

**Ewelina Burek**

Uniwersytet Rzeszowski

## **BUDŻETOWANIE JAKO INSTRUMENT PLANOWANIA I KONTROLI W ZAKŁADZIE OPIEKI ZDROWOTNEJ**

### **1. Wstęp**

W reformowanym systemie opieki zdrowotnej warunkiem funkcjonowania zakładu opieki zdrowotnej jest sprawne zarządzanie. Niska jakość zarządzania, polegająca na nieefektywnym gospodarowaniu posiadanymi zasobami, jest jedną z ważniejszych przyczyn pogłębiającego się kryzysu w sektorze ochrony zdrowia.

Podstawą zarządzania jest właściwe planowanie i kontrolowanie działalności, głównym zaś narzędziem zarządzania – budżetowanie. Budżetowanie określa zasady planowania i wykorzystania posiadanych zasobów (ludzkich, rzeczowych i finansowych), w celu efektywnego wykonania zamierzonych zadań [1, s. 12]. Budżet jest planem krótkookresowym, niemniej punktem wyjścia powinna być dla niego długoterminowa strategia jednostki – budżetowanie jest więc działaniem perspektywnym.

Rosnące koszty świadczeń zdrowotnych oraz postępujące zadłużenie placówek medycznych wymagają szczególnego zwrócenia uwagi na problematykę planowania i kontroli kosztów świadczeń zdrowotnych. Dlatego też budżetowanie w zakładzie opieki zdrowotnej powinno być ukierunkowane głównie na monitorowanie kosztów.

### **2. Zarządzanie przez budżetowanie**

Podstawowym warunkiem wdrożenia budżetowania w placówce medycznej jest decentralizacja zarządzania, tj. wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności. Budżet sporządzany jest dla całego zakładu, poszczególnych komórek organizacyjnych

(oddziały, poradnie, pracownie) oraz określonych rodzajów działalności (np. diagnostyka laboratoryjna i obrazowa, podstawowa opieka zdrowotna).

Opracowanie budżetu głównego powinno się rozpoczynać od budżetu sprzedaży, którego wysokość w dużym stopniu zależy od poziomu zakontraktowanych świadczeń zdrowotnych. Budżet sprzedaży determinuje budżet produkcji, czyli wielkość produkcji określonych rodzajów świadczeń. Z kolei od budżetu produkcji zależne będą budżety kosztów wszystkich zasobów wytwórczych oraz koszty usług niemedyceńskich. Funkcję koordynatora wszystkich budżetów zakładu pełni budżet wpływów i wydatków.

Przy sporządzaniu poszczególnych budżetów należy uwzględnić czynniki specyficzne dla zakładu opieki zdrowotnej: rodzaj udzielanych świadczeń zdrowotnych, zdolności produkcyjne, specjalistyczną kadrę, infrastrukturę, wyposażenie w sprzęt i aparaturę medyczną, wewnętrzne standardy zużycia zasobów oraz spodziewane przychody [6, s. 28]. Bardzo ważne jest, aby budżety były wyważone, możliwe do zrealizowania.

Koszty zestawione w budżecie, odgrywając rolę norm dla ośrodków odpowiedzialności, stanowią jednocześnie punkt odniesienia dla kosztów faktycznie poniesionych. Okresowe porównywanie kosztów rzeczywiście poniesionych z ustalonymi normami, analiza ewentualnych odchyłeń oraz działania korygujące są istotą budżetowej kontroli kosztów [1, s. 24].

Proces budżetowania jest uwarunkowany zarówno poziomem przewidywanych środków finansowych, wynikających z zawartych umów, jak też możliwościami pozyskania nowych źródeł finansowania. Zakład opieki zdrowotnej może uzyskiwać środki finansowe ze świadczeń zdrowotnych, udzielanych na podstawie umów z płatnikiem publicznym i prywatnym, z innej wydzielonej działalności gospodarczej (przewidzianej w statucie), z darowizn, zapisów, spadków oraz ofiarności publicznej, także pochodzenia zagranicznego [21].

System finansowania publicznego ma charakter przedmiotowy. Narodowy Fundusz Zdrowia (NFZ) kontraktuje świadczenia zdrowotne definiowane w określonych zakresach: podstawowa opieka zdrowotna, ambulatoryjna opieka specjalistyczna, leczenie szpitalne, leczenie psychiatryczne i uzależnień, rehabilitacja lecznicza, opieka długoterminowa, leczenie stomatologiczne i inne. System ofert NFZ wpływa na metodę tworzenia budżetu przez zakłady opieki zdrowotnej. Punktem wyjścia w konstrukcji budżetu globalnego są budżety cząstkowe poszczególnych zakresów działalności oraz komórek organizacyjnych (ośrodków odpowiedzialności).

Finansowanie świadczeń zdrowotnych przez NFZ jest ograniczone systemem limitów ilościowych i wartościowych w zakresie poszczególnych produktów kontraktowych (w rozliczeniu zarówno rocznym, jak i miesięcznym), których świadczeniodawcy nie mogą przekraczać<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Od kwietnia 2005 r. NFZ dopuszcza możliwość przesunięć pomiędzy zakresami świadczeń, z założeń odpowiedniego zmniejszenia kwoty zobowiązań w pozostałych zakresach, przy czym kwota

Prawidłowa realizacja umowy z NFZ – pod względem zarówno ilości, jak i jakości świadczeń – przy niezmienionych standardach gwarantuje w praktyce przedłużenie kontraktu na kolejny rok. Niestety, nigdy nie ma pewności co do liczby ani ceny produktów kontraktowych, co znacznie utrudnia proces strategicznego planowania oraz powstrzymuje prywatne inwestycje w sektorze ochrony zdrowia.

Budżetowanie w zakładzie opieki zdrowotnej powinno mieć charakter elastyczny, który umożliwi dostosowanie sporządzonych planów do zmian poziomu kosztów (ceny leków, sprzętu jednorazowego użytku, energii i in.) oraz przychodów.

Znajomość ponoszonych kosztów i uzyskiwanych przychodów umożliwia bilansowanie działalności, ustalanie wyniku finansowego oraz oceny rentowności zakładu, poszczególnych rodzajów działalności, określenie opłacalności zastosowania nowych technologii medycznych, lekarstw itd. [18, s. 129]. Budżetowanie nie jest wyłącznie narzędziem ograniczania wydatków, lecz metodą najbardziej racjonalnego wykorzystania posiadanych zasobów, w tym również optymalizowania czasu realizacji świadczeń zdrowotnych [24, s. 138].

Sektor ochrony zdrowia charakteryzuje się brakiem stabilności. Popyt na świadczenia zdrowotne systematycznie rośnie, ale nigdy nie jest równomierny. Utrzymywanie rezerwowych możliwości produkcyjnych jest kosztowne, ale wydatki z nim związane nie są tak wysokie jak koszty braku rezerw w sytuacji, kiedy są potrzebne. Wahania popytu nie mogą powodować poważniejszych zaburzeń w działaniu zakładu opieki zdrowotnej [5, s. 227].

Wdrożenie procesu budżetowania wymaga zintegrowania systemu budżetowania z systemem ewidencji księgowej. Polityka rachunkowości powinna być opracowana pod kątem przydatności do budżetowania. Zasadniczym elementem kształtowanego systemu informacyjnego jest rachunek kosztów.

### **3. Nowy rachunek kosztów w systemie budżetowania**

Rosnąca rola kosztów i ich rachunku jako narzędzia racjonalizacji działań znalazła swoje odzwierciedlenie w wydanym przez ministra zdrowia rozporządzeniu, które w sposób szczegółowy określa zasady identyfikowania, grupowania, ewidencji oraz rozliczania kosztów [19]. Nowy rachunek kosztów umożliwi oszacowanie jednostkowych kosztów procedur medycznych: badania i porady lekarskiej, badań diagnostycznych laboratoryjnych i obrazowych, operacji, zabiegów rehabilitacyjnych i in.

Ewidencją kosztów obejmuje się wszystkie koszty ponoszone przez zakład, z uwzględnieniem rodzaju kosztów oraz ośrodków kosztów w układzie podmiotowo-przedmiotowym. Ewidencja kosztów według kryterium rodzajowego obejmuje:

---

zmniejszenia nie może być większa niż 40% kwoty zobowiązania dotyczącego danego zakresu świadczeń objętych umową i nie może ograniczać dostępności do świadczeń.

zużycie materiałów, zużycie energii, usługi obce, podatki i opłaty, wynagrodzenia, świadczenia na rzecz pracowników, amortyzację oraz pozostałe koszty rodzajowe. Ewidencja kosztów według ośrodków kosztów w układzie podmiotowo-przedmiotowym, prowadzona z podziałem na koszty bezpośrednie i pośrednie, obejmuje działalność podstawową, pomocniczą oraz koszty zarządu. Ośrodkami kosztów w zakładzie opieki zdrowotnej są miejsca powstawania kosztów (komórki organizacyjne) oraz wyodrębnione zakresy działalności. Dla ośrodków kosztów określa się odpowiednio nośniki kosztów: osobodni, procedura medyczna, pacjent z przypisanymi na jego rzecz lekami i procedurami medycznymi.

W analizie działalności zakładu opieki zdrowotnej niezwykle istotne jest określenie, które z ponoszonych kosztów są uzasadnione, które zaś wynikają z braku efektywności działania, które koszty są kontrolowane, na które zaś kierujący ośrodkami nie mają wpływu [24, s. 81].

Poziom kosztów świadczeń zdrowotnych jest wypadkową działania różnych czynników, i to zarówno zewnętrznych (niezależnych), jak i wewnętrznych. Do zasadniczych można zaliczyć stan zdrowia pacjenta i rozpoznanie, jakość opieki, intensywność świadczeń (liczba zleconych badań diagnostycznych), stosowane technologie, organizację procesu świadczenia usług, ceny leków i innych materiałów, płace [18, s. 134]. Koszty produkcji usług zdrowotnych są w znacznej mierze określane na zewnątrz systemu. Ceny leków, materiałów, sprzętu medycznego, energii to ceny rynkowe, w dodatku rynku światowego. Indeks wzrostu cen w ochronie zdrowia przewyższa indeks przeciętnego wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych [16, s. 22]. W 2003 r. indeks wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w stosunku do roku poprzedniego wyniósł 100,8, a indeks wzrostu cen w ochronie zdrowia 102,2 [2, s. 194].

Analizując koszty i przychody, należy zwrócić uwagę nie tylko na ich strukturę, ale również na dynamikę, która obrazuje zachodzące zmiany. Przedmiotem zainteresowania powinny być zwłaszcza te pozycje i grupy kosztów, które odgrywają istotną rolę w strukturze kosztów oraz wykazują silną tendencję wzrostu [18, s. 204].

Bardzo istotna dla analizy jest także kwestia reakcji poziomu kosztów na zmiany wielkości produkcji. Dlatego też zakłady powinny prowadzić, obok systemu liczenia kosztów na ośrodki odpowiedzialności, ewidencję kosztów w podziale na stałe i zmienne. Charakterystyka zmienności i stałości kosztów ma istotne znaczenie w przewidywaniu kosztów przyszłych działań i wyboru alternatywnych rozwiązań. Jednostkowy koszt własny nie jest wielkością stałą, lecz zależy od udziału kosztów stałych i kosztów zmiennych oraz od rozmiarów działalności, jaką zakład zamierza realizować. Dzięki rachunkowi kosztów zmiennych możliwe jest ustalenie progu opłacalności prowadzonej działalności. W zakładzie opieki zdrowotnej jest to zagadnienie szczególnie ważne, gdyż z przeprowadzonych badań wynika, iż udział kosztów zmiennych w realizacji świadczeń zdrowotnych kształtuje się w przedziale 20-30% [14, s. 21].

System rachunku kosztów procedur medycznych daje możliwość stworzenia mechanizmów racjonalizacji wykorzystania posiadanych zasobów. Istotnym czynnikiem racjonalizacji kosztów jest ustalenie medycznego i ekonomicznego standardu postępowania w procesie leczenia pacjentów przyporządkowanych do odpowiednich kategorii, wyznaczonych przez jednostkę chorobową oraz zastosowane postępowanie diagnostyczno-lecznicze (wybór procedur tańszych, lecz równie skutecznych, eliminacja procedur nieuzasadnionych, przestarzałych, nieskutecznych) [13, s. 106].

Nowy rachunek kosztów umożliwia, poprzez zestawienie przychodów uzyskanych z wykonania określonych świadczeń medycznych z kosztami ich realizacji, ustalanie cen świadczeń zdrowotnych oraz przeprowadzenie oceny opłacalności zawieranych kontraktów. Jest niezbędną bazą informacyjną procesu budżetowania.

#### 4. Uwarunkowania zarządzania

Jak wykazała przeprowadzona przez NIK w 2002 r. kontrola, komórki finansowo-księgowe samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w niewłaściwy sposób monitorowały poziom ponoszonych kosztów działalności bądź w ogóle tego nie robiły, stosowane zaś zasady ewidencji dochodów i kosztów nie były w pełni zgodne z zasadami określonymi w Rozporządzeniu MZiOS z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej. Brak tych działań powodował m.in., że nie wyróżniano ośrodków kosztów związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych oraz związanych z wykonywaniem działalności wspierającej działalność podstawową – co uniemożliwiało rzetelne liczenie kosztów jednostkowych świadczeń zdrowotnych, istotnych przy składaniu ofert na realizację świadczeń zdrowotnych do kas chorych. Niepełną realizację przepisów rozporządzenia stwierdzono w prawie 48% jednostek<sup>2</sup>.

Skutkiem braku równowagi między przychodami a kosztami zakładów opieki zdrowotnej staje się coraz większe zadłużenie placówek ochrony zdrowia, które jest traktowane jak swoista strategia działania [20, s. 22]. Wprowadzenie reformy ubezpieczeń zdrowotnych zostało poprzedzone przejęciem przez Skarb Państwa w 1998 r. długu zakładów opieki zdrowotnej w wysokości ok. 8 mld zł<sup>3</sup>. Pierwsze lata realizacji reformy zdrowotnej przebiegały w warunkach pewnego zahamowania procesu zadłużania się, ale już od 2002 r. proces ten ponownie został przyspieszony. W ciągu 2,5 roku (styczeń 2002-czerwiec 2004) zobowiązania wymagalne publicznych zakładów opieki zdrowotnej uległy podwojeniu.

---

<sup>2</sup> Informacja o wynikach kontroli zob. [10]; okres kontroli: lata 2000-2002, podmioty kontrolowane: 29 jednostek, w tym 8 regionalnych kas chorych oraz 21 SPZOZ.

<sup>3</sup> Oddłużanie szpitali miało charakter cykliczny: w 1994 r. przyznano dotację budżetową na spłatę długów w wysokości 1 mld zł, w 1995 r. – 1 mld zł, natomiast w 1997 r. umorzono 1,7 mld zł długu.

Zadłużenie dotyczy ok. 65% placówek zdrowotnych. Wzrastają nie tylko liczba placówek zadłużających się, ale i kwoty zadłużenia, przy czym liczba placówek z najwyższym zadłużeniem zwiększa się w tempie najszybszym. Zadłużenie przekraczające wartość aktywów na koniec 2002 r. występowało w przeszło 15% ogólnej liczby samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, średni zaś wskaźnik zadłużenia aktywów wynosił ok. 50% [23, s. 30]. Należności z tytułu spłat i kosztów obsługi długu w połowie 2004 r. przekroczyły 1 mld zł w skali kraju [2, s. 200].

Niepodejmowanie działań dostosowawczych do zrównoważenia przychodów do ponoszonych kosztów z tytułu udzielonych świadczeń zdrowotnych spowodowały, że wiele placówek służby zdrowia znalazło się w bardzo trudnej sytuacji finansowo-ekonomicznej. Zaniechanie restrukturyzacji posiadanej bazy obniżyło stopień wykorzystania łóżek szpitalnych. Niezadowolający poziom – poniżej 85%, stwierdzono w 2000 r. w prawie 86% szpitali, a w latach 2001-2002 (I półrocze) w 81% szpitali. Zakłady, dysponujące wolną bazą łóżkową, nie realizowały wszystkich zakontraktowanych z kasami chorych świadczeń zdrowotnych, przez co nie wykorzystywały pełnych możliwości pozyskania większych przychodów i poprawy sytuacji finansowej. Odnosiło się to do 33% skontrolowanych zakładów opieki zdrowotnej, gdzie realizacja świadczeń wynosiła 65-97,8% wartości zakontraktowanych świadczeń [10, s. 20].

Jednocześnie jednak pojawił się problem tzw. nadwykonań. Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych [22], utrzymując zasadę bezwzględnego dostępu do opieki zdrowotnej w sytuacji zagrożenia zdrowia i życia, jednocześnie limituje wykonanie świadczeń, co oznacza nieopłacanie usług ponadlimitowych. Zakłady opieki zdrowotnej są więc zmuszone do udzielania świadczeń niezależnie od wartości zawartych z NFZ kontraktów, ponosząc koszty, które nie są refundowane ani z ubezpieczenia zdrowotnego, ani z budżetu państwa. Według danych NFZ wartość świadczeń zdrowotnych wykonanych ponad limit (nierozliczonych) wynosi 706,8 mln zł za 2003 r. i 1,3 mld zł za okres od stycznia do sierpnia 2004 r. [15].

## 5. Podsumowanie

Zarządzanie zakładem opieki zdrowotnej w zmieniających się warunkach reformowanego systemu ubezpieczeń zdrowotnych wymaga zastosowania nowych, efektywnych metod i narzędzi.

Zasadniczym zaniedbaniem w sektorze ochrony zdrowia są ceny i koszty. Ceny świadczeń zdrowotnych nie mają często żadnej podstawy w analizie kosztów. W konsekwencji nie przestrzega się limitów wartościowych, określonych nieadekwatnie do rzeczywiście ponoszonych kosztów. Brak równowagi pomiędzy przychodami a kosztami ich uzyskania skutkuje pogłębiającym się zadłużeniem placówek

zdrowotnych. Jednostki, które przekraczają ramy własnych budżetów, tracą płynność finansową.

Proponowaną metodą zarządzania jest budżetowanie. Według badań przeprowadzonych w 2001 r. w samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej woj. małopolskiego tylko 32% placówek miało wdrożony system wewnętrznego budżetowania, czyli same szpitale [12, s. 15]. Taki obraz sytuacji wynika z braku nowoczesnego rachunku kosztów, który stanowiłby bazę informacyjną procesów budżetowania. Konieczne jest opracowanie metodyki budżetowania i wprowadzenie monitorowania kosztów oraz cen w placówkach zdrowotnych, co stanowić będzie podstawę przygotowania programu racjonalnego kształtowania kosztów oraz weryfikacji metod finansowania placówek zdrowotnych [2, s. 211].

## LITERATURA

- [1] *Budżetowanie kosztów przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, ODDK, Gdańsk 2002.
- [2] *Finansowanie ochrony zdrowia w Polsce – zielona księga. Raport*, Ministerstwo Zdrowia, Warszawa 21 grudnia 2004.
- [3] Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H., *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2002.
- [4] Gajek F., *Nowy rachunek kosztów w opiece zdrowotnej*, Wyd. Key Text, Warszawa 1999.
- [5] Getzen T.E., *Ekonomia zdrowia. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 2000.
- [6] Hass-Symotiuł M., *Aspekty metodologiczne budżetowania działalności zakładu opieki zdrowotnej*, [w:] *Rachunek kosztów usług medycznych i zarządzanie finansami w ochronie zdrowia*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2000.
- [7] Hass-Symotiuł M., *Systematyka kosztów zakładu opieki zdrowotnej na potrzeby budżetowania*, „Rachunkowość w Jednostkach Ochrony Zdrowia” 2004 nr 2.
- [8] Hass-Symotiuł M., *Wydzielanie ośrodków odpowiedzialności warunkiem zastosowania budżetowania w zakładzie opieki zdrowotnej*, „Rachunkowość w Jednostkach Ochrony Zdrowia” 2003 nr 3.
- [9] Hentze J., Kehres E., *Rachunek kosztów i świadczeń w szpitalach. Praktyczne wprowadzenie*, Zachodnie Centrum Organizacji, Zielona Góra 2001.
- [10] *Informacja o wynikach kontroli wykorzystania łóżek szpitalnych w świetle prawidłowości rozliczeń kosztów działalności placówek medycznych*, nr ewid.: 93/2003/P/02/168/LWR, Najwyższa Izba Kontroli Delegatura we Wrocławiu, Wrocław, czerwiec 2003.
- [11] Janik W., *Koszty jako kryterium decyzyjne w jednostkach ochrony zdrowia*, „Rachunkowość w Jednostkach Ochrony Zdrowia” 2004 nr 7.
- [12] Kautsch M., Klich J., *Próba oceny samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej*, [www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl)
- [13] 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, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2004.
- [14] Kulis I., Kulis M., Styło W., *Rachunek kosztów w zakładach opieki zdrowotnej*, Uniwersyteckie Wyd. Medyczne „Vesalius”, Kraków 1999.
- [15] *Łączne sprawozdanie finansowe Narodowego Funduszu Zdrowia za okres 01.04.2003 r.-31.12.2003 r.*, [www.nfz.gov.pl](http://www.nfz.gov.pl)
- [16] *Pożądanee kierunki zmiany systemu ochrony zdrowia w Polsce. Między racjonowaniem i racjonalizacją*, red. S. Golinowska, CASE, Warszawa 2004.

- 
- [17] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. I. Sobańska, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2003.
- [18] *Rachunkowość i plan kont z komentarzem dla zakładów opieki zdrowotnej*, red. M. Hass-Symotiuk, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.
- [19] Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, DzU nr 164, poz. 1194.
- [20] *Strategia zmian w systemie opieki zdrowotnej*, Zespół ds. Rozwiązań Systemowych w Ochronie Zdrowia, Ministerstwo Zdrowia, Warszawa, 15 marca 2004.
- [21] Ustawa z dnia 30 sierpnia 1998 r. o zakładach opieki zdrowotnej, DzU nr 91, poz. 408, z późn. zm.; ostatnia – DzU z 2004 r. nr 273, poz. 2703.
- [22] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, DzU nr 210, poz. 2135.
- [23] *Zadłużenie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej. Informacja dla Sejmowej Komisji Zdrowia*, Ministerstwo Zdrowia, Warszawa, listopad 2004.
- [24] *Zarządzanie w opiece zdrowotnej*, red. M. Kautsch, M. Whitfield, J. Klich, Wyd. Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2001.
- [25] Ziegman M., Zwierowicz J., Muniak P., Stylo W., *Rachunek kosztów procedur medycznych – zastosowanie w zarządzaniu szpitalem i kontraktowaniu usług medycznych*, „Antidotum” 1998 nr 2.

## BUDGETING AS AN INSTRUMENT OF PLANNING AND CONTROLLING IN THE HEALTH CARE INSTITUTION

### Summary

The requirement of well functioning health care institution in the reformed health care system, is proper managing. Adequate planning and controlling of health care institution activity is the base of management and budgeting is the main instrument of management. Preceding article is an attempt of analyzing the possibilities of introduction and functioning the budgeting system in health care sector. The increasing costs of health services and growing liabilities of health care institutions require special notice on the issue of planning and controlling the costs of health services. Therefore budgeting in the health care institution should be directed on cost controlling.