

WIESŁAW JANIK

Politechnika Lubelska

WYKORZYSTANIE CONTROLLINGU FINANSOWEGO W ZARZĄDZANIU SZPITALAMI

Wprowadzenie

Zakłady publicznej opieki zdrowotnej w Polsce od kilkunastu lat funkcjonują w warunkach permanentnego kryzysu finansowego. Nie zmieniły tej sytuacji kolejne reformy związane najpierw z wprowadzeniem kas chorych, później zaś z powołaniem NFZ. Problem nie leży bowiem tylko w zmianach instytucjonalnych, lecz wymaga również określonych zmian w zarządzaniu jednostkami organizacyjnymi świadczącymi usługi zdrowotne. Bez racjonalizacji kosztów funkcjonowania ZOZ nie da się poprawić ich sytuacji finansowej.

Aktywne zarządzanie kosztami świadczeń medycznych staje się coraz pilniejszym wyzwaniem dla współczesnych menedżerów zarządzających jednostkami organizacyjnymi w ochronie zdrowia. Dotyczy to nie tylko ZOZ w Polsce. Również inne kraje UE wprowadzają zmiany w systemie finansowania służby zdrowia, mające na celu ograniczenie dynamiki wzrostu kosztów¹.

Racjonalizacja kosztów usług medycznych wymaga wprowadzenia takich rozwiązań organizacyjnych, które stymulowałyby do oszczędności kosztowych wszystkie szczeble organizacyjne zakładów opieki zdrowotnej. Problemu tego nie można rozwiązać, apelując do kierowników jednostek wewnętrznych o osz-

¹ Por. A. Wiczorkowska, *Ekonomia leczenia*, „Menedżer Zdrowia” 2009, nr 10, s. 26–30.

czędności kosztowe czy też przez autorytarne decyzje zarządu. Konieczne jest wprowadzenie takiego systemu, który umożliwiłby przeniesienie odpowiedzialności za koszty na niższe szczeble struktury organizacyjnej. Tymczasem wyniki fragmentarycznych badań wskazują, że w ponad połowie polskich szpitali nie podejmuje się żadnych działań restrukturyzacyjnych lub dopiero zaczyna się o nich myśleć².

Rozwiązaniem, które umożliwi kontrolę kosztów i ich racjonalizację, jest system controllingu finansowego. Jego wykorzystanie w zarządzaniu jest o tyle ułatwione, że zgodnie z obowiązującym prawem w strukturze organizacyjnej szpitali wyodrębnia się ośrodki kosztów podstawowej działalności medycznej, ośrodki kosztów pomocniczej działalności medycznej i niemedyckiej oraz ośrodki kosztów administracyjnych³. Ośrodkiem kosztów może być wydzielona terytorialnie, organizacyjnie lub funkcjonalnie komórka lub grupa komórek, ewentualnie część komórki organizacyjnej, na czele której stoi osoba odpowiedzialna za jej funkcjonowanie oraz generowane przez nią koszty. Wyodrębnione na podstawie ministerialnego rozporządzenia ośrodki łatwo można przekształcić w ośrodki odpowiedzialności w ramach systemu controllingowego.

Kompetencje współczesnych menedżerów średniego szczebla nie mogą być ograniczone jedynie do rozwiązywania problemów związanych ze stosowaniem właściwych procedur medycznych i dobrej organizacji pracy. Konieczne jest również myślenie kategoriami ekonomicznymi. Stosowane procedury powinny być nie tylko skuteczne z medycznego punktu widzenia, lecz również ekonomicznie uzasadnione. Menedżerowie powinni być odpowiedzialni za wyniki finansowe komórek, którymi zarządzają. Dlatego konieczna jest decentralizacja zarządzania zakładami opieki zdrowotnej, polegająca nie tylko na zwiększeniu uprawnień decyzyjnych poszczególnych menedżerów, lecz również zwiększeniu odpowiedzialności za rezultaty medyczne i finansowe.

Racjonalizacja kosztów wymaga rozbudowania informacji o kosztach i wynikach finansowych poszczególnych ośrodków. Każda decyzja podejmowana przez kierowników ośrodków odpowiedzialności wymaga pełnej i wiarygodnej informacji zarządczej. Informacje generowane przez służby księgowo-są na ogół niewystarczające. Obowiązujące standardy księgowo-ukierunkowane są

² Por. *Reputacja, czyli skarb*, „Menedżer Zdrowia” 2009, nr 8, s. 42. Omówienie wyników badań przeprowadzonych przez J.J. Fedorowskiego i P. Kuczyńskiego na grupie 40 szpitali.

³ Rozporządzenie MZiOS z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, DzU nr 164, poz. 1194.

bardziej na zaspokajanie potrzeb odbiorców zewnętrznych niż potrzeb menedżerów. Jest to informacja na ogół zbyt skonsolidowana, a przez to zbyt ogólna, aby mogła być użyteczna w podejmowaniu konkretnych decyzji na niższych szczeblach zarządzania. Kierownicy poszczególnych komórek organizacyjnych mają zazwyczaj zróżnicowane potrzeby informacyjne. Muszą dysponować informacją szczegółową, dostosowaną do charakteru działalności poszczególnych komórek, zakresu decentralizacji decyzji wewnątrz zakładu oraz systemu ocen pracy wewnętrznych jednostek organizacyjnych. Dlatego konieczne są takie zmiany w systemie ewidencyjnym, które pozwoliłyby na generowanie informacji dostosowanej do zakresu kierowania i odpowiedzialności komórek organizacyjnych na różnych szczeblach zarządzania szpitalem⁴.

1. Nowe modele rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej

Wprowadzeniu controllingu finansowego w zakładach opieki zdrowotnej powinno towarzyszyć wdrożenie nowych modeli rachunku kosztów. Jak zauważają R.S. Kaplan i R. Cooper, jeden system kalkulacji kosztów to za mało, aby można było zwiększać efektywność działań strategicznych i operacyjnych⁵. Racjonalizacja kosztów opieki zdrowotnej to problem wielowątkowy. Nie da się go zrealizować tylko poprzez redukcję kosztów bezpośrednich realizowanych procedur medycznych. Konieczne jest podejście kompleksowe, wymagające analizy kosztów zarówno z punktu widzenia krótkiego, jak i długiego okresu.

Przy podejmowaniu decyzji operacyjnych (krótkookresowych) przydatny jest rachunek kosztów zmiennych i rachunek kosztów działań (rachunek ABC). W rachunku kosztów zmiennych całość kosztów dzieli się na zmienne i stałe. Koszty zmienne reagują na zmianę liczby i struktury realizowanych usług. Koszty stałe natomiast nie zależą od liczby świadczonych usług, lecz od potencjału usługowego zakładu (szpitala)⁶. O potencjale tym przesądza nie tylko

⁴ Por. T. Kiziukiewicz, *Rachunkowość zarządcza jako element systemu zarządzania*, w: *Rachunkowość zarządcza*, red. T. Kiziukiewicz, Wydawnictwo Ekspert, Wrocław 2002, s. 36.

⁵ Por. R.S. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Wydawnictwo Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2000, s. 17–20.

⁶ Istota kosztów zmiennych i stałych została omówiona m.in. w pracy: M. Hass-Symotiuk, *Koszty działalności medycznej i ich ewidencja*, w: *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa zakładów opieki zdrowotnej*, red. M. Hass-Symotiuk, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2008, s. 428.

liczba łóżek (w szpitalach), lecz liczba zatrudnionych lekarzy i pomocniczego personelu medycznego. Szpitale prowadzą działalność, w której znaczna część kosztów ma charakter kosztów stałych. Należą do nich nie tylko koszty utrzymania budynków i aparatury medycznej oraz ogólnego zarządu, lecz również koszty wynagrodzeń personelu medycznego wraz z pochodnymi.

Jednostkowe koszty całkowite realizowanych procedur zależą od stopnia wykorzystania posiadanego potencjału. W publicznej służbie zdrowia funkcjonują bowiem szpitale z jednostkami organizacyjnymi (oddziały szpitalne, laboratoria i pracownie diagnostyczne), które od lat mają niewykorzystany potencjał⁷. W takich wypadkach poprawa sytuacji ekonomicznej zarówno ośrodka odpowiedzialności, jak i całego zakładu może wymagać nie tylko działań zmierzających do zakontraktowania takiej liczby usług, które zapewnią pełne lub prawie pełne zagospodarowanie potencjału, lecz być może należy także zredukować potencjał i dostosować go do aktualnych możliwości pozyskiwania zleceń.

Od wielu lat w różnych rodzajach działalności oraz w różnych podmiotach gospodarczych jest rozwijany i wdrażany rachunek kosztów działań, nazywany inaczej rachunkiem *ABC*, który dotyczy sposobu rozliczania kosztów pośrednich. Koszty bezpośrednie, szczególnie leki i sprzęt jednorazowy, są szczegółowo, na podstawie dokumentacji źródłowej przypisane do konkretnych procedur medycznych i pacjentów, na rzecz których te procedury są realizowane.

Rachunek kosztów działań oparty jest na założeniu, że bezpośrednią przyczyną powstawania kosztów pośrednich są działania realizowane w danej jednostce organizacyjnej. Działaniem nazywa się zespół ściśle powiązanych ze sobą czynności powodujących zużycie zasobów (np. pobranie krwi do badania, konsultacja lekarska, zabieg pielęgnacyjny itp.).

Usługi medyczne charakteryzuje wysoki udział kosztów pośrednich. Są to w przeważającej mierze koszty stałe związane z posiadaniem zasobów. Koszty rzeczywiste realizowanych usług zależą od faktycznego zużycia zasobów, a nie od poziomu ich zagospodarowania. W szpitalach powinien być więc zastosowany rachunek kosztów działań. Dzięki temu rachunkowi można z większą dokładnością określić koszty realizacji konkretnych procedur medycznych,

⁷ Por. *Minister planów*, „Menedżer Zdrowia” 2008, nr 9, s. 33.

a także koszty hospitalizacji konkretnego pacjenta oraz zidentyfikować koszty zasobów niezagospodarowanych⁸.

Wdrożenie rachunku kosztów działań w zakładach opieki zdrowotnej stwarza możliwości poszerzenia zakresu wiedzy o kosztach realizacji usług medycznych i czynnikach, które je kształtują. Dzięki temu łatwiej można zidentyfikować podstawowe przyczyny niskiej efektywności zakładów, procesy i działania niemające wpływu zarówno na liczbę, jak i na jakość usług medycznych, a więc niepotrzebne, oraz bardziej precyzyjnie skalkulować koszty realizowanych procedur medycznych. Rachunek ten ułatwia również wprowadzenie odpowiedzialności kierowników jednostek wewnętrznych za poziom generowanych przez nie kosztów.

Przeniesienie odpowiedzialności za wyniki finansowe zakładów na niższe szczeble zarządzania (tam, gdzie podejmuje się decyzje związane z diagnozowaniem pacjentów, wyborem procedur medycznych itp.) będzie motywowało menedżerów nie tylko do poszukiwania sposobów obniżenia kosztów bieżących, ale może ułatwić realizację decyzji restrukturyzacyjnych.

Wdrożeniu tego rachunku w ZOZ sprzyja zarówno katalog zestandaryzowanych procedur medycznych, jak i duże zróżnicowanie jednostek chorobowych i pacjentów. W Polsce dodatkowymi okolicznościami przemawiającymi za wdrożeniem tego rachunku jest usamodzielnienie zakładów opieki zdrowotnej oraz zasady kontraktowania świadczeń zdrowotnych⁹.

2. Organizacja controllingu finansowego w szpitalach

Wprowadzenie controllingu finansowego w szpitalach wymaga przekształcenia komórek działalności podstawowej (izb przyjęć, oddziałów szpitalnych, poradni, bloków operacyjnych, pracowni diagnostycznych), pomocniczej działalności medycznej (np. sterylizacji, aptek szpitalnych, tlenowni itp.), pomocniczej działalności niemedycejskiej (np. pralni, brygad konserwacyjno-remontowych, transportu itp.) oraz komórek zarządu w odrębne ośrodki odpowiedzialności finansowej. Zakres tej odpowiedzialności może być w poszczególnych

⁸ Szerzej na ten temat: J. Mielcarek, *Ogólny model jednoetapowy a Time-Driven ABC*, Wydawnictwo Target, Poznań 2007, s. 107–136.

⁹ Por. J. Gierusz, M. Cygańska, *Budżetowanie kosztów działań w szpitalu*, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2009, s. 111.

ośrodkach zróżnicowany. Chodzi jednak o to, aby jednostki wewnętrzne realizujące samodzielnie swoje zadania nie działały wbrew zasadzie samofinansowania szpitala jako całości.

W literaturze przedmiotu oraz w praktyce najczęściej wyróżnia się cztery rodzaje ośrodków odpowiedzialności: kosztowe, przychodowe, wynikowe i inwestycyjne (nazywane zazwyczaj centrami)¹⁰. W publicznych zakładach opieki zdrowotnej tworzyć można w zasadzie dwa rodzaje ośrodków odpowiedzialności: ośrodki odpowiedzialne za wyniki, nazywane powszechnie centrami zysków, oraz ośrodki odpowiedzialne za koszty, nazywane centrami kosztów. Centra zysków tworzone są na bazie komórek, którym można przypisać określone przychody i koszty. Oczekuje się od nich określonego wyniku finansowego rozumianego jako różnica między wygenerowanymi przychodami a poniesionymi przez dany ośrodek kosztami własnymi. Ośrodki kosztowe to komórki organizacyjne lub zespoły takich komórek, którym nie przypisuje się przychodów, lecz jedynie określa się koszty, które mogą wygenerować, realizując przydzielone im zadania.

Różnica między wymienionymi rodzajami ośrodków odpowiedzialności jest istotna. Dotyczy ona bowiem zakresu uprawnień decyzyjnych i stopnia odpowiedzialności za skutki finansowe. W przypadku ośrodków kosztowych odpowiedzialność ta jest mocno ograniczona. Od menedżera takiego ośrodka oczekuje się jedynie kontrolowania ponoszonych kosztów, tak by ich rzeczywisty poziom nie przekroczył przyznanego limitu. Takie rozwiązanie jest proste, ale równocześnie mało motywujące do wyzwalania rezerw efektywnościowych. Zainteresowanie menedżerów koncentruje się głównie na tym, aby przyznane limity kosztowe były możliwie jak najwyższe. Mniej ważna jest natomiast relacja między poniesionymi kosztami a uzyskanymi rezultatami. Zarząd zyskuje kontrolę nad ogólnym poziomem kosztów, nie ma jednak pewności, czy koszty te ponoszone są zgodnie z zasadami racjonalności ekonomicznej. Mimo że zadane limity kosztowe nie są przekroczone, poniesione nakłady mogą być niewspółmiernie wysokie w stosunku do rozmiarów i jakości zrealizowanych usług.

W literaturze poświęconej controllingowi w szpitalach najczęściej proponuje się utworzenie ośrodków odpowiedzialnych za koszty, tak zwanych cen-

¹⁰ Por. np. M. Sierpińska, B. Niedbała, *Controlling finansowy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005, s. 131–309.

trów kosztów¹¹. Równocześnie proponuje się, aby odpowiedzialność za koszty ograniczyć tylko do tej ich części związanej z funkcjonowaniem danych ośrodków, jak: leki i środki opatrunkowe, sprzęt jednorazowego użytku, środki czystości, koszty badań diagnostycznych (analizy laboratoryjne, badania rtg, USG, badania tomograficzne oraz koszty typu rozmowy telefoniczne, naprawa sprzętu medycznego itp.)¹².

Jeżeli poddamy analizie strukturę kosztów zakładów opieki zdrowotnej, to okaże się, że wymienione pozycje kosztowe stanowią niewielki procent całości kosztów związanych z funkcjonowaniem szpitala. Przeważającą częścią kosztów są koszty wynagrodzeń i ich pochodne. W niektórych szpitalach udział tych kosztów wynosi 80% i więcej. Są również szpitale, w których koszty wynagrodzeń są równe przychodom, otrzymywanym z kontraktów zawartych z NFZ¹³. W tej sytuacji ograniczenie odpowiedzialności kierowników ośrodków tylko do niewielkiego ułamka kosztów całkowitych wydaje się mało skuteczne.

Kierownicy ośrodków, podejmując decyzje, nie mogą pomijać względów ekonomicznych, których lekceważenie jest jedną z przyczyn trudnej sytuacji finansowej wielu szpitali. Należy także zaznaczyć, że nie chodzi o to, aby względy ekonomiczne stały się dominujące, lecz kierownicy niższych szczebli zarządzania (ordynatorzy, kierownicy pracowni diagnostycznych, laboratoriów) nie mogą ich lekceważyć. Dążeniu do zapewnienia wysokiej jakości usług musi towarzyszyć dbałość o koszty. Tej dbałości nie zapewni się w sposób administracyjny, rozliczając komórki organizacyjne z poniesionych kosztów bez zapewnienia odpowiedniego powiązania między wynikami finansowymi a poziomem wynagrodzeń.

Takie powiązanie można zapewnić przez wprowadzenie controllingu finansowego. Zmusza on menedżerów do zwracania większej uwagi na skutki finansowe podejmowanych decyzji i zapewnia przez to większą zgodność celów partykularnych z celami zakładu jako całości. Zarząd zakładu uwolniony od wielu zadań związanych z zarządzaniem operatywnym może koncentrować się na rozwiązywaniu problemów o charakterze strategicznym.

¹¹ Por. np. R. Rutka, *Organizacja zakładu opieki zdrowotnej*, w: B. Nogalski, J.M. Rybicki, *Nowoczesne zarządzanie zakładem opieki zdrowotnej*, Wydawnictwo Dom Organizatora, Toruń 2002, s. 57–58.

¹² Por. S. Ogórek, *Nowe zasady tworzenia odpowiedzialności za gospodarkę finansową w oddziałach szpitalnych*, „Antidotum” 1996, nr 6–8, s. 71.

¹³ Por. *Minister planów...*, s. 33.

Dlatego bardziej efektywnym rozwiązaniem są ośrodki wynikowe (centra zysków). Uprawnienia decyzyjne takich menedżerów są znacznie szersze. Dążąc do uzyskania określonej nadwyżki finansowej (przychodów nad kosztami), muszą równocześnie interesować się możliwymi do pozyskania przychodami i kontrolować koszty. Przedmiotem ich zainteresowania jest uzyskanie określonej relacji między przychodami a wygenerowanymi kosztami. Uwzględniając fakt, że znaczącą część kosztów każdego ośrodka stanowią koszty stałe, wzrost liczby zrealizowanych usług prowadzi na ogół do poprawy relacji koszty–przychody. Chcąc maksymalizować wynik finansowy, menedżerowie tych ośrodków muszą kontrolować nie tylko ogół przychodów i ogół kosztów, lecz również opłacalność pojedynczych usług, zabiegając o to, aby koszty zmienne każdej z nich nie były wyższe od ceny. Tym samym kierownicy takich ośrodków są bardziej zmotywowani do poprawy efektywności, co na ogół wyraża się w lepszej orientacji dotyczącej powstawania kosztów, w szybszej reakcji na różnego rodzaju zakłócenia procesu realizacji usług, szybszym podejmowaniu decyzji. Ośrodki wynikowe wyzwalają w kadrze kierowniczej średniego szczebla większą kreatywność i elastyczność działania.

Podstawową trudnością, która pojawia się w związku z takim rozwiązaniem, jest pogodzenie wymagań wynikających z daleko posuniętej decentralizacji zarządzania wewnątrz samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej (szpitala) i z obowiązującego systemu kontraktowania usług medycznych przez NFZ. Scedowanie odpowiedzialności za przychody na oddziały szpitalne powinno być powiązane z możliwością pozyskiwania przez te jednostki pacjentów. Nie jest to możliwe w sytuacji limitowania usług przez jedynego płatnika oraz pozbawienia PSZOZ prawa do odpłatnego świadczenia usług (na zasadach komercyjnych).

Inną trudnością może być rozwiązanie problemów związanych z koniecznością wprowadzenia rozliczeń między ośrodkami (oddziałami) świadczącymi sobie wzajemne usługi (np. badania zlecone pracownikom diagnostycznym, konsultacje specjalistów z innych oddziałów itp.). Ten rodzaj trudności wydaje się być łatwiejszy do rozwiązania. Wymaga to bowiem wprowadzenia cen wewnętrznych (transakcyjnych). Ośrodki realizują usługi, które mogą być przedmiotem sprzedaży wewnętrznej i zewnętrznej, które w większości przypadków mają ustaloną mniej lub bardziej zobiektzywaną cenę rynkową. Dotyczy to głównie pomocniczej działalności medycznej. W takiej sytuacji łatwiej określać wartość zrealizowanych przez poszczególne ośrodki przychodów zarówno ze-

wewnętrznych (z NFZ), jak i wewnętrznych (z tytułu świadczenia usług na rzecz innych komórek danego zakładu). Niektóre usługi pomocnicze niemedyczne mają także odpowiedniki cen rynkowych (np. pranie bielizny, część usług konserwacyjno-remontowych).

W zakładach opieki zdrowotnej, oprócz ośrodków odpowiedzialnych za wyniki, będą funkcjonować ośrodki odpowiedzialne za koszty. Będą nimi te komórki lub grupy komórek, którym trudno byłoby przypisać jakiegokolwiek przychody. Do takich należą komórki zarządu. Należałoby jednak dążyć do tego, aby liczba ośrodków kosztowych była ograniczona do niezbędnego minimum. Controlling finansowy będzie bardziej efektywny wówczas, kiedy będą dominować ośrodki odpowiedzialne za wyniki finansowe, a nie za koszty.

Podsumowanie

Trudna sytuacja finansowa publicznych zakładów opieki zdrowotnej wymaga szybkich i różnokierunkowych działań zmierzających do poprawy ich efektywności. Działania te powinny być wielokierunkowe. Z jednej strony konieczne są nowe rozwiązania źródeł finansowania publicznej opieki zdrowotnej, z drugiej zaś niezbędne są zmiany form organizacyjno-prawnych zakładów opieki zdrowotnej, które stwarzałyby warunki do ekonomizacji usług zdrowotnych.

Usługi medyczne charakteryzują się wysokim udziałem kosztów stałych w ogólnych kosztach szpitali. Koszty stałe są pochodną potencjału usługowego zakładów. Wzrost stopnia wykorzystania tego potencjału dobrze wpływa na całkowity koszt jednostkowy realizowanych procedur. Jednak wykorzystanie tego potencjału w publicznych ZOZ zależy od wielkości kontraktu z NFZ. Dotychczasowa praktyka wskazuje, że NFZ przy podpisywaniu kontraktów nie uwzględnia lub też uwzględnia w niedostatecznym stopniu posiadany potencjał, co powoduje, że wiele publicznych szpitali wykorzystuje swoje możliwości usługowe na takim poziomie, który nie pozwala na pokrycie bieżących kosztów ich funkcjonowania. Równocześnie dotychczasowy status samodzielnych publicznych szpitali nie pozwala na świadczenie usług na zasadach komercyjnych, mimo że jest na nie zapotrzebowanie. Ponadto zakłady te nie mogą finansować inwestycji ze środków otrzymywanych z NFZ. Nie są również prawnymi właścicielami majątku, który eksploatują. Nie mogą więc samodzielnie dokonywać

koniecznych zmian restrukturyzacyjnych. To sprawia, że motywacja zarządów tych zakładów do poszukiwania źródeł obniżki kosztów ich funkcjonowania i poprawy efektywności ekonomicznej jest mocno ograniczona. Natomiast powszechnie oczekuje się wzrostu nakładów na ochronę zdrowia, podkreślając, że w Polsce (w porównaniu z innymi krajami UE) środki finansowe na publiczną opiekę zdrowotną stanowią zbyt niski procent PKB.

Wydaje się jednak, że w obecnych warunkach organizacyjno-prawnych, w jakich funkcjonuje publiczna służba zdrowia, nawet podwojenie wydatków na opiekę zdrowotną, bez głębokich zmian restrukturyzacyjnych może być mało efektywne. Świadczeniodawcy muszą być bowiem zainteresowani nie tylko jakością realizowanych usług, lecz również ich kosztami. Zainteresowanie to można wyzwolić poprzez decentralizację zarządzania szpitalami oraz wprowadzenie controllingu finansowego. Wcześniej jednak należy zrestrukturyzować system publicznej opieki zdrowotnej tak, aby podmioty świadczące usługi medyczne w ramach tego systemu były zmuszone do ekonomizacji swoich działalności.

Literatura

- Gierusz J., Cygańska M., *Budżetowanie kosztów działań w szpitalu*, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2009.
- Kaplan R.S., Cooper R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Wydawnictwo Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2000.
- Mielcarek J., *Ogólny model jednoetapowy a Time-Driven ABC*, Wydawnictwo Target, Poznań 2007.
- Minister planów, „Menedżer Zdrowia” 2008, nr 9.
- Nogalski B., Rybicki J.M., *Nowoczesne zarządzanie zakładem opieki zdrowotnej*, Wydawnictwo Dom Organizatora, Toruń 2002.
- Ogórek S., *Nowe zasady tworzenia odpowiedzialności za gospodarke finansowa w oddziałach szpitalnych*, „Antidotum” 1996, nr 6–8.
- Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa zakładów opieki zdrowotnej*, red. M. Hass-Symotiuik, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2008.
- Rachunkowość zarządcza*, red. T. Kiziukiewicz, Wydawnictwo Ekspert, Wrocław 2002.
- Reputacja, czyli skarb*, „Menedżer Zdrowia” 2009, nr 8.

Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling finansowy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005.

Wieczorkowska A., *Ekonomia leczenia*, „Menedżer Zdrowia” 2009, nr 10.

FINANCIAL CONTROLLING USAGE IN HOSPITAL MANAGEMENT

Summary

The increase of efficiency of public health care facilities requires costs rationalization. Managers on each level of hospital management should be interested in this rationalization. Such interest can be initiated by the implementation of financial controlling. This system should be based mainly on profit centers.

Translated by Wiesław Janik