

Magdalena Kludacz

Politechnika Warszawska

Kolegium Nauk Ekonomicznych i Społecznych w Płocku

**RACHUNEK KOSZTÓW JAKOŚCI
I MOŻLIWOŚCI JEGO ZASTOSOWANIA
W ZAKŁADACH OPIEKI ZDROWOTNEJ**

1. Wstęp

Konkurencja i dynamicznie zmieniające się otoczenie na rynku usług medycznych są powodem zmian w zakładach opieki zdrowotnej i wymuszają na nich poszukiwanie nowoczesnych narzędzi, metod i systemów zarządzania, ukierunkowanych na optymalizację wykorzystania zasobów oraz umożliwiających identyfikację i eliminację słabych stron organizacji. Konkurencyjność zakładu opieki zdrowotnej zależy od dwóch powiązanych ze sobą czynników: spełnienia wymagań pacjentów oraz wewnętrznej sprawności działania. Rosnące wymagania pacjentów sprawiają, że zakłady opieki zdrowotnej zwracają dużą uwagę na jakość oferowanych usług medycznych, która stała się ważnym źródłem przewagi konkurencyjnej i traktowana jest jako strategiczny, kluczowy czynnik sukcesu.

Znajomość i rozumienie kosztów jakości mogą umożliwić kierownictwu zakładu opieki zdrowotnej podejmowanie trafnych decyzji w procesie zarządzania jakością. Jednym z nowoczesnych narzędzi strategicznego zarządzania służących do badania relacji między jakością a efektywnością ekonomiczną jest rachunek kosztów jakości. Rachunek ten może być skutecznym narzędziem pomiaru efektywności systemu zapewnienia jakości, podstawą do poszukiwania możliwości jego poprawy i pozyskiwania źródeł potencjalnych oszczędności.

2. Znaczenie jakości w zakładach opieki zdrowotnej

Publiczne zakłady opieki zdrowotnej są instytucjami *non-profit*, dlatego ich hierarchia celów jest odmienna niż w jednostkach ukierunkowanych na zysk. Z ich misji

wynika potrzeba świadczenia usług medycznych wysokiej jakości koniecznych do ratowania zdrowia i życia pacjentów objętych opieką, a także edukacja prozdrowotna¹.

Jakość opieki medycznej odgrywa ogromną rolę na rynku usług medycznych. Jednak każdy uczestnik tego rynku (świadczeniodawcy, pacjenci, płatnik) może inaczej definiować to pojęcie, określać też inne mierniki jakości i nadawać im inną rangę. Jakość opieki medycznej to przede wszystkim wiarygodność uzyskania przez wszystkie zainteresowane strony oczekiwanych rezultatów usług medycznych, świadczonych zarówno konkretnemu pacjentowi, jak i objętej opieką populacji, oraz ich efektów w przyszłości, a także zgodności tych usług z aktualną profesjonalną wiedzą [13, s. 311].

Pojęcie jakości obejmuje również dostępność, dbałość, komfort, zaangażowanie, fachowość, elastyczność, uczciwość, solidność, bezpieczeństwo w realizacji świadczeń zdrowotnych. Oznacza to uzyskiwanie opieki niezależnie od przeszkód organizacyjnych i finansowych, poziomu ich udzielania, warunków, w jakich przebiega proces leczenia, atmosfery, w jakiej świadczenia są udzielane pacjentom. Jakość oznacza także kompleksowość opieki medycznej złożonej z profilaktyki, diagnostyki, leczenia, rehabilitacji, zgodnej z aktualną wiedzą medyczną, efektywną, skuteczną, bezpieczną i dokonywaną we właściwym czasie.

Jakość to również elementy wymierne, które zależą od wyposażenia zakładu opieki zdrowotnej w aparaturę medyczną oraz kwalifikacji personelu. Jednocześnie rosnące koszty posiadania nowoczesnej aparatury medycznej mogą prowadzić do pogorszenia kondycji finansowej i paradoksalnie do pogorszenia się warunków leczenia w dobrze wyposażonych jednostkach. Nie jest problemem dbanie o jakość, jeśli się dysponuje nieograniczonymi środkami finansowymi. Cała sztuka zarządzania zakładem opieki zdrowotnej polega na tym, aby zapewnić jak najwyższą jakość usług medycznych przy minimalnych kosztach.

Współcześnie pojęcie jakości świadczeń zdrowotnych może być rozumiane jako efektywne wykorzystanie zasobów będących w dyspozycji zakładu opieki zdrowotnej, zaspokajające w pełni oczekiwania i preferencje pacjentów. Wyznaczenie głównego kierunku strategicznych działań dyrekcji i codziennej pracy personelu powinno być związane z zagwarantowaniem wszystkim pacjentom dostępu do najlepszej opieki lekarskiej i pielęgniarskiej. Odpowiednia jakość usług medycznych odgrywa ogromną rolę w procesie zarządzania kosztami. Niska jakość może bowiem generować olbrzymie koszty związane z niewłaściwym leczeniem w szpitalach, wzrostem liczby osób o większych potrzebach zdrowotnych lub wypłaćaniem odszkodowań za przegrane procesy sądowe wytoczone przez pacjentów.

3. Istota i podział kosztów jakości

Świadczenie usług medycznych o wysokiej jakości jest jednym z podstawowych celów działalności zakładów opieki zdrowotnej. Istotne jest, aby jakość moż-

¹ Więcej na ten temat w: [5; 11].

na było opisać, zmierzyć i porównywać w różnych kategoriach, stosując odpowiednie mierniki, albo przedstawiać w odniesieniu do aspektów finansowych (np. kosztów). Z punktu widzenia efektywności działania kluczowe jest ustalenie, jak bardzo opłaca się podnoszenie poziomu jakości, badając koszty niskiej jakości.

Koszty jakości są istotnym elementem służącym kierownictwu zakładu opieki zdrowotnej do oceny systemu zarządzania jakością oraz jego efektywności ekonomicznej, dlatego też powinny zostać uwzględnione w strategii zakładu opieki zdrowotnej, w tym szczególnie w strategii jakości. Spotykane w literaturze definicje kosztów jakości prezentuje tab. 1.

Tabela 1. Definicje kosztów jakości spotykane w literaturze

Autor	Definicja kosztów jakości
J.M. Juran, F.M. Gryna	Koszty jakości można określić jako pewne wydatki związane z zapewnieniem produktom przydatności do użytku.
F. Nixon	Koszty jakości są to ponoszone nakłady lub utracone korzyści wynikające z niedoskonałości działania.
ASQC (Amerykańskie Stowarzyszenie Sterowania Jakością)	Koszty jakości jest to wyodrębniona z ogólnej kwoty suma kosztów i strat wynikających z działalności prewencyjnej, oceny i kontroli jakości oraz suma kosztów ponoszonych w związku z wadliwością.
Międzynarodowa Organizacja Normalizacji	Przez koszty jakości należy rozumieć koszty ponoszone w związku z zagwarantowaniem i zapewnieniem zadowalającej jakości oferowanych produktów, a także koszty ponoszone z powodu nieosiągnięcia zadowalającej jakości.
Europejska Organizacja Jakości	Koszty jakości są to koszty, które powstają w przeważającej części wskutek wymagań jakościowych, tzn. są to koszty poniesione na wszelkie przedsięwzięcia związane z zapobieganiem wadom, kontrolą jakości, działalnością funkcjonalną oraz wszelkie zewnętrzne i wewnętrzne koszty wad.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [6; 7, s. 69; 8, s. 68; 9, s. 38; 10, s. 229].

Jakość i koszty działalności medycznej są ze sobą nierozzerwalnie związane. Precyzyjne określenie kosztów jakości jest niemożliwe, gdyż występuje wiele obszarów, w których działania związane z jakością nakładają się na siebie. Informacja kosztowa dotycząca kosztów jakości stanowi jednak podstawę podejmowania decyzji strategicznych.

W literaturze przedmiotu brakuje jednolitego podziału kosztów jakości, co jest związane z różnorodnością działań związanych z zapewnieniem odpowiedniej jakości. W najprostszym ujęciu można wyodrębnić koszty związane z zagwarantowaniem założonego poziomu jakości świadczeń i koszty ponoszone w związku z nieodpowiednią jakością, która nie zaspokaja oczekiwań pacjentów. Zostały one przedstawione w tab. 2.

Krajowe i międzynarodowe normy dotyczące jakości dopuszczają również zastosowanie innych modeli klasyfikacji kosztów, wśród których wyróżnia się: model PAF,

Tabela 2. Koszty związane z jakością świadczeń medycznych

Klasyfikacja kosztów		Charakterystyka
Koszty osiągania zakładanego poziomu jakości usług	koszty szacowania	Koszty badania, kontroli, inspekcji (koszty przeprowadzenia oceny jakości działania zakładu opieki zdrowotnej).
	koszty prewencji	Koszty działań mające na celu uniknięcie wadliwości lub koszty doskonalenia jakości, czyli koszty ponoszone na planowanie systemu jakości, programy szkoleń personelu, a także koszty działania grup roboczych ds. rozwiązywania problemów.
Koszty wynikające z niedostosowania jakości do oczekiwań	koszty błędów wychwyconych	Koszty dotyczące działań podejmowanych po wykryciu błędu lub niewłaściwego postępowania w sytuacjach, gdy pacjent przebywa jeszcze w zakładzie opieki zdrowotnej (koszt przedłużonego pobytu pacjenta w szpitalu) lub po przejściu pacjenta do innego świadczeniodawcy (koszty ponoszone przez system). Zaliczamy tu również koszty związane z roszczeniami wobec pracowników medycznych.
	koszty błędów nie wychwyconych	Koszty związane z błędami, których nie uświadamia sobie pacjent i świadczeniodawca, np. związane z zaniechaniem świadczenia, użyciem niewłaściwych materiałów. Obciążają one pacjenta lub społeczeństwo, np. utracone dochody pacjenta z tytułu przedłużonego pobytu w szpitalu, niezdolności do pracy, ograniczenie zakupu innych dóbr konsumpcyjnych dla pokrycia zwiększonych kosztów leczenia, obniżenie dochodów realnych, nieproduktywność społeczna pacjenta.
	koszty utraconych możliwości	Potencjalne koszty ponoszone w związku z nieodpowiednią alokacją zasobów, np. nakłady są przeznaczane na usuwanie błędów zamiast na rozwój zakładu opieki zdrowotnej.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [13, s. 322].

model procesowy, model cyklu życia oraz model skupiający się na identyfikacji i pomiarze strat wartości [4, s. 24]. W modelu PAF, który jest określany jako tradycyjne podejście do kosztów jakości, koszty są klasyfikowane według trzech kryteriów:

- zapobiegania (*prevention*) – koszty działań mających na celu uniknięcie złej jakości,
- oceny (*appraisal*) – koszty kontroli spełnienia wymagań jakościowych oraz koszty powstające w wyniku oceny stopnia spełnienia wszystkich wymagań pacjenta,
- niezgodności (*failure*) – koszty wynikające z niespełnienia określonych wymagań, marnotrawstwa posiadanych zasobów lub niezadowolenia pacjentów.

W przypadku kosztów niezgodności można wyodrębnić wewnętrzne koszty niezgodności, którymi są koszty błędów ujawnionych przed wykonaniem usługi, oraz zewnętrzne koszty niezgodności obejmujące koszty błędów ujawnionych po wykonaniu usługi na rzecz pacjentów.

Do kosztów jakości w zakładach opieki zdrowotnej można zaliczyć:

1. Koszty zapobiegania:

- koszty szkolenia personelu medycznego,
- koszty wprowadzenia i utrzymania systemu jakości w zakładzie opieki zdrowotnej,
- koszty analizy i planowania nowych procedur medycznych i procedur o niskiej jakości,
- koszty organizacji procesów medycznych.

2. Koszty oceny:

- koszty kontroli zgodności usług medycznych z określonymi standardami,
- koszty testowania oraz kontroli leków i innych materiałów medycznych,
- kontrola procedur medycznych,
- dokumentacja kontroli i badań, analiza wyników kontroli

Koszty niezgodności:

- koszty związane z utratą reputacji zakładu opieki zdrowotnej,
- koszty niewykorzystanego czasu pracy personelu medycznego,
- koszty odpowiedzialności prawnej za błędy w sztuce lekarskiej,
- zwiększone zapasy leków i innych materiałów medycznych,
- straty powstałe na skutek niskiej wydajności personelu medycznego.

Oprócz wyżej wymienionych grup kosztów, można wyodrębnić koszty zewnętrznego zapewnienia jakości, do których zalicza się koszty uzyskania certyfikatu akredytacji lub świadectwa jakości ze względu na zgodność z określonymi standardami [12, s. 248].

Doprowadzenie jakości usług medycznych do odpowiedniego poziomu wymaga poniesienia pewnych kosztów, które w literaturze są określane jako koszty jakości. Osiągnięcie określonej jakości nie może odbywać się jednak za wszelką cenę, gdyż wtedy może się okazać, że koszty związane z poprawą jakości mogą przekroczyć osiągnane korzyści.

Bez względu na warunki pracy i poziom zasobów istotne jest, by świadczone usługi zdrowotne były tak bezpieczne i skuteczne, jak to jest możliwe w granicach środków, jakimi dysponują zakłady opieki zdrowotnej. Chociaż koszt poprawy jakości może wydawać się wysoki, niska jakość bywa dużo bardziej kosztowna. Z roku na rok rośnie wysokość wypłacanych odszkodowań i kosztów postępowania procesowego, a straty wyrażone w kategoriach nieproduktywnego czasu personelu medycznego i zużycia materiałów muszą być ogromne². Dla zakładów opieki

² Ze sprawozdania NSL za okres 1998-2002 wynika, że każdego roku spraw dotyczących błędów lekarskich przybywało o 20%. W tych danych nie odbiegamy od średniej europejskiej. Około 60% z

zdrowotnej, w których jakość odgrywa rolę kluczowego czynnika sukcesu, wiedza o kosztach jakości jest niezbędna. Dokładne poznanie mechanizmów powstawania kosztów jakości stanowi istotny instrument zarządzania jakością zakładu opieki zdrowotnej, umożliwiając przy tym wzrost efektywności i skuteczności zarządzania.

4. Ogólne zasady rachunku kosztów jakości

Ważnym instrumentem poprawy jakości i efektywności gospodarowania, który informuje o stopniu realizacji systemu sterowania jakością w jednostce oraz umożliwia osiągnięcie minimalnego poziomu nakładów poniesionych na jakość, jest rachunek kosztów jakości. Można go zdefiniować jako system obejmujący ewidencję wszystkich kosztów związanych z jakością, analizę tych kosztów, określenie optymalnego poziomu jakości wyrobów lub usług, wskazania działań, jakie muszą być podjęte w celu osiągnięcia optymalnego poziomu gwarantującego wzrost efektywności gospodarowania [1, s. 182].

Celem prowadzenia rachunku kosztów jakości jest przede wszystkim controlling kosztów, a więc planowanie, sterowanie kosztami jakości i kontrolowanie ich poziomu, by zrationalizować działania służące zapewnieniu jakości w procesie wytwarzania wyrobów lub świadczenia usług [2, s. 86]. W zakładzie opieki zdrowotnej ważne jest dostarczenie kierownictwu takich informacji, które umożliwią obniżenie kosztów leczenia z jednoczesnym zachowaniem odpowiedniego poziomu jakości świadczonych usług medycznych. Wszystkie te cele mogą zostać osiągnięte wtedy, gdy rachunek kosztów jakości nie tylko umożliwi rejestrowanie częściowych kosztów jakości oraz dokładne i wiarygodne interpretowanie uzyskanych informacji, ale także zapewni prowadzenie pomiarów w czasie, sprawne ustalanie stopnia osiągnięcia celów systemu zarządzania jakością oraz ewentualne weryfikowanie przyjętych programów poprawy jakości. Za podstawowe zadania rachunku kosztów jakości w zakładzie opieki zdrowotnej można uznać [3, s. 44-45]:

- pomoc w ustalaniu polityki jakościowej,
- pomiar kosztów związanych z utrzymaniem lub poprawą jakości usług medycznych oraz ustalanie przedsięwzięć, które służą obniżaniu tych kosztów i poprawie jakości,
- grupowanie kosztów jakości świadczonych usług medycznych, w różnych przekrojach ewidencyjnych,
- planowanie poziomu kosztów jakości usług medycznych połączone z analizą wartości,

nich kończy się wygraną pacjentów. Więcej na ten temat w: D. Sikora, *Zapłacą więcej za polisy OC*, artykuł z 17.12.2007 r. umieszczony na stronie: www.gazetaprawna.pl; M. Florek, *Plaga błędów medycznych*, artykuł z 12.06.2005 r. umieszczony na stronie: www.ichs.pl/50862.dhtml, A. Miszczyk, *Pacjent bez szans*, artykuł z 8.02.2008 r. umieszczony na stronie: www.gs24.pl.

- umożliwienie obserwowania jakości procedur medycznych pod kątem powstawania kosztów jakości,
- wskazywanie tzw. słabych punktów jakościowych w procedurach medycznych,
- dostarczanie danych do sprawozdań i raportów jakościowych przeznaczonych dla kierownictwa jednostki, które można wykorzystać do analizy i interpretacji poziomu kosztów,
- optymalne pod względem kosztów planowanie kontroli jakości,
- ujawnienie zawyżonych kosztów jakości, które powstały na skutek przyjęcia nieodpowiednich kryteriów jakościowych.

Rachunek kosztów jakości powinien mieć charakter rachunku decyzyjnego i odpowiedzialnościowego, a więc stanowić podstawę decyzji dotyczących tego, co należy zrobić, aby osiągnąć wyznaczone cele jakościowe. W podstawowej wersji rachunek ten jest oparty na koncepcji podziału kosztów jakości na koszty sterowania jakością (koszty zapobiegania i oceny) oraz koszty niezgodności (błędów) [8, s. 81].

5. Możliwości wdrożenia rachunku kosztów jakości do zakładu opieki zdrowotnej

Działalność medyczna jest niezwykle trudnym obszarem do wdrożenia jakichkolwiek instrumentów sterowania kosztami. Wynika to zarówno ze specyfiki usług zdrowotnych, jak i ze statusu jednostek świadczących te usługi. Specyficzną cechą działalności medycznej zakładów opieki zdrowotnej jest zindywidualizowany charakter świadczeń powiązany ściśle z określonym pacjentem oraz trudność ich standaryzacji. Pacjenci na ogół korzystają z wielu usług jednocześnie, przy czym sam proces świadczenia tych samych usług może mieć różny czas i przebieg w zależności od kwalifikacji kadry medycznej, wyposażenia zakładu opieki zdrowotnej w sprzęt medyczny, a także od rodzaju jednostki chorobowej i stanu zdrowia pacjenta. Zastosowanie tych samych leków u pacjentów o podobnej diagnozie nie musi dać tych samych efektów, a wyniki operacji mogą być różne.

Istotną cechą działalności medycznej zakładów opieki zdrowotnej jest zatem znaczna swoboda w wyborze technologii procesu świadczenia tych usług przez lekarzy. Swoboda ta sprzyja zastosowaniu rachunku kosztów jakości, gdyż dokonywany w jej ramach wybór daje możliwość wpływu na wykorzystanie zasobów w trakcie postępowania medycznego i optymalizowania jakości oraz kosztów działalności medycznej. Już na etapie planowania sposobu leczenia pacjenta z daną jednostką chorobową można dokonać wyboru odpowiednich leków, badań i procedur medycznych, tak aby dostarczyć pacjentowi usługę o pożądanej jakości przy minimalnym poziomie nakładów poniesionych na jakość.

Pomimo wielu korzyści wynikających z zastosowania rachunku kosztów jakości w zarządzaniu zakładem opieki zdrowotnej, takich jak obniżenie kosztów jakości, zmiana struktury kosztów, wzrost jakości usług medycznych czy wzrost kon-

kurencyjności zakładu, sam proces wdrażania tego rachunku do zakładu opieki zdrowotnej może być przedsięwzięciem złożonym i składać się z takich etapów, jak [2, s. 86-88]:

1. Opracowanie materiałów informacyjnych umożliwiających kierownictwu podjęcie decyzji o wprowadzeniu rachunku kosztów jakości i upowszechnienie wiedzy wśród pracowników dotyczących wpływu jakości na wyniki finansowe zakładu opieki zdrowotnej. Przygotowanie tych materiałów powinno być poprzedzone wstępnym oszacowaniem kosztów jakości i wskazaniem ich wpływu na wyniki finansowe jednostki.

2. Utworzenie zespołu zajmującego się pracami wdrożeniowymi (specjaliści od spraw jakości, księgowość) – rola i zaangażowanie poszczególnych komórek są zróżnicowane na poszczególnych etapach prac projektowych i wdrożeniowych, np. do działu księgowości należy określenie źródeł kosztów jakości i ustalenie ich pozycji ze względu na możliwość rejestracji, a do pracowników zarządzania jakością – dobór i wstępne ustalenie istotnych składników kosztów jakości.

3. Przygotowanie procedury rachunku kosztów jakości – procedura ta powinna określać klasyfikację kosztów jakości i wyjaśniać składowe elementy poszczególnych rodzajów kosztów. Istotne jest również określenie celu, zakresu, klasyfikacji kosztów jakości, sposobu ewidencjonowania, sprawozdawczości, sposobu rozpowszechniania informacji o kosztach jakości, sposobu opracowania analizy i wniosków, stworzenie zakładowego planu kont w odniesieniu do kosztów jakości, listy typowych księgowości w formie załącznika do instrukcji oraz ustalenie osób odpowiedzialnych za prawidłowe oznakowanie dokumentów źródłowych.

4. Wprowadzenie zarządzenia o zastosowaniu rachunku kosztów jakości – w zarządzeniu tym powinny być sformułowane założenia wstępne dotyczące jego zakresu i formy, a także opracowany harmonogram wdrożenia.

5. Doksztalcenie pracowników o kosztach jakości – szkolenie pracowników powinno mieć na celu ukazanie możliwych do osiągnięcia efektów prowadzenia rachunku kosztów jakości oraz zapoznanie zatrudnionych z ich zadaniami, uprawnieniami i odpowiedzialnością wynikającą z wdrożenia rachunku kosztów jakości.

6. Systematyczne prowadzenie ewidencji i analizy kosztów – zaprojektowany system ewidencji i analizy kosztów jakości musi umożliwiać co najmniej ocenę kształtowania się poziomu kosztów jakości w czasie i przestrzeni w układzie poszczególnych grup, rodzajów i pozycji kosztów jakości, według miejsc powstawania oraz w innych przekrojach.

7. Zastosowanie wyników z analizy kosztów jakości do oceny efektywności systemu zarządzania jakością oraz jego usprawnienia – wyniki analiz powinny zostać przedstawione kierownictwu zakładu opieki zdrowotnej i wykorzystane do zarządzania systemem jakości w obszarach ustalania celów związanych z jakością oraz doskonalenia systemu, procesów i usług.

8. Wdrożenie rachunku kosztów jakości jest związane z ewidencją, agregacją i analizą danych dotyczących kosztów jakości. Informacje generowane przez ten rachunek kosztów mogą umożliwić kierownictwu zakładu opieki zdrowotnej wybór optymalnych rozwiązań w zakresie relacji między nakładami poniesionymi na uzyskanie określonego poziomu jakości usług medycznych a efektami i przyczyniają się one do jego utrzymania oraz systematycznej poprawy.

6. Zakończenie

W zakładach opieki zdrowotnej, gdzie jakość usługi medycznej stanowi kluczowy czynnik sukcesu, stosowanie rachunku kosztów jakości wydaje się nieodzowne. Rachunek kosztów jakości pozwala na optymalne rozdysponowanie środków przeznaczonych na poprawę jakości, a jednocześnie umożliwia redukcję kosztów związanych ze złą jakością. Wdrożenie przez zakłady opieki zdrowotnej rachunku kosztów jakości może stworzyć warunki do kompleksowego spojrzenia na jakość i, co za tym idzie, do skutecznego konkurowania jakością w dobie rosnących oczekiwań pacjentów i narastającej konkurencji na rynku usług medycznych. Odpowiednie wykorzystanie tego rachunku może umożliwić zakładom wykreowanie czytelnej strategii jakości, która konsekwentnie realizowana zostanie doceniona przez pacjentów oraz innych interesariuszy, np. pracowników, dostawców, płatnika.

Literatura

- [1] Chabiera J., Doroszewicz S., Zbierchowska A., *Zarządzanie jakością*, Warszawa 2000.
- [2] Ciechan-Kujawa M., *Rachunek kosztów jakości*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005.
- [3] Ciechan-Kujawa M., *Rachunek kosztów jakości narzędziem wspomagania strategii zarządzania jakością*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 1080, AE, Wrocław 2005.
- [4] Ciechan-Kujawa M., *Zakres i formy wdrożenia rachunku kosztów jakości w polskich przedsiębiorstwach*, „Problemy Jakości” 2003 nr 11.
- [5] Hubner E., *Zarządzanie w systemie ochrony zdrowia*, Wyższa Szkoła Ekonomiczna w Łodzi, Łódź 2003.
- [6] Jabłoński A., Jabłoński M., *Rachunek kosztów jakości w strategii przedsiębiorstwa*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2005 nr 5.
- [7] Juran J.M., Gryna F.M., *Jakość – projektowanie i analiza*, WNT, Warszawa 1974.
- [8] Kister A., *Zarządzanie kosztami jakości*, Oficyna Ekonomiczna, Oddział PWP, Kraków 2005.
- [9] Nixon F., *Jakość i niezawodność a zarządzanie przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 1974.
- [10] Nowak E., Piechota R., Wierzbiński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.
- [11] Skortel S.S., Kałużny A.D., *Podstawy zarządzania opieką zdrowotną*, Fundacja Zdrowia Publicznego, Vesalius, Kraków 2001.
- [12] *Zarządcze aspekty rachunkowości*, red. T. Kiziukiewicz, PWE, Warszawa 2003.
- [13] *Zarządzanie w opiece zdrowotnej*, red. M. Kautsch, M. Whitfield, J. Klich, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2001.

THE QUALITY COST ACCOUNT AND ITS APPLICATION TO THE MEDICAL ESTABLISHMENTS

Summary

The changes in the financing system of health care and the growing competition between medical establishments oblige their managers to look for the new tools of cost management. One of the main tools of cost management is the quality cost account which is an instrument of quality improvement and efficiency management. This article describes principal issues in cost accounting, which is connected with the assurance quality and failure quality of medical services. It presents the reasons for the development, the structure, principles and factors determining the application of the quality cost account to the medical establishments. Information regarding their quality costs becomes the basis for making strategic decisions.