

**Małgorzata Macuda**

Akademia Ekonomiczna w Poznaniu

## **KIERUNKI ANALIZY KOSZTÓW W ZAKŁADACH OPIEKI ZDROWOTNEJ**

### **1. Wstęp**

Jednym z najważniejszych narzędzi ułatwiających podejmowanie trafnych decyzji jest analiza ekonomiczna, a w jej ramach analiza finansowa. Według encyklopedycznego ujęcia analiza to metoda badawcza polegająca na rozłożeniu danej całości na jej elementy składowe i badaniu każdego z nich z osobna [Nowa encyklopedia... 1995, t. 1, s. 135]. Analiza jest metodą, która umożliwia poznanie i wyjaśnienie całości przez:

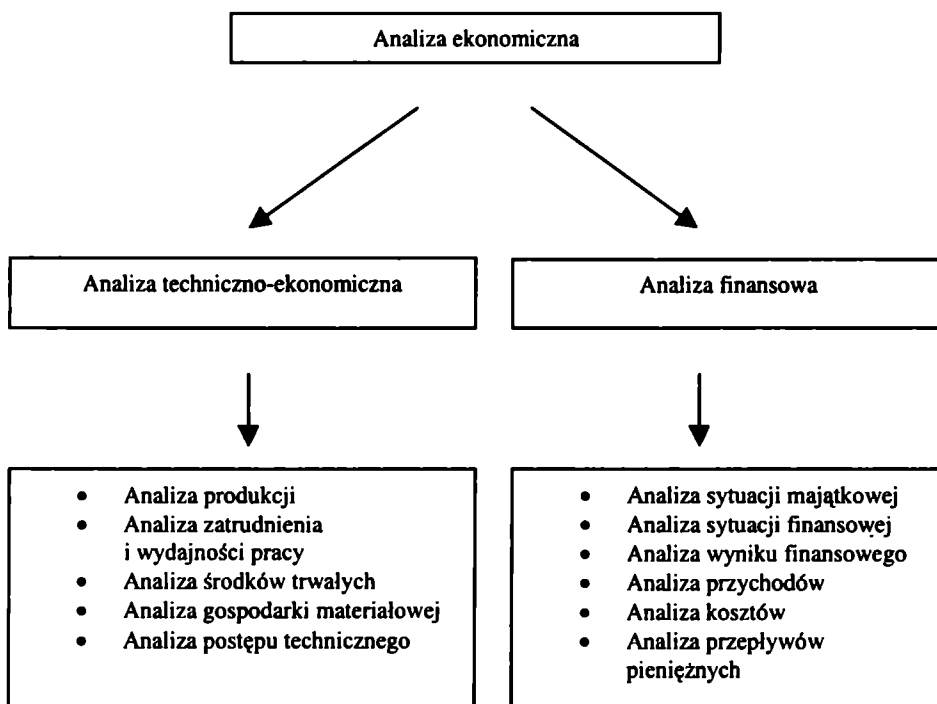
- poznanie elementów składowych całości, ustalenie relacji i powiązań między tymi elementami oraz między nimi a całością,
- poznanie mechanizmu funkcjonowania badanej całości, zmian w niej zachodzących, identyfikacji czynników oddziałujących na tę całość oraz siły i kierunku ich wpływu na stwierdzone zmiany.

Analiza ekonomiczna jest środkiem wzbogacania informacji dotyczącej zjawisk i procesów gospodarczych dzięki wykorzystywaniu odpowiednich metod pozwalających na poznanie istoty tych zjawisk i procesów, ich złożoności oraz przyczyn i wzajemnego uwarunkowania. Umożliwia dokonywanie wyboru najwłaściwszych wariantów ekonomicznie uzasadnionego działania i warunkuje możliwość doskonalenia systemu planowania oraz innych instrumentów zarządzania, a tym samym możliwość zwiększania efektywności działalności gospodarczej przedsiębiorstw [Walczak 2003, s. 45]. Informacje dostarczane przez analizę ekonomiczną są nieodzowne w trzech podstawowych fazach zarządzania przedsiębiorstwem, mianowicie w fazie planowania przyszłej działalności (przed podjęciem decyzji), w fazie realizacji działalności (w toku realizacji decyzji) oraz w fazie oceny i weryfikacji osiągniętych rezultatów działalności (po realizacji decyzji).

Ze względu na dużą różnorodność zagadnień wchodzących w zakres badań analitycznych przyjmuje się podział analizy ekonomicznej na:

- analizę techniczno-ekonomiczną,
- analizę finansową [Gabrusewicz 2002, s. 16].

Podział ten graficznie przedstawiono na rys. 1.



Rys. 1. Podział ogólny analizy ekonomicznej

Źródło: [Gabrusewicz 2002, s. 16].

Powyższy podział analizy ekonomicznej odzwierciedla dwie strony gospodarowania w przedsiębiorstwie – rzeczową i finansową. *Analiza techniczno-ekonomiczna* skupia się na pierwszej z nich. Posługuje się przede wszystkim wskaźnikami w wyrażeniach ilościowych i osobowych. *Analiza finansowa* przedstawia stan majątkowo-kapitałowy, wyniki finansowe i ogólną sytuację finansową przedsiębiorstwa w wyrażeniu pieniężnym. Informacje dostarczane przez analizę finansową umożliwiają uzyskanie odpowiedzi na takie pytania, jak:

- czy działalność przedsiębiorstwa w badanym okresie była efektywna i jaka będzie tendencja tej efektywności w przyszłości,
- czy zgromadzone środki i zatrudniony personel zapewniają sprawną działalność przedsiębiorstwa,
- czy proporcje między poszczególnymi czynnikami wytwórczymi są ustalone racjonalnie, tzn. czy nie ma nadmiaru jednych przy braku drugich,

- jaki wpływ na wynik finansowy wywierają czynniki wewnętrzne, a jaki zewnętrzne,
- jakie są mocne i słabe strony gospodarki finansowej danej jednostki gospodarczej,
- jakie są przeszkody w rozwoju przedsiębiorstwa i jak można je przezwyciężyć?

W związku z tym analizę finansową można zdefiniować jako część analizy ekonomicznej zajmującą się oceną efektywności działalności przedsiębiorstwa, jego sytuacji majątkowej i finansowej.

Ważną rolę w zarządzaniu odgrywa również analiza wewnętrzna. Jest to bowiem analiza, którą przeprowadza samo przedsiębiorstwo dla własnych celów. Opiera się ona nie tylko na sprawozdawczości finansowej (bilansie, rachunku zysków i strat) – co jest charakterystyczne dla analizy zewnętrznej – lecz także na szczegółowych danych ewidencji księgowej, rachunku kosztów, statystyki, planowania. Analiza wewnętrzna powinna być pomocna zarządzającym w podejmowaniu uzasadnionych gospodarczo decyzji. Istotnym elementem analizy wewnętrznej jest analiza kosztów. Zajmuje się ona strukturą oraz wielkością kosztów występujących w jednostce. Koszty stanowią zawsze punkt wyjścia myślenia ekonomicznego, a następnie działania różnych podmiotów gospodarczych. Nie ma bowiem działań bez kosztów [Gabrusewicz i in. 2001, s. 39].

## 2. Zakład opieki zdrowotnej jako podmiot analizy

Zakład opieki zdrowotnej to wyodrębniony organizacyjnie zespół osób i środków majątkowych utworzony i utrzymywany w celu udzielania świadczeń zdrowotnych i promocji zdrowia [Ustawa o zakładach opieki zdrowotnej]. Celem istnienia zakładu opieki zdrowotnej może być także prowadzenie badań naukowych, prac badawczo-rozwojowych, realizacja zadań dydaktycznych i badawczych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia. Zakłady opieki zdrowotnej uczestniczą bowiem w przygotowywaniu osób do wykonywania zawodu medycznego i kształcenia osób wykonujących zawód medyczny. Zakład opieki zdrowotnej może być: odrębną jednostką organizacyjną, częścią innej jednostki organizacyjnej, jednostką organizacyjną podległą innej jednostce lub zespołem zakładów [Ustawa o zakładach opieki zdrowotnej, art. 2, ust. 2 i 3]. Udziela on świadczeń zdrowotnych ogółowi ludności, ludności określonego obszaru lub określonej grupie: bezpłatnie, za częściową odpłatnością, odpłatnie<sup>1</sup>. Zakładem opieki zdrowotnej jest:

---

<sup>1</sup> Od osoby znajdującej się w stanie nietrzeźwości publiczne ZOZ pobierają opłaty niezależnie od uprawnień do bezpłatnych świadczeń zdrowotnych, jeżeli jedyną bezpośrednią przyczyną udzielonego świadczenia było zdarzenie spowodowane stanem nietrzeźwości tej osoby (art. 33 ust. 4 ustawy o zakładach opieki zdrowotnej).

– szpital, zakład opiekuńczo-leczniczy, zakład pielęgnacyjno-opiekuńczy, sanatorium, prewentorium oraz inny nie wymieniony z nazwy zakład przeznaczony dla osób, których stan zdrowia wymaga udzielania całodobowych lub całodziennych świadczeń zdrowotnych w odpowiednim stałym pomieszczeniu,

- przychodnia, ośrodek zdrowia, poradnia,
- pogotowie ratunkowe,
- pracownia diagnostyczna,
- pracownia protetyki stomatologicznej i ortodoncji,
- zakład rehabilitacji leczniczej,
- żłobek,
- inny zakład spełniający warunki określone w ustawie.

Świadczeniem zdrowotnym są działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów prawa regulujących zasady ich wykonywania, w szczególności związane z:

- badaniem i poradą lekarską,
- leczeniem, badaniem i terapią psychologiczną,
- rehabilitacją leczniczą,
- opieką nad kobietą ciężarną i jej płodem,
- porodem, położeniem, opieką nad noworodkiem,
- opieką nad zdrowym dzieckiem,
- badaniem diagnostycznym,
- pielęgnacją chorych,
- pielęgnacją niepełnosprawnych i opieką nad nimi,
- opieką paliatywno-hospicyjną,
- orzekaniem i opiniowaniem o stanie zdrowia,
- zapobieganiem powstawaniu urazów i chorób przez działania profilaktyczne oraz szczepienia ochronne,
- czynnościami technicznymi z zakresu protetyki i ortodoncji,
- czynnościami z zakresu zaopatrzenia w przedmioty ortopedyczne i środki pomocnicze [Hass-Symotiuk 1999, s. 72].

Świadczenia zdrowotne mogą być udzielane przez zakłady opieki zdrowotnej oraz przez osoby fizyczne wykonujące zawód medyczny lub przez grupową praktykę lekarską, grupową praktykę pielęgniarek, położnych.

Świadczenia zdrowotne realizowane są w ramach procedur medycznych [*Międzynarodowa klasyfikacja...* 1999] w ośrodkach kosztowych. Procedura medyczna to elementarne świadczenie zdrowotne, które może być nośnikiem kosztów w ośrodku je wykonującym, a jednocześnie jest świadczeniem powtarzalnym i możliwym do samodzielnego wyodrębnienia [Stylo 1999, s. 44]. Jest to pewien rodzaj „towaru”, który może być zamawiany lub podlegać sprzedaży w danej jednostce organizacyjnej. Ośrodek kosztów jest miejscem powstawania kosztów. Może nim być wyodrębniona w strukturze organizacyjnej zakładu komórka organizacyjna

(oddział szpitalny, np. samodzielny oddział laryngologii, ginekologii itp.) lub zespół komórek organizacyjnych (oddział szpitalny z wyodrębnionymi pracownikami, np. oddział onkologii z wydzieloną pracownią immunologii nowotworów czy też oddział neurologii z pracownią neurofizjologii klinicznej).

### 3. Kierunki analizy kosztów

Prowadzenie działalności gospodarczej jednostki powoduje nie tylko ilościowe i wartościowe zmiany w jej majątku i źródłach finansowania, ale także ich zużywanie się. Zużywanie się środków gospodarczych i siły roboczej wyrażone w pieniądzu oraz związane z normalną działalnością jednostki jest określane mianem kosztów. Koszty należą do podstawowych kryteriów wyboru decyzji każdego przedsiębiorstwa, także zakładu opieki zdrowotnej [Sobolewski 1997, s. 62].

Pojęcie „koszt” określa się jako zużycie środków rzeczowych oraz usług obcych, a także samej pracy żywej. Jest to wyrażone w pieniądzu wartościowe zużycie pracy żywej i uprzedmiotowionej użytej w celu wytworzenia określonego wyrobu bądź świadczenia usługi, związane z efektem użytecznym powstałym w danym okresie na jakimkolwiek odcinku działalności jednostki [Kulis i in. 1999, s. 11]. Koszt to nie tylko zużycie, lecz także opłaty ponoszone na cele ogólnospołeczne, jak podatki i opłaty o charakterze kosztowym, opłaty skarbowe czy ubezpieczenia. Koszty zawsze są powiązane z określonym efektem działalności, dlatego też ich ponoszenie powinno być celowe. Do kosztów zalicza się zużycie związane z normalną, zwykłą działalnością podmiotu, ale nie zalicza się zużycia spowodowanego zdarzeniami losowymi, które stanowią straty nadzwyczajne. W zakładach opieki zdrowotnej, jako organizacjach typu *non profit*, każde działanie powinno być celowe, a osiągnięty przychód powinien odzwierciedlać koszt tego działania. Mimo charakteru *non profit* zakłady opieki zdrowotnej wypracowany zysk zagospodarowują w celach rozwoju jednostki.

W literaturze dotyczącej analizy kosztów zawsze spotyka się określenie „analiza kosztów własnych”. Przez to pojęcie rozumie się koszty powstające wewnątrz jednostki, które pokrywane są z własnych środków. Koszty własne są powszechnie uznawane za jeden z najważniejszych syntetycznych wskaźników, charakteryzujący gospodarność zakładu opieki zdrowotnej. W kosztach własnych przedsiębiorstwa znajduje bowiem odzwierciedlenie trafność decyzji strategicznych naczelnego kierownictwa, racjonalna alokacja zasobów oraz oszczędne, bieżące wykorzystanie wszystkich posiadanych czynników produkcji [Gabrusewicz 2002, s. 130]. Dlatego też każdy zakład opieki zdrowotnej dokładnie śledzi kształtowanie się swoich kosztów.

Podstawowym celem analizy kosztów własnych jest ocena wielkości i struktury poniesionych kosztów rozpatrywanego okresu na tle przyjętej podstawy porównania, ustalenie zmian poziomu kosztów i czynników kształtujących te zmiany oraz ukazanie możliwości zmniejszenia pracy żywej i uprzedmiotowionej przez

zapropowanie przedsięwzięć prowadzących do poprawy efektywności działalności przedsiębiorstwa [Gabrusewicz 2002, s. 130]. Reasumując, można zauważyć, że analiza kosztów własnych jest przeprowadzana w celu ustalenia faktycznego poziomu kosztów własnych badanego okresu oraz ich zasadności wielkością i strukturą realizowanych zadań, poznania i oceny faktów oraz zjawisk gospodarczych, opracowania sposobów usprawnień jednostki gospodarczej, a także określenia skutków proponowanych decyzji. Umożliwia tym samym określenie obszarów, kierunków i działań prowadzących do bezwzględnego lub względnego zmniejszenia kosztów. Dlatego cele analizy kosztów mają podwójny charakter. Cel bezpośredni jest skierowany wprost na koszty, natomiast cel pośredni jest zorientowany na przedsięwzięcia prowadzące do ich obniżki.

Na podstawie celów analizy kosztów własnych wyodrębnia się zadania analizy, które w syntetycznym ujęciu sprowadzają się do:

- poznania wielkości, dynamiki, struktury kosztów własnych całego przedsiębiorstwa, jego części lub konkretnych rodzajów działań w rozpatrywanym okresie,
- ustalenia odchylenia kosztów faktycznych w stosunku do przyjętej podstawy porównania,
- rozpatrywania głównych czynników determinujących wielkość i strukturę kosztów oraz określenia siły i kierunku ich oddziaływania na koszty,
- wykrywania niedociągnięć w działalności przedsiębiorstwa oraz wskazania kierunków i ewentualnych przedsięwzięć prowadzących do obniżki kosztów,
- dostarczania danych do planowania i kształtowania kosztów w okresach przyszłych [Sawicki 2000, s. 19].

Przedmiotem kosztu jest działanie, dla którego pożądane jest indywidualne liczenie kosztów. Użytkownicy informacji rachunkowości chcą wiedzieć, jaki jest koszt produktu, usługi wykonanej dla pacjenta szpitala [Drury 1996b, s. 37]. Wszystkie koszty zakładu opieki zdrowotnej składają się z różnych pozycji analitycznych. Tworzą one strukturę kosztów. Elementy całości kosztów różnią się między sobą wieloma cechami. Szczegółowa struktura kosztów jest potrzebna do ewidencji analitycznej, a także do ich kontroli i analizy [Naumiuk 1995, s. 23]. Analiza kosztów umożliwia poznanie ich struktury z różnych punktów widzenia, a także pozwala na śledzenie dynamiki zmian kosztów i wpływu na nie różnych czynników.

W literaturze przedmiotu znajdujemy różne kryteria klasyfikacji kosztów, a co za tym idzie, kierunki ich analizy są również wielorakie [Gajek 2001, s. 18-19; Kulis i in. 1999, s. 12-21; Wrona 2000, s. 40-43; Żyznowski 1999, s. 110-121].

#### **Analiza kosztów ze względu na ich rodzaj**

Wszystkie koszty ponoszone w zakładzie opieki zdrowotnej można rozłożyć na jednorodne składniki, których dalszy podział jest niemożliwy. Są to rodzaje kosztów. Wyróżniamy następujące koszty rodzajowe [Rozporządzenie... 1998, § 2, ust. 1 i 2]: amortyzacja, zużycie materiałów, zużycie energii, wynagrodzenia,

świadczenia na rzecz pracowników (aktualnie ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników), usługi obce, podatki i opłaty, pozostałe koszty rodzajowe. Analiza kosztów rodzajowych jest bardzo często stosowana, gdyż umożliwia ona ocenę zużycia poszczególnych czynników w związku z ilością udzielonych usług medycznych [Orliński 2000, s. 60].

#### **Analiza kosztów ze względu na zakres działalności**

Analiza ta ma na celu badanie kosztów działalności podstawowej i pomocniczej, kosztów zarządu, kosztów sprzedaży oraz kosztów zakupu. Koszty działalności podstawowej to koszty, które powstały w wyniku prowadzenia działalności podstawowej, dla której zakład opieki zdrowotnej został powołany, czyli świadczenie usług zdrowotnych. Koszty działalności pomocniczej to koszty, które umożliwiają prowadzenie działalności podstawowej oraz koszty usług na rzecz pracowników (kuchnia, stołówka, pralnia szpitalna). Koszty zarządu obejmują koszty związane z utrzymaniem zarządu oraz koszty organizacji i ogólnej obsługi zakładu opieki zdrowotnej. Koszty sprzedaży to głównie koszty ponoszone na reklamę, koszty zakupu zaś to koszty, które dany zakład poniósł w związku z zakupem materiałów (leków, żywności), takie jak: cena transportu, rozładunku, załadunku itp.

#### **Analiza kosztów ze względu na typ działalności**

W zakładzie opieki zdrowotnej istnieją trzy typy działalności, w których ramach wyróżniamy następujące koszty: koszty działalności operacyjnej (koszty zwykłej działalności operacyjnej i pozostałe koszty operacyjne), koszty działalności inwestycyjno-remontowej (koszty środków trwałych i ich remontów) oraz koszty działalności finansowo wyodrębnionej (koszty np. działalności socjalnej finansowanej).

#### **Analiza kosztów ze względu na strukturę i treść ekonomiczną**

Ze względu na strukturę zakład opieki zdrowotnej dzieli koszty na proste i złożone. Pierwsze to koszty jednorodne rodzajowo, które nie podlegają dalszemu podziałowi w danej jednostce. Są to płace, usługi obce, nakłady pieniężne. Nie mogą one być dzielone na rodzaje kosztów, ale można je dzielić na elementy analityczne, np. płace można podzielić na płace lekarzy, pielęgniarek, pracowników administracji. Tylko jeden rodzaj kosztu może być kosztem prostym. Koszty złożone natomiast to takie, które w danej jednostce można rozłożyć na koszty proste. Kosztem złożonym jest np. usługa transportowa, która składa się z wynagrodzenia pracownika, kosztów paliwa (materiałów), amortyzacji samochodu itp.

#### **Analiza kosztów ze względu na stopień zmienności**

Biorąc za kryterium stopień zmienności, koszty dzielimy na stałe i zmienne. Te ostatnie reagują na zmianę rozmiarów działalności jednostki [Drury 1996a, s. 45]. Miernikiem zmiany rozmiaru działalności może być ilość zrealizowanych usług

medycznych. Są to np. koszty wykorzystanych leków. Koszty zmienne mogą wzrastać lub maleć proporcjonalnie (zmieniają się w takim samym stopniu, w jakim zmienia się ilość świadczonych usług medycznych, np. koszty zużytych leków), degresywnie (rosną wolniej aniżeli rozmiar działalności, np. koszty obsługi pacjentów) albo progresywnie (rosną szybciej, niż wzrasta poziom działalności, np. koszty wynagrodzeń za pracę w godzinach nadliczbowych). Koszty stałe natomiast są niezależne od rozmiarów działalności zakładu opieki zdrowotnej, tzn. nie zależą od ilości usług świadczonych pacjentom.

#### **Analiza kosztów ze względu na sposób ich odnoszenia na świadczenie usługi**

Z tego punktu widzenia koszty możemy analizować jako bezpośrednie lub pośrednie. Koszty bezpośrednie to takie, które na podstawie dokumentacji źródłowej można odnieść na konkretny produkt – usługę medyczną. Są to koszty materiałów bezpośrednich, wynagrodzeń bezpośrednich itp. Koszty pośrednie zaś to koszty, których nie da się odnieść wprost, na podstawie dowodów źródłowych, na produkty pracy zakładu opieki zdrowotnej. To także koszty, których, ze względu na dużą pracochłonność rozliczeń, nie opłaca się rozdzielać na poszczególne przedmioty działalności. Są one łączone w grupy i rozliczane za pomocą tzw. kluczy. Koszty pośrednie to m.in. koszty ogrzewania budynku czy też utrzymania jego czystości.

#### **Analiza kosztów ze względu na okres ich rozliczania**

Koszty możemy rozliczać na bieżąco lub też odnosząc je w koszty przyszłych okresów. Koszty bieżącego okresu sprawozdawczego to takie, które mają być zarachowane w bieżącym okresie sprawozdawczym, zgodnie z zasadą memoriału [Ustawa o rachunkowości..., art. 6 ust. 1 i art. 39]. Dotyczą one danego okresu obrotowego niezależnie od terminu ich zapłaty. Natomiast koszty przypadające na przyszłe okresy sprawozdawcze to koszty, których moment poniesienia znacznie wyprzedza w czasie ich wpływ na decyzje gospodarcze. Ich zarachowanie w bieżącym okresie sprawozdawczym zniekształciłoby wynik finansowy. Dlatego, stosując zasadę współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów [Ustawa o rachunkowości...], aktywuje się je do wysokości, jaka przypada do rozliczenia w przyszłych okresach. Takimi kosztami są np. koszty większych remontów środków trwałych.

## **4. Podsumowanie**

Koszty są powszechnie uznawane za jeden z najważniejszych syntetycznych wskaźników charakteryzujących gospodarność jednostki. Znajduje w nich bowiem odzwierciedlenie trafność decyzji strategicznych zarządzających, racjonalna alokacja zasobów oraz oszczędne, bieżące wykorzystanie wszystkich posiadanych składników [Gabrusewicz 2002, s. 130]. Koszty zakładu opieki zdrowotnej ze



względu na swój złożony charakter są rozpatrywane z różnych punktów widzenia. W niniejszym artykule starano się pokazać, jakie rodzaje analizy kosztów można przeprowadzić, a także jakie kategorie kosztów w związku z tym można wyróżnić. Analiza kosztów w zakładzie opieki zdrowotnej ma na celu ustalić faktyczny ich poziom w rozpatrywanym okresie oraz ich zasadność wielkością i strukturą realizowanych zadań, a także zaproponować obszary, kierunki i przedsięwzięcia prowadzące do zmniejszenia kosztów.

## Literatura

- Drury C., *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa 1996a.
- Drury C., *Rachunek kosztów. Wprowadzenie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1996b.
- Gabruszewicz W., *Podstawy analizy finansowej*, PWE, Warszawa 2002.
- Gabruszewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetsche M., *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2001.
- Gajek F., *Nowy rachunek kosztów w opiece zdrowotnej*, Wydawnictwo Key Text, Warszawa 2001.
- Hass-Symotiuł M., *Integracja rachunku kosztów z rachunkiem efektów zakładów opieki zdrowotnej*, [w:] *Zarządzanie w ochronie zdrowia*, AM, Poznań 1999.
- Kulis J., Kulis M., Styło W., *Rachunek kosztów w zakładach opieki zdrowotnej*, Uniwersyteckie Wydawnictwo Medyczne Vesalius, Kraków 1999.
- Międzynarodowa klasyfikacja procedur medycznych*, Uniwersyteckie Wydawnictwo Medyczne Vesalius, Kraków 1999.
- Naumiuk T., *Elementy rachunku kosztów. Ewidencja. Rozliczanie. Kalkulacja*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce ZGCOSZ, Warszawa 1995.
- Nowa encyklopedia powszechna PWN*, t. 1, PWN, Warszawa 1995.
- Orliński R., *Rachunek kosztów jako instrument zarządzania samodzielnym publicznym zakładem opieki zdrowotnej*, [w:] *Zeszyty Naukowe WSZiB*, nr 1(9), Poznań 2000.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 18.11.1999 r. w sprawie szczegółowych zasad sprawowania nadzoru nad samodzielnymi publicznymi zakładami opieki zdrowotnej i nad jednostkami transportu sanitarnego, DzU nr 94, poz. 1097.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 22.12.1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, DzU nr 164, poz. 1194.
- Sawicki K., *Analiza kosztów firmy*, PWE, Warszawa 2000.
- Sobolewski H., *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań 1997.
- Styło W., *Ile kosztuje wykonanie poszczególnych świadczeń w zakładach opieki zdrowotnej?*, „Zdrowie i Zarządzanie” 1999, tom 1, nr 2.
- Ustawa o rachunkowości z dnia 29.09.1994 r., DzU nr 121, poz. 591.
- Ustawa o zakładach opieki zdrowotnej z dnia 30.08.1991 r. DzU nr 91, poz. 408 z późniejszymi zmianami.
- Walczak M., *Analiza finansowa w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Difin, Warszawa 2003.
- Wrona B., *Rachunek kosztów w samodzielnym publicznym zakładzie opieki zdrowotnej*, „Antidotum” 2000, rok IX, Nr 3.
- Żyznowski T., *Rachunkowość samodzielných publicznych zakładów opieki zdrowotnej*, Polskie Centrum Edukacji, Warszawa 1999.

## WAYS OF COST ANALYSIS IN HEALTH CARE UNITS

### Summary

In a health care unit, as in any other business unit, there is a need to carry out an economic analysis, especially a financial analysis. One of its elements is cost analysis which allows to check the pattern and cost volume and to state the source of bearing charges. Costs are quite complicated issue and they are divided into many types, and so their analysis is complex, too. Different ways of cost analysis in health care units and types of costs that arise in such units are presented in this article.