

Joanna Kogut

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

RACHUNEK KOSZTÓW JAKO PODSTAWA BUDŻETOWANIA I KONTROLI KOSZTÓW W ZAKŁADZIE OPIEKI ZDROWOTNEJ

1. Wstęp

Zachodzące od wielu lat zmiany warunków funkcjonowania zakładów opieki zdrowotnej, związane szczególnie z decentralizacją zarządzania, wdrażaniem mechanizmów rynkowych i rosnącą konkurencją, skłaniają do poszukiwania coraz wydajniejszych i sprawniejszych koncepcji czy stylów zarządzania, umożliwiających im konkurowanie na rynku usług medycznych. W tych warunkach szczególnego znaczenia nabrały koszty, których wysokość powinna być świadomie kształtowana przez kierownictwo, aby można było zapewnić funkcjonowanie i rozwój zakładu opieki zdrowotnej. Koszty są jednym z głównych wskaźników ekonomicznych działalności jednostki gospodarczej, a sam proces ponoszenia kosztów jest niewątpliwie jednym z najważniejszych procesów gospodarczych, będącym przedmiotem budżetowania w przedsiębiorstwach, w tym również w jednostkach służby zdrowia. Szczególne zainteresowanie ponoszonymi kosztami wynika z tego, że w ich poziomie znajduje odzwierciedlenie jakość pracy na różnych odcinkach działalności podmiotu. Dlatego koszty są zazwyczaj przedmiotem systematycznych pomiarów i analiz prowadzonych w celu ich racjonalizacji.

2. Istota rachunku kosztów świadczeń medycznych

Pomiarem kosztów ponoszonych w jednostce gospodarczej, w tym również w zakładzie opieki zdrowotnej, zajmuje się rachunek kosztów, stanowiący względnie wyodrębniony podsystem systemu informacyjnego rachunkowości. Bez właściwego pomiaru kosztów procesów i działań zachodzących w jednostce, kosztów ich obsługi itp. nie można w ogóle mówić o jakimkolwiek zarządzaniu kosztami.

Niewłaściwe informacje na wejściu, np. brak odpowiedniego pomiaru i grupowania kosztów, uniemożliwiają prawidłową ocenę sytuacji, a tym samym podjęcie właściwej decyzji. Stan wiedzy o kosztach jest następstwem rezultatów i jakości pomiaru kosztów zarówno planowanych, jak i rzeczywistych.

Celem prowadzenia rachunku kosztów jest [6, s. 62]:

- dostarczanie informacji o rzeczywistych kosztach jednostkowych usług zdrowotnych zrealizowanych przez poszczególne podmioty opieki zdrowotnej,
- rozpoznanie poziomu i struktury ponoszonych kosztów w poszczególnych jednostkach, a w ich ramach według ośrodka kosztów i zrealizowanych usług lub zadań przyjętych do wykonania,
- umożliwienie podejmowania trafnych decyzji związanych z ustalaniem cen rozliczeniowych za usługi medyczne, z alokacją budżetu, sprzedażą świadczeń, sporządzaniem planów działalności medycznej, wdrażaniem nowych technologii itp.,
- dokonywanie kontroli, analizy i oceny przebiegu procesów i ich kosztów w czasie i przestrzeni.

Użytkownikami informacji kosztowych są przede wszystkim menedżerowie zakładów opieki zdrowotnej, lekarze, dysponenci kredytów budżetowych, upoważnieni do rozporządzania nimi, osoby (instytucje) odpowiedzialne za politykę zdrowotną, organizatorzy systemu ochrony zdrowia na różnych szczeblach zarządzania (kraj, województwo, zakład, ośrodek kosztów). Informacje te są wykorzystywane w odniesieniu do następujących zagadnień [14, s. 137]:

- a) tworzenia i kontroli budżetu,
- b) oceny rozbieżności między wielkościami planowanymi i rzeczywistymi,
- c) analizy rentowności,
- d) poprawy efektywności działania poprzez efektywniejszy podział środków, decydowanie o kierunkach polityki itp.,
- e) rozwijania i kontraktowania usług,
- f) kontraktowania pewnych usług przez wykonawców z zewnątrz lub świadczenia tych usług w ramach danej jednostki,
- g) zwiększenia efektywności programów i usług.

3. Specyfika rachunku kosztów w zakładzie opieki zdrowotnej

Do roku 1999 zakłady opieki zdrowotnej funkcjonowały jako jednostki budżetowe, a do momentu wejścia w życie zarządzenia w sprawie szczegółowej ewidencji dochodów i kosztów (od 1 stycznia 1993 r.) księgowość w jednostkach służby zdrowia polegała głównie na ewidencji wydatków, rozliczanie z budżetem państwa zaś odbywało się poprzez sporządzanie sprawozdań z wydatków. Finansowanie budżetowe nie skłaniało zakładów opieki zdrowotnej do zainteresowania problema-

tyką kosztów, a ewidencja kosztów polegała na grupowaniu ich według kryterium rodzajowego na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczanie”. W wielu przypadkach ograniczano się wyłącznie do konta kosztowego o symbolu syntetycznym „400”.

Pierwszą próbą modernizacji rachunku kosztów było Zarządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 15 czerwca 1992 r. w sprawie szczegółowych zasad ewidencji dochodów i kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej [13]. Zarządzenie to wprowadziło zasadniczą zmianę w funkcjonowaniu rachunku kosztów, która polegała na wkomponowaniu przekroju kalkulacyjnego do obserwacji kosztów. Jednym z istotnych elementów tego przekroju była podmiotowa lokalizacja kosztów, co w praktyce oznaczało grupowanie kosztów według jednostek organizacyjnych. Wprowadzono również pojęcie ośrodka kosztów – jako miejsca, przedmiotu działalności lub wyodrębnionego rodzaju kosztów ponoszonych w zakładzie.

Zarządzenie regulowało zasady gromadzenia i rozliczania kosztów działalności przez zakłady opieki zdrowotnej w sposób uporządkowany, jednolity co do metody, umożliwiając w ten sposób porównanie kosztów działalności zakładów ogółem, a także z podziałem na koszty poszczególnych ośrodków kosztów. Jednak ewidencjonowane i przetwarzane informacje kosztowe pozwalały jedynie na określenie średniego kosztu nośników kosztów (porady lekarskiej, osobodnia opieki) charakterystycznego dla danego ośrodka kosztów. Otrzymywane w ten sposób koszty jednostkowe były wielkościami o dużym stopniu agregacji i nie odzwierciedlały rzeczywistych kosztów leczenia pacjenta [10, s. 6].

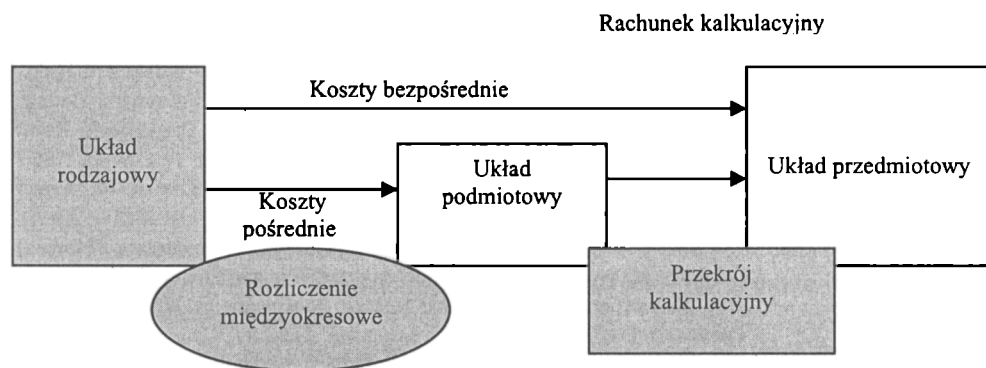
Kolejne zmiany dotyczące rachunku kosztów zostały wymuszone poprzez wprowadzenie systemu ubezpieczeń zdrowotnych i rozpoczęcie procesu kontraktowania usług zdrowotnych. Spowodowało to wzrost zapotrzebowania na informacje o działalności jednostki, głównie informacje ekonomiczne, w tym informacje o kształtowaniu kosztów. Zmianie uległa też forma prawna prowadzonej działalności – z jednostek i zakładów budżetowych powstały samodzielne zakłady opieki zdrowotnej, które stały się podmiotami gospodarczymi prowadzącymi własną gospodarkę finansową według zasad określonych w ustawie o zakładach opieki zdrowotnej. Istotnego znaczenia w tych warunkach zaczęły nabierać informacje o kosztach całkowitych i jednostkowych w procesie kontraktowania usług medycznych.

Kolejną modyfikację rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej wprowadziło Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej [12], które obowiązuje publiczne i niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej finansowane ze środków publicznych. Zmieniło ono konstrukcję funkcjonującego dotychczas rachunku kosztów poprzez wkomponowanie go do systemu rachunkowości jednostki i powiązanie trzech głównych jego obszarów:

- rachunku kosztów według rodzajów, obejmującego koszty proste danego okresu niezależnie od miejsca ich poniesienia,

- podmiotowego rachunku kosztów, odnoszącego koszty pośrednie według ośrodków kosztów, a więc według miejsc ich powstawania,
- przedmiotowego rachunku kosztów, odnoszącego koszty według nośników kosztów właściwych dla danego ośrodka kosztów.

Model tego rachunku (rys. 1) jest oparty na rachunku kosztów pełnych, który został dostosowany do potrzeb informacyjnych wynikających ze specyfiki działalności medycznej wykonywanej przez zakłady opieki zdrowotnej. Pozwala on minimalizować wiele niedoskonałości związanych z rachunkiem kosztów pełnych i uzyskiwać informacje o kosztach jednostkowych świadczeń medycznych.



Rys. 1. Model rachunku kosztów dla zakładu opieki zdrowotnej

Źródło: [7, s. 106].

Głównym celem rozporządzenia była taka budowa systemu ewidencyjnego kosztów, aby możliwa była kalkulacja kosztów jednostkowych procedur medycznych, a tym samym kosztów leczenia pacjenta czy też kosztów leczenia poszczególnych jednostek chorobowych.

Tabela 1. Ośrodki odpowiedzialności za koszty w szpitalu wojewódzkim

Typ ośrodka kosztów	Ośrodki kosztów
Podstawowa działalność medyczna	Oddziały szpitalne I Oddział Chorób Wewnętrznych, II Oddział Chorób Wewnętrznych, Oddział Kardiologiczny, I Oddział Chirurgii Ogólnej, Oddział Chirurgii Dziecięcej, II Oddział Chirurgii Dziecięcej, Oddział Pediatryczny, Oddział Chirurgii Urazowo-Ortopedycznej, Oddział Ginekologiczno-Położniczy, Oddział Neonatologiczny z Pododdziałem Intensywnej Opieki Pediatrycznej, Oddział Neurologiczny, Oddział Urologiczny, Oddział Okulistyczny, Oddział Laryngologiczny, Oddział Anestezjologii i Intensywnej Terapii, Stacja Dializ, Dzienny Oddział Chemioterapii

	Poradnie specjalistyczne Ginekologiczna, Opieki Paliatywnej, Ginekologiczno-Położnicza, Onkologiczna, Dermatologiczna, Zdrowia Psychicznego, Chirurgii Dziecięcej, Neurologiczna, Neurologiczna dla Dzieci, Urologiczna, Psychologiczna, Reumatologiczna, Kardiologiczna, Nefrologiczna, dla Chorych ze Stopia, Neonatologiczna, Alergologiczna
Działalność usługowa medyczna	Rejestracja Izby Przyjęć, Laboratorium Analityczne, Laboratorium Mikrobiologiczne, Dział Rehabilitacji, Pracownia USG, Pracownia EKG, Pracownia Endoskopowa, Prosektorium, Sekcja Statystyki i Dokumentacji Chorych, Centralna Tlenownia, Pracownia Patomorfologii, Pracownia EEG, Dział Eksploatacji i Naprawy Sprzętu i Aparatury Medycznej, Pracownia Serologiczna, Diagnostyka Obrazowa (RTG, Mammograf, Tomograf), Blok Operacyjny, Centralna Sterylizacja, Sterylizacja Parowa, Sterylizacja Plazmowa, Stacja Dezynfekcji Łóżek, Izby Przyjęć, Pracownia Kardiologii Interwencyjnej, Pracownia Badań i Zabiegów Naczyniowych, Pracownia Nieinwazyjnej Diagnostyki Kardiologicznej, Pracownia EEG, Pracownia Cytologiczna, Pracownia USG przy Patomorfologii, Pracownia USG przy Centrum Diagnostycznym, Poradnia Medycyny Pracy
Działalność usługowa niemedyczna	Kuchnia + Magazyn Żywnienia, Kuchnia, Warsztat Mechaniczny, Chłdnia Odpadów Medycznych, Warsztat Elektryczny, Warsztat Elektroniczny, Transport Wewnątrzszpitalny, Centralne Szatnie, Pomieszczenia Monobloku „A”, Pomieszczenia Monobloku „B”, Depozyty Odzieży Chorych, Transport, Transport – sanitarka, Kaplica, Punkt Przyjęć Bielizny, Wewnętrzne Sieci Elektroenergetyczne, Sieci Ciepłownicze i Gazowe, Urządzenia i Instalacje Klimatyzacji i Wentylacji, Urządzenia i Instalacje Łączności, Urządzenia i Instalacje ppoż., Hydroformia, Kserokopiarka, Kuchnia
Koszty zarządu	Administracja, Obsługa, Centrala telefoniczna, Magazyn Centralny, Dział Ekonomiczno-Finansowy, Zarząd (Dyrektorzy, Naczelnia Pielęgniarka, Kancelaria), Dział Marketingu i Rozliczeń Świadczeń Zdrowotnych, Sekcja Spraw Osobowych, Dział Organizacji i Nadzoru, Sekcja Przetargów i Zamówień Publicznych, Dział Techniczny, Dział Informatyków, Zaopatrzenie, Dział Głównego Informatyka, Sekcja Dozoru Urządzeń Technicznych, Sekcja Epidemiologiczna, Samodzielne Stanowisko ds. Socjalnych, Archiwum, Radcy Prawni i Inspektor Kontroli Wewnętrznej, Inspektorzy ds. BHP, ppoż., Ochrony Radiologicznej, Inspektor ds. Obrony, Związki Zawodowe
Pozostała działalność statutowa	Zakładowy Punkt Szczepień, Gabinet Promocji Zdrowia, Pomieszczenia niezagospodarowane, Ośrodki zlikwidowane, Centralny Magazyn TR i TR Aptek, Pralnia – ośrodek zlikwidowany
Pozostała działalność niestatutowa	Stółówka zakładowa, Szkoła Rodzenia, Staże (lekarze), Staże (pielęgniarki), Rezydent, mieszkania zakładowe, dzierżawy

Źródło: opracowanie własne.

Osiągnięcie tego celu miał zapewnić bardziej szczegółowy podział ośrodków kosztów na trzy grupy:

- ośrodki kosztów działalności podstawowej, które realizują świadczenia zdrowotne stanowiące przedmiot kontraktowania,

- ośrodki kosztów działalności pomocniczej, wspomagające działalność podstawową,
- ośrodki kosztów zarządu (ogólne), związane z zarządzaniem zakładem jako całością.

Wykaz ośrodków kosztów na przykładzie szpitala wojewódzkiego przedstawia tab. 1.

Obszar przedmiotowego rachunku kosztów dzieli przedmioty (obiekty) kosztów na następujące [10, s. 75]:

- osobodzień z podziałem na hotelowy i opieki medycznej (przy łóżku chorego),
- procedura medyczna oparta na klasyfikacji międzynarodowej ICD-9 lub innej klasyfikacji (nie została ona wskazana w Rozporządzeniu MZOiS z dnia 22 grudnia 1998 r.), jednak z rozróżnieniem na typy procedur (diagnostyczne, zabiegowo-terapeutyczne i laboratoryjne),
- leki (procedura farmakologiczna),
- porada,
- inne, w zależności od potrzeb.

W efekcie tak wyodrębnionych obiektów przy zastosowaniu odpowiedniego rachunku kalkulacyjnego możliwymi do kalkulacji obiektami kosztów są również: konkretny pacjent, konkretna jednostka chorobowa według międzynarodowej klasyfikacji ICD-10, rozumiana jako całkowity proces leczenia w zakładzie, przypadek mieszany (*case-mix*) i inne.

Przedstawione nośniki kosztów mogą mieć charakter przejściowy lub finalny, w zależności od mierników działalności zakładu opieki zdrowotnej lub też od tego, jak zdefiniowane świadczenia są przedmiotem sprzedaży na rynku usług zdrowotnych.

4. Rachunek kosztów w systemie budżetowania i kontroli kosztów

Podstawowym warunkiem wdrożenia budżetowania i kontroli kosztów w placówce medycznej jest decentralizacja zarządzania, tj. wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności i grupowanie kosztów według typów ośrodków kosztów, działań i pełnionych funkcji oraz rodzajów działalności, a następnie rozliczanie ich na dostarczone usługi zdrowotne. Szczegółowość tego podziału może być różna w danych zakładach opieki zdrowotnej, gdyż zależy ona w dużej mierze od wielkości zakładu, organizacji i technologii świadczonych usług, ich specyfiki, poziomu referencyjnego. Koszty ujęte w przekroju podmiotowym są rozliczane na nośniki w sposób bezpośredni lub pośredni [4, s. 85].

Koszty bezpośrednie to takie, które na podstawie bezpośredniego pomiaru lub dokumentów źródłowych można jednoznacznie przypisać do konkretnej usługi (procedury medycznej, jednostki chorobowej lub osoby – np. zużycie leków, środków opatrunkowych, wykonanie analiz, badań diagnostycznych, bezpośrednia opieka lekarska i pielęgniarska itp.). Natomiast koszty pośrednie związane są z funkcjonowaniem we-

wewnętrznej jednostki organizacyjnej (np. oddziału szpitalnego, laboratorium analitycznego, poradni), która bezpośrednio realizuje daną usługę. Koszty te nie mogą być odnotowane na podstawie dokumentów źródłowych do poszczególnych usług świadczonych przez daną jednostkę organizacyjną, lecz są one rozliczane za pomocą tzw. Kluczy rozliczeniowych (podziałowych). Do kosztów tych należą m.in. koszty amortyzacji powierzchni użytkowej zajmowanej przez jednostkę, koszty oświetlenia, koszty ogrzewania, koszty wynagrodzenia i świadczeń na rzecz kierownika jednostki, pracowników pomocniczych (np. salowych zatrudnionych w jednostce), koszty remontów [8, s. 27].

Takie rozwiązanie daje możliwość poznania struktury kosztów ponoszonych w zakładzie opieki zdrowotnej, tworzenia warunków prawidłowego ich rozliczania na poszczególne nośniki kalkulacyjne, jak też ułatwia kontrolę i analizę kosztów rzeczywistych [4, s. 85].

Jednak analizując koszty, należy zwrócić uwagę nie tylko na ich strukturę, ale również na dynamikę, która pokazuje zachodzące zmiany. Przedmiotem zainteresowania powinny być zwłaszcza te pozycje i grupy kosztów, które odgrywają istotną rolę w strukturze kosztów oraz wykazują silną tendencję wzrostową [11, s. 204].

Bardzo duże znaczenie dla efektywnego zarządzania zarówno działalnością poszczególnych ośrodków, jak i całym zakładem opieki zdrowotnej ma znajomość reakcji kosztów na zmianę wielkości świadczonych usług, która pozwala wyróżnić koszty zmienne i stałe. Koszty zmienne to takie, które w krótkich przedziałach czasowych zmieniają się w miarę zmiany liczby świadczonych usług. Przy większej liczbie usług koszty te są wyższe, przy mniejszej koszty maleją, przy braku usług są równe zero. Natomiast kosztami stałymi nazywa się tę grupę kosztów, której wysokość pod wpływem zmiany wielkości usług się nie zmienia lub ulega mało znaczącym zmianom (jak np. koszty amortyzacji budynków, wyposażenia, aparatury medycznej, ogrzewania, oświetlenia, koszty osobowe związane z zapewnieniem stałej opieki medycznej, niezależnie od liczby pacjentów). Charakterystyka zmienności i stałości kosztów ma istotne znaczenie dla podejmowania decyzji dotyczących stopnia wykorzystania posiadanego potencjału usługowego, kontroli kosztów prowadzonej działalności, racjonalizacji cen itp.

Ponadto dla prawidłowej analizy działalności zakładu niezbędne jest określenie, które z ponoszonych kosztów są uzasadnione, które zaś wynikają z braku efektywności działania, które są kontrolowane (zależne), jak np. dobór leków, technologii medycznych, a na które kierujący ośrodkiem nie mają wpływu (niezależne), jak np. koszty amortyzacji aparatury i sprzętu medycznego, ogrzewania pomieszczeń itp. [14, s. 81].

5. Podsumowanie

System rachunku kosztów procedur medycznych daje możliwość stworzenia mechanizmów racjonalizacji wykorzystania posiadanych zasobów. Istotnym czynnikiem racjonalizacji kosztów jest ustalenie medycznego i ekonomicznego standar-

du postępowania w procesie leczenia pacjentów przyporządkowanych do odpowiednich kategorii, wyznaczonych przez jednostkę chorobową, oraz zastosowane postępowanie diagnostyczno-lecznicze (wybór tańszych, lecz równie skutecznych procedur, eliminacja procedur nieuzasadnionych, przestarzałych, nieskutecznych itp.) [9, s. 106].

Obecnie prowadzony rachunek kosztów w zakładach opieki zdrowotnej oparty jest najczęściej nadal na pełnym rachunku kosztów świadczeń medycznych, wycenionym na podstawie typowego, standardowego wykonania procedury medycznej. Jest to jednak tylko niewielka część tego, czego od rachunku kosztów oczekuje rachunkowość zarządcza, która pozwala na zastosowanie nowoczesnych rachunków kosztów w zakładzie opieki zdrowotnej. Wynika to głównie z tego, iż słabo znane są problemy dotyczące zastosowania systemów rachunku kosztów świadczeń zdrowotnych na potrzeby zarządzania jednostką służby zdrowia, a zwłaszcza ich znaczenie dla efektywności procesów zarządzania. Wiele zakładów opieki zdrowotnej nie dostosowało rachunku kosztów do potrzeb zarządzania w zmieniających się warunkach działania oraz nie podjęło decyzji o wprowadzeniu innych, niż obligatoryjne, rachunków kosztów.

Analiza zasad rachunku kosztów obowiązującego w zakładach opieki zdrowotnej oraz jego ewolucja w kolejnych latach, zmierzająca w kierunku pełnej identyfikacji kosztów w płaszczyźnie zarówno podmiotowej, jak i przedmiotowej, wskazuje na potrzebę poszukiwania nowych narzędzi – nie tyle ewidencyjnych, ile przede wszystkim zarządczych, jak np. decyzyjny rachunek kosztów oparty na rachunku kosztów zmiennych poszczególnych komórek organizacyjnych.

Bez nowoczesnego, prawidłowo prowadzonego rachunku kosztów, stanowiącego bazę informacyjną systemu rachunkowości, nie jest możliwe wdrożenie metod zarządzania, m.in. budżetowania, czy dokonywania kontroli kosztów. Konieczne jest zatem opracowanie metodyki budżetowania i wprowadzenie monitorowania kosztów oraz cen w jednostkach służby zdrowia, co stanowić będzie podstawę przygotowania programu racjonalnego kształtowania kosztów oraz weryfikacji metod finansowania zakładów opieki zdrowotnej [1, s. 21].

Literatura

- [1] *Finansowanie ochrony zdrowia w Polsce – zielona księga*, Raport, Ministerstwo Zdrowia, Warszawa, 21 grudnia 2004.
- [2] Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H., *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2001.
- [3] Hass-Symotiuk M., *Budżetowanie w zarządzaniu placówki opieki medycznej*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 831, AE, Wrocław 1999.
- [4] Hass-Symotiuk M., *Systematyka kosztów na potrzeby zarządzania zakładem opieki zdrowotnej*, [w:] *Sterowanie kosztami w zakładach opieki zdrowotnej*, red. M. Hass-Symotiuk, Wyd. Uniwersytetu Szczecińskiego i PAN, Szczecin 2005.

- [5] Hass-Symotiuk M., *Systematyka kosztów zakładu opieki zdrowotnej na potrzeby budżetowania*, „Rachunkowość w Jednostkach Ochrony Zdrowia” 2004 nr 2.
- [6] Hass-Symotiuk M., Wawer U., *Wykorzystanie informacji o kosztach w zarządzaniu placówki opieki zdrowotnej*, „ZT RN SKWP” nr 39, Warszawa 1997.
- [7] Jaklik A., Micherda B., *Zasady rachunkowości*, WSiP, Warszawa 1993.
- [8] Janik W., *Koszty jako kryterium decyzyjne w jednostkach ochrony zdrowia*, „Rachunkowość w Jednostkach Ochrony Zdrowia” 2004 nr 7.
- [9] Korpowicz V., Zwierowicz J., *Rachunek kosztów jako element zarządzania w zakładach opieki zdrowotnej*, [w:] *Zdrowie i jego ochrona. Między teorią a praktyką*, red. V. Korpowicz, SGH, Warszawa 2004.
- [10] Kulis I., Kulis M., Styło W., *Rachunek kosztów w zakładach opieki zdrowotnej*, Uniwersyteckie Wydawnictwo Medyczne „Vesalius”, Kraków 1999.
- [11] *Rachunkowość i plan kont z komentarzem dla zakładów opieki zdrowotnej*, red. M. Hass-Symotiuk, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.
- [12] Rozporządzenie MZiOŚ z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (DzU nr 164, poz. 1194).
- [13] Zarządzenie MZiOŚ z 15 czerwca 1992 r. w sprawie szczegółowych zasad ewidencji dochodów i kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (MP nr 19, poz. 145).
- [14] *Zarządzanie w opiece zdrowotnej*, red. M. Kautsch, M. Whitfield, J. Klich, Wyd. UJ, Kraków 2001.
- [15] Zbroja A., *Decyzyjny rachunek kosztów w Szpitalu – konieczność czy alternatywa?*, [w:] *Zarządzanie finansami placówek medycznych*, IPiS, Warszawa 2001.

THE COST ACCOUNTING OF AS THE BASIS FOR COST BUDGETING AND COST CONTROL IN A MEDICAL HEALTH CARE ENTERPRISE

Summary

Managing a medical health care enterprise in the changing conditions of health insurance system undergoing reforms requires an application of new, effective management methods and tools. Budgeting is one of such methods. However, in order to be able to implement it and carry it out effectively it becomes indispensable to introduce modern cost accounting system, which would constitute the information basis of budgeting and costs control processes. New solutions in this field should be directed towards an improvement of management, proper allocation of resources among particular centers, as well as the analysis of unit costs related to performed services with reference to prices of these services functioning at the market.