



Jolanta Chluska

Politechnika Częstochowska
Wydział Zarządzania
Katedra Finansów, Bankowości i Rachunkowości
jchluska@zim.pcz.pl

NOWE WYZWANIA RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ PODMIOTÓW LECZNICZYCH

Streszczenie: Podmioty działalności leczniczej wykorzystują w zarządzaniu informacje z systemu rachunkowości. Nowe warunki funkcjonowania podmiotów wymuszają informacje do celów m.in. planowania i kontroli, a to oznacza, że powinny dotyczyć zarówno przeszłości, jak i przyszłości. Celem artykułu jest wskazanie uwarunkowań rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych.

Słowa kluczowe: podmioty lecznicze, rachunkowość zarządcza, zarządzanie szpox.

Wprowadzenie

Zasady funkcjonowania podmiotów leczniczych określa Ustawa z dnia 15.04.2011 r. o działalności leczniczej. Podmiotami wykonującymi działalność leczniczą są:

- a) przedsiębiorcy w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej we wszelkich formach przewidzianych dla wykonywania działalności gospodarczej, jeżeli ustawa o działalności leczniczej nie stanowi inaczej,
- b) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- c) jednostki budżetowe, w tym państwowe jednostki budżetowe tworzone i nadzorowane przez ministra obrony narodowej, ministra właściwego do spraw wewnętrznych, ministra sprawiedliwości lub szefa Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego posiadające w strukturze organizacyjnej ambulatorium, ambulatorium z izbą chorych lub lekarza podstawowej opieki zdrowotnej,

- d) instytuty badawcze,
- e) fundacje i stowarzyszenia, których celem statutowym jest wykonywanie zadań w zakresie ochrony zdrowia i których statut dopuszcza prowadzenie działalności leczniczej oraz posiadające osobowość prawną jednostki organizacyjne stowarzyszeń,
- f) osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku państwa do Kościoła katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku państwa do innych Kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania,
- g) lekarze lub pielęgniarki wykonujący zawód w ramach działalności leczniczej jako praktykę zawodową.

Podmioty wymienione w punktach a-f zaliczane są do podmiotów leczniczych w zakresie, w jakim wykonują działalność leczniczą [Ustawa o działalności leczniczej, art. 4, 5].

Podmioty gospodarcze, w tym podmioty lecznicze, prowadząc rachunkowość określają w swoich systemach informacyjnych zapotrzebowanie na informacje dla celów zarządzania. Zarządzanie podmiotem leczniczym stawia przed kadrami zarządzającymi zadanie stworzenia modelu pozyskania informacji niezbędnej w podejmowaniu decyzji. Celem artykułu jest wskazanie uwarunkowań rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych – spzoz – funkcjonujących w turbulentnym otoczeniu. Jako narzędzia badawcze wykorzystano analizę literatury przedmiotu, aktów prawnych oraz studium przypadku.

Najliczniejszą grupę podmiotów działalności leczniczej stanowią samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (spzoz), również działalność w zakresie świadczenia usług zdrowotnych jest najistotniejszym z punktu widzenia społecznego obszarem działalności, stąd dalsze rozważania niniejszego opracowania odnosić się będą do tej formy organizacyjno-prawnej podmiotów leczniczych.

1. Determinanty zarządzania podmiotem leczniczym

Od wielu lat obserwuje się wzrost złożoności procesów zarządzania podmiotami leczniczymi – spzoz. Wymusza to dążenie kadry zarządzającej do doskonalenia systemów zarządzania zakładem w kierunku realizacji współczesnego informacyjnego wzorca działalności podmiotu. Wzorzec ten cechuje konieczność myślenia całościowego (globalnego), wielowarstwowego, wielowątkowego, nastawionego perspektywnie, długookresowo, prowadzącego w efekcie do trafego określenia strategii podmiotu [Biadacz, 2011, s. 353].

W systemie, jakim jest spzoz, wyróżnia się dwa podstawowe podukłady (podsystemy):

- a) podsystem działalności medycznej,
- b) podsystem zarządzania.

Zadaniem podsystemu działalności medycznej jest realizacja świadczeń zdrowotnych będących zasadniczym celem działania zakładu.

Podsystem zarządzania ma zadanie koordynowania, oddziaływania na elementy funkcjonalne celem realizacji świadczeń zdrowotnych. Sprawne sterowanie złożonymi procesami zarządzania i realizacji świadczeń zdrowotnych wymaga dopływu i przepływu przez zakład informacji określających jego stan początkowy, stan bieżący i ewentualny stan oczekiwany (planowany). W przepływach tych bierze udział, obok podsystemów zarządzania i świadczenia usług zdrowotnych, otoczenie zakładu.

Do istotnych uwarunkowań mających wpływ na funkcjonowanie i zarządzanie działalnością spzoz należą:

- a) zwiększenie kosztów gotowości do udzielania świadczeń zdrowotnych,
- b) zmniejszenie liczby podmiotów leczniczych na skutek połączeń lub likwidacji zakładów,
- c) przejmowanie zakresu świadczeń zdrowotnych likwidowanych zakładów, a co za tym idzie konieczność obsługi większej liczby pacjentów,
- d) zmiany przepisów prawnych wpływających na warunki realizacji świadczeń zdrowotnych.

Podjęcie decyzji mikro- i makroekonomicznych w sektorze zdrowia zawsze wymagało rzetelnych, wiarygodnych i prawidłowych informacji. Pozyskanie ich z systemów rachunkowości spzoz wymaga zaangażowania kadry kierowniczej i zasobów zakładów. Pomocą są nowoczesne techniki informacyjne, choć panuje przekonanie, że są zbyt wolno wprowadzane, a ich funkcjonowanie nie jest koordynowane pomiędzy podmiotami leczniczymi. Szansą rozwojową spzoz jest coraz lepiej wykształcona kadra menedżerów, która jest fachowo przygotowana zarówno w obszarze zarządzania zakładami opieki zdrowotnej, jak i w sferze medycznej. Połączenie tych dwóch cech gwarantuje umiejętne zarządzanie ograniczonymi zasobami systemu opieki zdrowotnej.

2. Podmiot leczniczy jako podmiot rachunkowości finansowej i zarządczej

Spzoz prowadzą rachunkowość zgodnie z ustawą o rachunkowości oraz innymi aktami prawnymi, z których najważniejszą ustawą ingerującą w system rachunkowości spzoz jest Ustawa z dnia 27.08.2009 r. o finansach publicznych. Politykę rachunkowości spzoz określa kierownik jednostki w dokumentacji przyjętych zasad rachunkowości. Dokumentacja ta zawiera m.in. takie ważne obszary informacyjne jak:

- 1) metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego,
- 2) sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej:
 - a) zakładowy plan kont,
 - b) wykaz ksiąg rachunkowych,
 - c) opis systemu przetwarzania danych [Ustawa o rachunkowości, art. 10].

Rachunkowość spzoz prowadzona jest z wykorzystaniem nowoczesnych technik komputerowych, które w istotny sposób wpływają na kształt systemu rachunkowości i jego walory informacyjne. Rachunkowość spzoz oprócz funkcji dostarczania informacji dla szeroko rozumianej sprawozdawczości finansowej i budżetowej powinna uwzględniać wymogi informacyjne zarządzania zakładem, w tym rachunkowości zarządczej.

E. Nowak podkreśla, że „rachunkowość zarządcza koncentruje się na dostarczaniu informacji ekonomicznych grupie wewnętrznych użytkowników z jednostki gospodarczej. Informacje tworzone przez rachunkowość zarządczą są pomocne kadrze kierowniczej przedsiębiorstwa w podejmowaniu odpowiednich decyzji, planowaniu i kontroli działalności. Przy tym są to zarówno informacje dotyczące przeszłości, jak i informacje planistyczne” [Nowak, 2011, s. 11]. Za najważniejszą cechę informacji dostarczanych przez rachunkowość zarządczą uważa istotność i użyteczność.

Jak wynika z powyższej charakterystyki, rachunkowość zarządcza stosuje narzędzia ukierunkowane na wspomaganie kadry zarządzającej w podejmowaniu decyzji optymalnych z punktu widzenia osiągnięcia zakładanych celów zakładu. Decyzje podejmowane z wykorzystaniem narzędzi rachunkowości zarządczej dotyczą takich obszarów jak:

- a) poziom i wartość kontraktów zawieranych z płatnikiem – Narodowym Funduszem Zdrowia (NFZ),
- b) wartość i zakres kontraktów z płatnikami innymi niż NFZ,
- c) podejmowanie działań prorozwojowych,
- d) wytyczanie kierunków rozwoju bazy materialnej i niematerialnej zakładu,

- e) zakres, struktura i rodzaje realizowanych świadczeń zdrowotnych,
- f) pozyskanie i wykorzystanie różnorodnych form finansowania świadczeń oraz potencjału posiadanych zasobów.

Rachunkowość zarządcza umożliwia zarządzanie szpitala jako całością, ale także jej wyodrębnionymi częściami (np. ośrodkami odpowiedzialności). Kadra kierownicza jest więc wspierana w decyzjach dotyczących planowania, kontrolowania, organizowania, komunikowania i motywowania. Procesy decyzyjne dotyczą zarówno krótkiego, jak i długiego okresu. Do tradycyjnych narzędzi rachunkowości zarządczej literatura przedmiotu zalicza m.in.:

- a) budżetowanie,
- b) analizę prognozy rentowności,
- c) koncepcję rachunku kosztów zmiennych,
- d) wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników,
- e) rachunek kosztów standardowych,
- f) rachunek kosztów działań.

Z punktu widzenia planowania i kontroli szpitala jednym z najistotniejszych narzędzi jest budżetowanie. Cechy budżetowania jako narzędzia zarządzania prezentuje tabela 1.

Tabela 1. Charakterystyka celów budżetowania

Cele realizowane przez budżetowanie	Charakterystyka celu
Wsparcie planowania rocznej działalności	Planowanie pozwala menedżerom antycypować problemy, zanim one wystąpią i dzięki temu minimalizować nieprzemysłane decyzje, jakie mogą one podjąć pod wpływem chwili, oparte raczej na wygodzie działania, a nie na rozsądnej ocenie
Koordinacja działań różnych obszarów funkcjonalnych i ośrodków odpowiedzialności	Plan (budżet) pełni rolę przewodnika, bez którego każdy z kierowników mógłby podejmować samodzielne decyzje, wierząc, że czyni to w najlepszym interesie przedsiębiorstwa. Jest to szczególnie istotne, zważywszy na wzajemnie sprzeczne cele poszczególnych jednostek. Budżetowanie wymusza zatem na menedżerach stałą kontrolę wzajemnych powiązań między prowadzonymi przez nich komórkami, a przez to identyfikowanie i rozwiązywanie ewentualnych konfliktów
Motywowanie kierowników ośrodków odpowiedzialności do realizacji celów wyznaczonych dla całej firmy	Budżet może wytyczać pewien standard, który w określonych warunkach będzie motywował menedżerów do podjęcia starań, by go osiągnąć. Ma to miejsce wówczas, gdy kierownicy aktywnie uczestniczą w sporządzaniu budżetu firmy i swojej jednostki. W przeciwnym wypadku, kiedy budżet pochodzi z „góry”, może on oddziaływać negatywnie, wyzwalając nieefektywność w działaniu i powodować narastanie konfliktów między menedżerami. Zadania postawione w budżecie są przedmiotem okresowej oceny, a jej wynik może być powiązany z systemem wynagrodzeń
Sterowanie działalnością (kierowanie strumieniem rzeczowym, kosztowym i finansowym)	Za pośrednictwem budżetu, a właściwie w procesie jego sporządzania, najwyższe kierownictwo może informować podległe podmioty wewnętrzne o swoich zamierzeniach i prowadzonej polityce, a także o ograniczeniach, jakie muszą one uwzględnić
Kontrola i ocena pracy poszczególnych ośrodków odpowiedzialności i ich kierownictwa	Budżet powinien pomagać w kontrolowaniu działalności, za którą są odpowiedzialni kierownicy. Porównanie rzeczywistych wielkości z wielkościami planowanymi pozwala stwierdzić odchylenia, przeanalizować ich przyczyny oraz podjąć działania zaradcze

Źródło: Nowosielski [2001, s. 111].

Jak pokazuje tabela 1, kadra zarządzająca szpitala dzięki budżetowaniu może podejmować najważniejsze decyzje: od wytyczania celów zakładu po ich realizację i ocenę. Stworzenie kompletnego budżetu szpitala wymaga m.in. ustalenia:

- a) planowanych przychodów,
- b) planowanych kosztów realizacji świadczeń zdrowotnych,
- c) planowanych kosztów zarządu. [Świdarska (red.), 2011, s. 154].

O jakości procesu budżetowania decydują przede wszystkim dane będące podstawą ustalanych budżetów, pochodzące z systemu informacyjnego zakładu.

3. Informacyjne aspekty rachunkowości zarządczej podmiotów leczniczych

Kierownictwo podmiotów leczniczych odpowiada za gospodarkę finansową, a tym samym wynik finansowy podmiotu. Warunkiem sprawnego zarządzania jest jednak prawidłowa, przydatna informacja pozyskana z systemu rachunkowości dostosowanej do określonych wymogów informacyjnych. Brak informacji sprawia, że zarządzanie szpitala opiera się na intuicji, a podejmowane decyzje są doraźne i nie gwarantują systemowej racjonalności. Przykładem na to, że brak informacji zarządczych idzie często w parze z trudnościami ekonomiczno-finansowymi, jest fragment wniosków z audytu wybranego szpitala.

Przykład 1

„Analiza działalności oraz aktualnej sytuacji ekonomiczno-finansowej SP ZOZ w XXX wykazała, iż:

- 1) w ogólnym ujęciu działalność zakładu jest ekonomicznie nieefektywna, przynosi straty i ulega z okresu na okres pogorszeniu;
- 2) z uwagi na deficytowość działalności SP ZOZ zadłuża się, głównie poprzez zaciąganie zobowiązań o charakterze krótkoterminowym (finansowanie poprzez dostawców towarów i usług);
- 3) generowane straty powodują, że SP ZOZ nie generuje nadwyżki finansowej, z której powinna być finansowana bieżąca działalność, jak również zaciągnięte wcześniej zobowiązania krótko- i długoterminowe oraz planowane inwestycje;
- 4) działalność medyczna SP ZOZ jest nierentowna, na co wpływają głównie wyniki osiągnięte na działalności w zakresie lecznictwa zamkniętego (szpital), poradni specjalistycznych oraz pracowni diagnostycznych (laboratoria, diagnostyka obrazowa) [...].

W zakresie zarządzania finansami należy również wskazać na brak takich standardów, jak jasno zdefiniowane cele szpitala, planowanie długoterminowe,

budżetowanie komórek organizacyjnych i kontrolę wykonania budżetów, planowanie przepływów finansowych i zarządzanie bieżące środkami pieniężnymi”.

Wnioski z audytu pokazują, że deficytowość analizowanego spzoz może zagrozić kontynuacji działalności zakładu. Jak podkreślają organy kontrolne, do trudnej sytuacji finansowej podmiotu przyczyniła się nie tylko nadwyżka kosztów nad przychodami, ale również brak skutecznych narzędzi zarządzania zakładem.

Jeśli w spzoz nie podejmuje się dostosowania systemu rachunkowości zakładu do potrzeb informacyjnych zarządzania, decydenci posiadają jedynie wymagane ustawowo informacje niezbędne do sporządzenia sprawozdania finansowego i budżetowego. Sprawozdawczość finansowa nie może być jednak źródłem informacji decyzyjnej głównie ze względu na swój historyczny i uogólniony charakter. Na ograniczoność wynikającą z uogólnionego charakteru sprawozdawczości finansowej wskazuje M. Smejda, podkreślając, że „...podejmowanie decyzji, ich wartościowanie, dobór informacji dla potrzeb decyzyjnych wiąże się z budową konkretnego modelu decyzyjnego. W modelu takim jest określona funkcja celu, jako kryterium maksymalizujące użyteczność decyzyjną” [Smejda, 2006, s. 175]. Niezbędne więc jest sformułowanie strategii rozwojowej spzoz. Jest to zadanie zarówno kierownictwa zakładu, jak i organów tworzących, podejmujących zasadnicze decyzje o działalności zakładu, jego restrukturyzacji, połączeniu z inną jednostką czy o likwidacji.

Wyznaczenie misji i strategii spzoz jest konieczne, aby stworzyć system informacyjny umożliwiający śledzenie osiągnięć zakładu w porównaniu do planów. Oczekiwaniom tym wychodzi naprzeciw budżetowanie. Umożliwia ono planowanie działalności oraz porównanie wielkości i wartości zrealizowanych z zamierzeniami. Porównując wielkości zakładane (planowane) z ich realizacją w ośrodkach odpowiedzialności, uzyskuje się odchylenia, które są sygnałami zakłócenia realizacji celów. Wykorzystanie odchyleń w poszczególnych obszarach zarządzania spzoz prezentuje tabela 2.

Tabela 2. Wykorzystanie odchyleń w procesach zarządzania spzoz

Składniki procesu zarządzania	Decyzje
1	2
Planowanie	<ul style="list-style-type: none"> – weryfikacja wielkości postulowanych w procesach planistycznych przyszłych okresów – uwzględnienie w planowaniu kosztów, które nie były w procesach realizacji świadczeń zdrowotnych uwzględniane – wyznaczanie zadań planowych na poziomie skorygowanych możliwości ich realizacji przez poszczególne komórki organizacyjne zakładu – doskonalenie procesów planowania w krótkim i długim okresie

cd. tabeli 2

1	2
Organizowanie	<ul style="list-style-type: none"> – sterowanie przepływami środków materialnych i finansowych realizacji świadczeń zdrowotnych – modyfikacja struktury organizacyjnej zakładu pod kątem maksymalizacji sprawności organizacji – doskonalenie współpracy z otoczeniem jednostki – sterowanie funkcjami poszczególnych elementów struktury organizacyjnej zakładu dla zapewnienia realizacji celu jednostki jako całości
Koordynowanie	<ul style="list-style-type: none"> – poprawa organizacji pracy ośrodków odpowiedzialności w obszarze struktury zasobów – kształtowanie związków funkcjonalnych między ośrodkami odpowiedzialności i wewnątrz ośrodków – eliminacja „wąskich gardeł” działalności poszczególnych ośrodków
Motywowanie	<ul style="list-style-type: none"> – ocena efektywności funkcjonowania ośrodków odpowiedzialności na podstawie budżetów – budowa systemu motywacyjnego na podstawie rozpoznanych odchyłeń – kształtowanie potrzeb pracowników i pacjentów – planowanie zatrudnienia – alokacja zasobów ludzkich w zakładzie
Kontrola	<ul style="list-style-type: none"> – kontrola przygotowania zakładu do realizacji powierzonych zadań – kontrola prawidłowości funkcjonowania ośrodków w toku realizacji świadczeń zdrowotnych – kontrola wykorzystania zasobów – kontrola skutków funkcjonowania zakładu lub jego komórek organizacyjnych dla realizacji celów organizacji i jej otoczenia – kontrola finansowania przedsięwzięć

Analiza przyczynowa odchyłeń realizacji kosztów i przychodów świadczeń zdrowotnych jest istotnym narzędziem monitorowania realizacji planów szpitala. Analiza ta pozwala na identyfikację zakłóceń wewnętrznych i zewnętrznych realizacji założeń budżetowych, rozpoznanie przyczyn je wywołujących oraz rozliczenie osób odpowiedzialnych za te odchylenia. Na szczególną uwagę zasługują odchylenia uznane za istotne, zależne od podmiotu [Gabrusewicz, 2006, s. 319, 320].

Odchylenia mogą mieć charakter dodatni (ze znakiem plus) lub ujemny (ze znakiem minus). Odchylenia dodatnie występują wówczas, gdy wielkości rzeczywiste (koszty/przychody) są wyższe od wielkości planowanych. W sytuacji przeciwnej występują odchylenia ujemne. W zakładach opieki zdrowotnej zarówno odchylenia dodatnie, jak i ujemne wymagają szczegółowej, indywidualnej analizy ich przyczyn. Przykładowo, nie można stwierdzić jednoznacznie, że obniżka kosztów była zjawiskiem pozytywnym, a przekroczenie kosztu planowanego jednoznacznie negatywne według przyjętych kryteriów oceny.

Zwiększenie użyteczności systemu rachunkowości finansowej dla celów decyzyjnych można osiągnąć drogą:

- a) zdefiniowania lub doprecyzowania informacji wymaganych w zarządzaniu (stworzenia spójnego modelu informacyjnego szpitala),

- b) zdefiniowania sprawozdań wewnętrznych wymaganych przez kadre zarządzającą na różnych poziomach zarządzania,
- c) ustawicznego doskonalenia kadry ekonomiczno-finansowej i medycznej w kierunku wypracowania standardów informacyjnych,
- d) dostosowania zakładowych planów kont oraz zasad wyceny aktywów, pasywów, kosztów i przychodów do wymogów informacyjnych zarządzania,
- e) wykorzystania nowoczesnych technik komputerowych w generowaniu informacji zarządczych.

Podsumowanie

Podmioty działalności leczniczej potrzebują przydatnych w zarządzaniu informacji ekonomiczno-finansowych. Źródłem ich pozyskania jest system rachunkowości zarządczej zakładów. Aby system ten spełniał oczekiwania kadry zarządzającej, powinien być elastyczny, wieloprzekrojowy, uwzględniający najnowsze rozwiązania nie tylko techniczne, ale i koncepcyjne spójnego, optymalnego systemu informacyjnego. Unowocześnianiu systemów informacyjnych nie służą częste zmiany uregulowań prawnych funkcjonowania podmiotów leczniczych, ustawiczne restrukturyzacje i przekształcenia podmiotów sektora. Ze względu na ograniczony zakres zasobów sektora nieuchronne wydaje się ukierunkowanie na ekonomizację działań podmiotów leczniczych, przede wszystkich szpitali, w których brakuje mechanizmów stymulacji racjonalnego gospodarowania. Pośrednio świadczyć o tym może art. 59 Ustawy o działalności leczniczej, który przewiduje, że „...podmiot tworzący samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej może, w terminie 3 miesięcy od upływu terminu zatwierdzenia sprawozdania finansowego samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej, pokryć ujemny wynik finansowy za rok obrotowy tego zakładu, jeżeli wynik ten, po dodaniu kosztów amortyzacji, ma wartość ujemną – do wysokości tej wartości”. W przypadku niepokrycia ujemnego wyniku finansowego podmiot tworzący w terminie 12 miesięcy po upływie trzymiesięcznego, wspomnianego okresu, wydaje rozporządzenie, zarządzenie albo podejmuje uchwałę o zmianie formy organizacyjno-prawnej albo o likwidacji samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej. Pokrycia tak znaczących ujemnych wyników finansowych szpitali większość jednostek samorządu terytorialnego (organów tworzących) nie udźwignie, co oznacza, że deficytowe szpitali zostaną przekształcone w inne formy organizacyjno-prawne lub zlikwidowane.

Literatura

- Biadacz R. (2011), *Teoria i praktyka rachunkowości zarządczej w Polsce – studium dobrych przypadków w regionie częstochowskim*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 668, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 41, Szczecin.
- Gabrusewicz W. (2006), *Ustalanie odchyleń i ich analiza* [w:] K. Czubakowska, W. Gabrusewicz, E. Nowak, *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa.
- Nowak E. (2011), *Rachunek kosztów w jednostkach gospodarczych. Podejście sprawozdawcze i zarządcze*, „EKSPERT” Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław.
- Nowosielski S. (2001), *Centra kosztów i centra zysku w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo AE, Wrocław.
- Smejda M. (2006), *Użyteczność decyzyjna informacji zawartych w sprawozdawczości finansowej*, ZTR 32(88), SKwP, Warszawa.
- Świdarska G.K. (red.) (2011), *Rachunek kosztów w Zakładzie Opieki Zdrowotnej*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 27.08.2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2013 r. poz. 885 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15.04.2011 r. o działalności leczniczej, Dz.U. z 2013 r. poz. 217 z późn. zm.

NEW CHALLENGES OF MANAGEMENT ACCOUNTING OF HEALTH CARE UNITS

Summary: The health care entities use information from the accounting system in the management processes. New functioning conditions of the health care units require the access to information among others for the purpose of planning and control. This means that the information should concern both the past and the future. The purpose of this article is to identify the determinants of management accounting in the health care units.

Keywords: health care units, management accounting, independent public health care units.