ograniczania wykonanych świadczeń do liczby zakontraktowanej z płatnikiem.

⁶ Informacje tworzone na podstawie zarządzenia z 1992 r. stanowiły jedno z obowiązkowych sprawozdań dotyczących świadczeń zdrowotnych w ujęciu rzeczowo-finansowym. Placówki medyczne przedkładały je wydziałom ochrony zdrowia funkcjonującym przy urzędach wojewódzkich. W okresie nowych rozwiązań systemowych, szczególnie w początkowym okresie kontraktowania, zasady rachunku kosztów określone w rozporządzeniu z 1998 r. wykorzystano do kalkulowania jednostkowych kosztów świadczeń zdrowotnych.

Obserwowane działania wyraźnie wskazują na to, iż zmiana zasad funkcjonowania rachunku kosztów mogłaby stanowić istotny wkład w rozwiązanie problemów finansowania placówek medycznych. Podstawą zmian alokacji środków finansowych powinno być przyjęcie modelu rachunku kosztów, którego konstrukcja umożliwiłaby ustalenie rzeczywistych kosztów usług, stanowiących przedmiot kontraktowania działalności medycznej⁷. Przyporządkowaniu leczonym kosztów diagnozy, leczenia, profilaktyki i rehabilitacji powinny służyć prawidłowo wycenione procedury medyczne zapewniające ustalenie wartości umów z płatnikiem, pozwalające dodatkowo ocenić rentowność kontraktowanych świadczeń zdrowotnych. Tak podejmowane działania winny stanowić metodę wyznaczania stawek jednostkowych usług medycznych w sposób obiektywny, równoważący ilościowe zapotrzebowanie z możliwościami ich realizacji przez zakłady opieki zdrowotnej.

3. Wykorzystanie rachunku kosztów w ocenie i kalkulacji kosztów działalności medycznej

Regulacje w zakresie sposobu ewidencji i szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej zaprojektowano na potrzeby ustalenia m.in. jednostkowego kosztu realizowanych w placówkach medycznych świadczeń zdrowotnych. Zasady te miały również służyć uporządkowaniu informacji celem doprowadzenia jej do porównywalności pomiędzy zakładami. Wprowadzone i stosowane rozwiązania wskazują na to, iż w placówkach medycznych stworzono podstawy do wdrożenia procesu planowania – budżetowania działalności. Proponowane rozwiązania ograniczają się jednak do budżetowania obszaru kosztów działalności medycznej. Warunkiem realizacji procesu budżetowania powinno być systematyczne planowanie ukazujące rezultaty prowadzenia działalności również w innych istotnych obszarach wraz z określeniem jej wzorców oraz przypisaniem indywidualnej odpowiedzialności ją realizującym⁸. Budżetowanie w obserwowanym w placówkach ujęciu nie jest integralną częścią procesu zarządzania i nie pozwala w sposób wymierny na ocenę jego efektywności⁹.

⁷ Celem lepszej oceny rzeczywistości wykorzystania posiadanych zasobów i potencjału wskazanym jest wykorzystywanie w zarządzaniu informacją cenowo-kosztową decyzyjnych modeli rachunku kosztów. Rachunek kosztów zmiennych można wykorzystać do oceny efektywności działań jednostkowych i kalkulacji kosztów działalności medycznej. Rachunek kosztów działań wykorzystujący wycenę procedur medycznych przyczyniłby się do efektywniejszej alokacji kosztów pośrednich. Rachunek kosztów standardowych stanowiłby natomiast podstawę tworzenia informacji służącej optymalizacji wykorzystania zasobów i budżetowaniu operacyjnemu.

⁸ J. Komorowski, *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997, s. 25-26; M. Dobjija, *Rachunkowość zarządcza i controlling*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997, s. 285.

⁹ *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t 1, red. G.K. Świdorska, Difin, Warszawa 2002, s. 11-10.

Poddając ocenie obowiązujące w zakresie rachunku kosztów regulacje w aspekcie wykorzystania ich na potrzeby budżetowania kosztów, obserwuje się, iż w ich wyniku w placówkach medycznych dokonano:

- wyodrębnienia miejsc powstawania kosztów definiowanych jako wyodrębnione w strukturze organizacyjnej zakładu komórki oraz ośrodki kosztów stanowiące wyodrębniony zakres działalności,
- identyfikacji i inwentaryzacji w ośrodkach kosztów nośników kosztów,
- próby kalkulacji jednostkowego kosztu wytworzenia nośnika kosztów, w tym m.in. procedury medycznej.

W wyniku obserwowanych działań oczekiwano poprawy przepływu informacji, a przede wszystkim efektywniejszej alokacji kosztów pośrednich w związku z zastosowaniem cen wewnętrznych celem dokonania wzajemnych rozliczeń¹⁰. Ostatecznie obowiązujące w publicznych placówkach medycznych zasady rachunku kosztów sprowadzono do:

- analizy kosztów bezpośrednich zaewidencjonowanych w ośrodku kosztów w układzie rodzajowym,
- ustalenia w ośrodku kosztów ogólnej wielkości kosztów w podziale na koszty bezpośrednie i pośrednie,
- kalkulacji jednostkowego kosztu jednostki kalkulacyjnej składającej się na procedurę medyczną z wykorzystaniem rachunku kosztów pełnych,
- porównania jednostkowego kosztu jednostki kalkulacyjnej z ceną punktu opisu procedurę medyczną.

Ewidencja kosztów w układzie podmiotowo-przedmiotowym ze szczegółowością odpowiadającą układowi rodzajowemu kosztów jest możliwa zarówno w stosunku do kosztów bezpośrednich, jak i pośrednich. Ze względu na różnorodność kryteriów podziałowych koszty pośrednie w układzie analitycznym nie posiadają istotnej wartości poznawczej. Wzrost użyteczności tych wielkości byłby znaczny w przypadku ustalenia kosztów standardowych działań wykonywanych na rzecz ośrodków, w których wycenie poddaje się podstawowe nośniki kosztów. Informację powstającą w ośrodku kosztów, pochodzącą bezpośrednio z systemu finansowo-księgowego, można wykorzystać, zestawiając ją z kategorią kosztów planowanych, standardowych i w efekcie porównań ustalając odchylenia. Ilustruje to tab. 1. Analiza danych w takim przekroju staje się bardziej użyteczna, tak w ocenie efektywności wykorzystania zasobów ośrodka, kontroli, planowaniu, jak i podejmowaniu decyzji zarządczych.

¹⁰ Ceny wewnętrzne to umowne stawki, według których dochodzi do wzajemnego rozliczenia działań pomiędzy wewnętrznymi jednostkami organizacyjnymi placówki. Podstawę ich ustalenia stanowią mogą koszty rzeczywiste lub standardowe, zmienne lub pełne oraz ceny rynkowe: *Rachunkowość zarządcza i rachunek...*, op. cit., s. 12-61; M. Jaworzyńska, *Rola cen wewnętrznych w procesie budżetowania w zakładach opieki zdrowotnej*, [w:] *Sterowanie kosztami opieki zdrowotnej*, red. M. Hass-Symotiuik, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości, Szczecin 2005, s. 114.

Tabela 1. Zestawienie kosztów bezpośrednich w wybranym ośrodku kosztów na potrzeby budżetowania kosztów

Ośrodek kosztów X	Koszty bezpośrednie w tym:								
	razem	zużycie materiałów	zużycie energii	usługi obce	podatki i opłaty	wynagrodzenia	świadczenia na rzecz pracowników	amortyzacja	pozostałe koszty
Ewidencja	180 000	64 800	2 106	38 646	4 320	52 470	12 780	3 852	1 026
Koszty rodzajowe według planu sprzedaży świadczeń zdrowotnych									
Koszty standardowe świadczeń zdrowotnych									
Odchylenia kosztów zaewidencjonowanych od:									
<ul style="list-style-type: none"> • kosztu planowanego • kosztu standardowego 									

Źródło: opracowanie własne.

W wyniku ewidencji kosztów, koszty przypisane jednoznacznie ośrodkom kosztów na podstawie dowodów źródłowych zużycia stanowią koszty bezpośrednie. Koszty pośrednie obejmują koszty nie zaliczane do kosztów bezpośrednich oraz koszty innych ośrodków kosztów przypisane według odpowiednio dobranych kryteriów podziałowych. Analiza danych zestawianych poza układem ewidencyjnym kosztów wskazuje, iż udział kosztów pośrednich stanowi w niektórych ośrodkach kosztów, wybranych w wyniku prowadzonych badań placówki medycznej, nawet 50% wartości kosztów ogółem. Ilustruje to tab. 2.

Tabela 2. Zestawienie kosztów bezpośrednich i pośrednich w wybranych ośrodkach kosztów

Ośrodek kosztów	Koszty bezpośrednie	Koszty pośrednie	Koszty ogółem	Koszty ogółem II
Oddział A	1 351 317,53	519 538,81	1 870 856,34	2 255 662,73
Pododdział A	295 381,77	89 424,62	384 806,39	–
Oddział B	1 884 931,53	1 826 604,20	3 711 535,73	3 711 535,73
Oddział C	1 563 930,78	1 388 291,66	2 952 222,44	2 952 222,44
Oddział D	1 194 625,71	805 578,57	2 000 204,28	2 000 204,28

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych badanych publicznych zakładów opieki zdrowotnej obowiązanych do stosowania Rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, DzU 1998 nr 164, poz. 1194.

Koszty pośrednie przypisane ośrodkom kosztów działalności podstawowej, poza tym, że stanowią znaczny udział w kosztach ogółem, dodatkowo obciążone są narzutem kosztów zarządów. Strukturę kosztów pośrednich trudno jest zidentyfikować w aspekcie kosztów rodzajowych, a tym bardziej uzasadnić ich związek z liczbą i rodzajem świadczeń zdrowotnych wykonanych w miejscu, do którego koszty te przypisano. Koszty pośrednie kalkulowane zgodnie z zasadami określonymi w obowiązującym rozporządzeniu w procesie budżetowania kosztów działalności medycznej nie stanowią podstawy planowania ani też kontroli. Rachunek kosztów pełnych wykorzystywany na potrzeby kalkulacji jednostkowego nośnika kosztów nie dostarcza informacji o rzeczywistych nakładach poniesionych na wytworzenie świadczeń stanowiących przedmiot kontraktowania. Ilustruje to tab. 3. Koszty jednostkowe procedur ustalone w wyniku przypisania im określonej liczby jednostek kalkulacyjnych dalekie są od rzeczywistych kosztów zużycia zasobów i działań zrealizowanych na ich wytworzenie¹¹.

Tabela 3. Kalkulacja kosztów jednostkowych nośników kosztów w wybranych ośrodkach kosztów

Ośrodek kosztów	Koszty ogółem II	Liczba procedur 200X	Koszt procedur 200X	Cena punktu 200X
Oddział A	2 255 662,73	356 224,27	6,33	9,65
Pododdział A	–	–	–	–
Oddział B	3 711 535,73	245 669,00	15,11	9,65
Oddział C	2 952 222,44	305 402,50	9,67	9,65
Oddział D	2 000 204,28	395 470,00	11,24	9,65

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych badanych publicznych zakładów opieki zdrowotnej obowiązanych do stosowania Rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 22 grudnia 1998 roku w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, DzU 1998 nr 164, poz. 1194.

Przyczyną znacznego zniekształcenia jednostkowych kosztów nośników kosztów jest omawiany wysoki udział kosztów pośrednich. Ich kalkulacja na poziomie kosztów bezpośrednich pozwala wyeliminować nieuzasadnione wielkości. Ilustruje to tab. 4.

¹¹ Ocena działalności medycznej, szczególnie kontrola i oddziaływanie na koszty realizowanych procesów, jest możliwa dzięki stosowaniu w zakładach systemów rachunków tzw. kosztów postulowanych. Rachunki kosztów postulowanych w systemie ewidencyjnym rachunkowości posługują się wielkościami planowanymi, ustalonymi zgodnie z określonymi procedurami postępowania, normami techniczno-technologicznymi itp.: A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź 2001, s. 726.

Tabela 4. Kalkulacja kosztów jednostkowych nośników kosztów w wybranych ośrodkach kosztów

Ośrodek kosztów	Koszty bezpośrednie	Liczba procedur 200X	Koszt procedur 200X	Cena punktu 200X
Oddział A	1 351 317,53	356 224,27	3,79	9,65
Pododdział A	295 381,77	–	–	–
Oddział B	1 884 931,53	245 669,00	7,67	9,65
Oddział C	1 563 930,78	305 402,50	5,12	9,65
Oddział D	1 194 625,71	395 470,00	3,02	9,65

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych badanych publicznych zakładów opieki zdrowotnej.

Powyższe zestawienie kosztów nie oddaje jednak rzeczywistego kosztu wytworzonych świadczeń, na które składają się również koszty pośrednie wynikające z działalności pomocniczej. Rzeczywista wycena kosztu jednostkowego wymaga ustalenia standardów postępowania obejmującego zestawienie działań bezpośrednich i pośrednich związanych z realizacją świadczeń angażujących odpowiednie zasoby oraz ustalenia poziomu standardowego ich zużycia.

4. Podsumowanie

Stosowanie zasad obowiązującego publiczne placówki medyczne rachunku kosztów sprawia, iż jednostki uzyskują wysoki stopień agregacji informacji o koszcie jednostkowym nośnika kosztów stanowiącego przedmiot kontraktowania. Dane w takiej postaci nie dostarczają podstaw do racjonalnej oceny wykorzystania posiadanych przez zakłady opieki zdrowotnej zasobów. Otrzymywane w wyniku zastosowania obowiązujących rozwiązań informacje nie stanowią ponadto podstawy oceny efektywności prowadzonej działalności. Nie stanowią także podstaw do podejmowania decyzji zarządczych w zakresie możliwości i kierunków racjonalnego wykorzystania posiadanych przez placówki medyczne zasobów.

Wyniki prowadzonych badań wskazują jednak, iż indywidualne potrzeby zarządzających oraz wiedza w zakresie możliwości stosowania rachunkowości zarządczej nie stanowi przeszkód w redefiniowaniu zasad rachunku i kalkulacji kosztów. Przykładem zarządczego podejścia jest stosowanie w placówkach medycznych tzw. medycznej karty pacjenta.

Analiza rozwiązań w zakresie rachunku kosztów stosowanych w praktyce, szczególnie sposobów kalkulacji jednostkowego kosztu nośnika kosztów, wskazuje na trudności w zastosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej. Obecnie obowiązujące zasady rachunku kosztów, sprowadzone m.in. do ewidencji kosztów w

układzie rodzajowym oraz stosowania rachunku kosztów pełnych, uniemożliwiają zastosowanie decyzyjnych modeli rachunku kosztów.

Literatura

- Dobja M., *Rachunkowość zarządcza i controlling*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997.
- Hass-Symotiuk M., *Rachunkowość i plan kont z komentarzem dla zakładów opieki zdrowotnej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006.
- Jaruga A.A., Nowak W.A., Szycha A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź 2001.
- Jaworzyńska M., *Rola cen wewnętrznych w procesie budżetowania w zakładach opieki zdrowotnej*, [w:], *Sterowanie kosztami opieki zdrowotnej*, red. M. Hass-Symotiuk, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Rachunkowości, Szczecin 2005.
- Kiziukiewicz T., *Zarządcze aspekty rachunkowości*, PWE, Warszawa 2003.
- Komorowski J., *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997.
- Kulis I., Kulis M., Styło W., *Rachunek kosztów w zakładach opieki zdrowotnej*, Uniwersyteckie Wydawnictwo Medyczne „Vesalius”, Kraków 1999.
- Nowak E., *Budżetowanie kosztów przedsiębiorstwa*, ODDK, Gdańsk 2002.
- Rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świdarska, Poltext, Warszawa 1999.
- Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t.1, red. G.K. Świdarska, Difin, Warszawa 2002.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, DzU 1998 nr 164, poz. 1194.
- Zarządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej w sprawie szczegółowych zasad ewidencji dochodów i kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, „Monitor Polski” 1992 nr 19 (z 30 czerwca).

THE EVALUATION OF USING COST ACCOUNTING RULES IN HEALTH CARE INSTITUTIONS

Summary

The cost accounting rules in public health care institutions are regulated. Their use in practice hinders the evaluation and analysis of the medical activities costs. This also does not help in creating management informations, therefore cost planning and control are difficult.