

JOLANTA CHLUSKA

Politechnika Częstochowska

PROBLEMY ANALIZY KOSZTÓW W ZARZĄDZANIU SPZOZ

Wprowadzenie

Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (SPZOZ) powstały z przekształcenia jednostek i zakładów budżetowych w samodzielne zakłady pod koniec lat 90. ubiegłego wieku. Proces przekształceń trwa nadal, gdyż wiele SPZOZ zmienia swoją formę prawną na niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej, zazwyczaj w spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej należą do grupy podmiotów leczniczych¹ i jak każdy podmiot gospodarujący, uzyskują przychody na prowadzenie działalności oraz ponoszą koszty. Kierownik SPZOZ odpowiedzialny za rachunkowość powinien określić zakładowe zasady rachunku kosztów. Przemyślane i prawidłowe uregulowania rachunku kosztów SPZOZ pozwolą uzyskać informacje kosztowe wykorzystywane w celach sprawozdawczych, ale przede wszystkim bieżącego i strategicznego zarządzania zakładem.

W artykule scharakteryzowano wybrane obszary rachunku kosztów SPZOZ, wskazano także problematykę analizy kosztów zakładów, co jest spowodowane różnymi czynnikami mającymi wpływ na informację kosztową w zakładach, która jest przeszkodą w podejmowaniu właściwych decyzji zarządczych. Zmiany warunków funkcjonowania jednostek opieki zdrowotnej, nada-

¹ Ustawa z dnia 15.04.2011 r. o działalności leczniczej, DzU 2011, nr 112, poz. 654, z późn. zm., art. 4.

nie zakładom samodzielności, wskazują na konieczność odejścia od wielu dotychczasowych formuł zarządzania opartych głównie na intuicji lub decyzjach właściciela (państwo) w stronę filozofii działania wynikającej z podejścia strategicznego. Zadania, jakie stoją przed rachunkiem kosztów SPZOZ, wiążą się z wymaganiami decyzyjnymi, informacyjnymi i kontrolnymi. Zadania te będą różne, w zależności od rodzaju podmiotu gospodarczego.

W literaturze wymienia się następujące funkcje rachunku kosztów:

- dowodowa,
- ewidencyjna,
- informacyjno-statystyczna,
- planistyczna,
- optymalizacyjna,
- kontrolna,
- cenowa,
- analityczna².

Funkcje te odnoszą się również do SPZOZ. Funkcja dowodowa realizowana jest dzięki gromadzeniu i weryfikacji dokumentów kosztowych, zapewnieniu ich wiarygodności, bezbłędności i kompletności. Ustalone przez jednostkę ewidencyjne układy kosztów pozwalają na ujęcie w różnych przekrojach danych o kosztach i tworzą bazę informacyjną o kosztach dla szerokiego kręgu ich odbiorców. Funkcja informacyjno-statystyczna rachunku kosztów pozwala na wypracowanie i przekazywanie informacji o kosztach nie tylko zakładowi opieki zdrowotnej, ale również szeroko rozumianemu otoczeniu. Cele planistyczne rachunku kosztów realizowane są przez dostarczanie mierników kosztowych i wykorzystanie danych o kosztach w planowaniu strategicznym i operacyjnym.

Prawidłowo skonstruowany rachunek kosztów tworzy podstawy podziału zadań i środków ich realizacji oraz pozwala je optymalizować. Funkcja ta jest szczególnie wyraźna w decyzyjnych rachunkach kosztów. Informacje kosztowe mogą też służyć do celów kontrolnych, precyzując zadania kosztowe, śledząc ich realizację i odchylenia od zadanych wzorców. Kalkulacyjne przekroje kosztów dają podstawę do ustalania cen na produkty działalności, a jeśli cena jest ustalana przez rynek – poza jednostką, pozwala określić rentowność prowadzonej działalności. Bez tej bazy informacyjnej nie byłaby możliwa kalkulacja cen

² Por. *Rachunek kosztów*, t. 1, red. K. Sawicki, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996, s. 37.

ofertowych czy ustalenie warunków zawieranych kontraktów z Narodowym Funduszem Zdrowia (NFZ). Na podstawie analiz kosztowych można badać związki przyczynowo skutkowe realizowanych procesów, jak również oceniać działania, ich rezultaty i wyciągać wnioski na przyszłość.

1. SPZOZ jako podmiot rachunku kosztów

Podmioty lecznicze są wyodrębnionym organizacyjnie zespołem osób i środków majątkowych utworzonym i utrzymywanym w celu udzielania świadczeń zdrowotnych i promocji zdrowia. Podmiotami leczniczymi są więc następujące jednostki:

- szpitale, zakłady opiekuńczo-lecznicze, zakłady pielęgnacyjno-opiekuńcze, sanatoria, prewentoria,
- przychodnie, ośrodki zdrowia, poradnie,
- pogotowia ratunkowe,
- pracownie diagnostyczne,
- pracownie protetyki stomatologicznej i ortodoncji,
- zakłady rehabilitacji leczniczej³.

Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, stając się samodzielnymi organizacyjnie i finansowo, wykonując usługi medyczne, realizują wszystkie funkcje zarządzania, jakie stoją przed każdą jednostką gospodarującą. Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej są złożonymi instytucjami, w których można wyróżnić wiele podsystemów funkcjonowania, które z punktu widzenia rachunku kosztów rozpatrywać można podobnie jak inne jednostki gospodarcze (wytwórcze czy usługowe) o charakterze komercyjnym. Zaliczyć do nich można sfery: gospodarowania i wykorzystania majątku, działalności pozamedycznej (pralnie, pracownie, laboratoria, dzierżawa, najem). Usługi te mają charakter pomocniczy w stosunku do zasadniczej, podstawowej działalności, jaką jest realizacja świadczeń zdrowotnych. Na działalność medyczną, świadczenia zdrowotne i ich koszty inne spojrzenie mają ekonomiści, inne lekarze, a jeszcze inne pacjenci czy organy finansujące. Dla tych grup odbiorców rachunek kosztów, a szczególnie informacje z niego płynące mają różne zna-

³ Zasady funkcjonowania podmiotów leczniczych reguluje ustawa z dnia 15.04.2011 r. o działalności leczniczej.

czenie. Czynniki, wspólne cechy patrzenia na rachunek kosztów SPZOZ, które wszyscy odbiorcy informacji kosztowych muszą brać pod uwagę, są następujące:

- ograniczoność zasobów systemu,
- konieczność ratowania życia lub poprawy zdrowia,
- konieczność rozwoju systemu w celu sprostania nowym wymogom cywilizacyjnym.

Przyczyną ponoszenia kosztów przez wszystkie SPZOZ (szczególnie przez szpitale, pogotowia ratunkowe) jest ich gotowość do udzielania świadczeń zdrowotnych, a są one tym większe, im większy jest przedział niepewności i ryzyka. Niepewność jest również ważnym czynnikiem ograniczającym procesy planowania kosztów. Prawdziwym wyzwaniem dla menedżerów jest takie zarządzanie SPZOZ, aby nie powodując poważniejszych zakłóceń w działaniu jednostki, dążyć do zminimalizowania kosztów w długim okresie.

Charakterystyka uwarunkowań rachunku kosztów SPZOZ skłania do wniosku, że najistotniejszym czynnikiem decydującym o postaci tego rachunku i jego wartościach analitycznych jest ich podmiotowość określona celami funkcjonowania, produktem działalności i jego znaczeniem. Podstawą dobrze prosperujących jednostek jest trafiony produkt działalności. Produktem w zakładach opieki zdrowotnej są usługi zdrowotne, których zakres modelowany jest potrzebami zgłaszanymi przez pacjentów. Struktura tych usług uzależniona jest od wielu czynników, mających charakter demograficzny, kulturowy i wynikających z ogólnego poziomu zdrowia ludności. Często jednak decyduje aspekt finansowy. Dotyczy to usług dostępnych dla ludności poza ofertą świadczeń finansowanych przez NFZ.

2. Ewidencja i rozliczanie kosztów SPZOZ

W zakładach opieki zdrowotnej obowiązuje Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej określające zasady organizacji, identyfikowania, grupowania, ewidencji oraz rozliczania kosztów⁴. Ewidencja kosztów w zakładach opieki zdrowotnej po-

⁴ Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, DzU nr 164 z 1998 r., poz. 1194.

winna obejmować wszystkie koszty poniesione przez zakład w układzie rodzajowym, a także podmiotowo-przedmiotowym. Koszty gromadzone są w układzie podmiotowo-przedmiotowym z podziałem na koszty bezpośrednie i pośrednie. Kosztami bezpośrednimi są przede wszystkim koszty zużycia materiałów, wynagrodzeń wraz z narzutami oraz inne koszty wynikające bezpośrednio z dokumentacji lub pomiaru i które można przypisać nośnikom kosztów. Jeśli określona pozycja kosztów nie spełnia powyższego warunku, traktowana jest jako koszt pośredni.

Istotnym wątkiem tego uregulowania prawnego jest konieczność wyodrębnienia ośrodków ponoszenia kosztów, a rozporządzenie dzieli je następująco:

- ośrodki kosztów związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych – ośrodki kosztów działalności podstawowej,
- ośrodki kosztów związanych z wykonywaniem działalności wspomagającej działalność podstawową – ośrodki kosztów działalności pomocniczej,
- ośrodki kosztów związanych z zarządzaniem zakładem jako całością – ośrodki kosztów zarządu.

Ustalenie tych obszarów ponoszenia kosztów wpływa na sprecyzowanie nośników kosztów⁵, którymi są:

- w ośrodkach kosztów działalności podstawowej będących oddziałami szpitalnymi – osobodzień opieki oraz pacjent z przypisanymi na jego rzecz lekami i procedurami medycznymi,
- w pozostałych ośrodkach kosztów działalności podstawowej – procedury medyczne,
- w ośrodkach kosztów działalności pomocniczej – usługi świadczone przez te ośrodki.

W ośrodku kosztów będącym oddziałem szpitalnym osobno ustala się koszt osobodnia opieki (hotelowego oraz opieki medycznej), osobno koszt procedur medycznych zrealizowanych na rzecz chorego w procesie leczenia oraz koszt leków. W pozostałych ośrodkach kosztów działalności podstawowej wy-

⁵ Nośnikiem kosztów określa się efekty prowadzonej działalności, np. wyroby, usługi, zlecenia produkcyjne lub usługowe, funkcje stanowiące przedmiot ustalenia kosztów jednostkowych. Por. A. Szychta, *Pomiar, grupowanie i rozliczanie kosztów*, w: A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź 1999, s. 221.

licza się koszt jednostkowy procedur medycznych tam realizowanych. Dla celów ustalenia kosztów jednostkowych procedur wykorzystano kalkulację podziałową ze współczynnikami, dostosowując ją do specyfiki ZOZ.

Dzięki informacjom kosztowym zgromadzonym na kontach kosztów działalności, zarówno bezpośrednich, jak i pośrednich, możliwa jest kalkulacja kosztu jednostkowego. Kalkulacja jest to ogół czynności obliczeniowych, zmierzających do ustalenia kwoty kosztów przypadających na przedmiot kalkulacji⁶. Kalkulacja kosztu jednostkowego w zakładach opieki zdrowotnej realizowana jest zarówno dla obszaru świadczenia usług zdrowotnych przez ośrodki kosztów działalności podstawowej (oddziały szpitalne, poradnie, gabinety zabiegowe, pracownie itp.), jak i świadczeń ośrodków kosztów działalności pomocniczej (kotłownie, kuchnie, pralnie, punkty krwiodawstwa, szwalnie). Dzięki ewidencji i rozliczaniu kosztów SPZOZ dysponuje informacjami kosztowymi zarówno jednostkowymi, jak i globalnymi. Koszty te wykorzystywane są w analizach ekonomiczno-finansowych działalności zoz na różnych poziomach zarządzania podmiotami opieki zdrowotnej.

3. Obszary analizy kosztów SPZOZ

Zasady i zakres analizy kosztów w podmiotach gospodarczych uzależnione są od jej podstawowego celu. Odnosząc wartość ponoszonych kosztów do określonych podstaw odniesienia, można obliczyć wskaźniki poziomu kosztów, kontroli kosztów administracyjnych, poziomu zobowiązań w koszcie własnym i inne miary. Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej są specyficznymi podmiotami usługowymi realizującymi świadczenia zdrowotne. W literaturze przedmiotu proponowane są określone mierniki analizy ekonomicznej stosowane w opiece zdrowotnej oparte na kosztach, takie jak analiza koszt – korzyść, koszt – efektywność, koszt – efekt, koszt – użyteczność. Umożliwiają one ocenę efektywności działań i pomagają ustalić te działania, które skutecznie wpływają na poprawę stanu pacjenta lub dając te same efekty leczenia, wymagają poniesienia mniejszych kosztów⁷.

⁶ J. Matuszewicz, *Rachunek kosztów*, Finans-Servis, Warszawa 1994, s. 107.

⁷ J. Rój, *Decyzje inwestycyjne i decyzje finansowe w działalności szpitala*, w: J. Rój, J. Sobiech, *Zarządzanie finansami szpitala*, Wolters Kluwer, Warszawa 2006, s. 102.

Miary przyjmowane w analizach ekonomiczno-finansowych odnoszą się do szerokiego spektrum obszarów efektywności SPZOZ. Celem analiz opartych na kosztach mogą być przykładowo:

- rozpoznanie kosztów realizacji określonych usług zdrowotnych,
- rozpoznanie kosztów ośrodków odpowiedzialności za koszty,
- relacje kosztów realizacji określonych usług lub ich elementów w porównaniu z usługami oferowanymi przez inne podmioty,
- porównanie kosztów SPZOZ na różnych poziomach zarządzania służbą zdrowia⁸,
- ocena kondycji finansowej zakładu dla celów restrukturyzacji lub prywatyzacji.

Podstawowym założeniem analizy kosztów SPZOZ jest uściślenie, czy dotyczy ona kosztów jednostkowych świadczeń, czy zakładu jako podmiotu gospodarczego. Analiza struktury i dynamiki kosztów SPZOZ nie sprawia większych trudności z powodu obowiązującego zakładu układu ewidencji kosztów. Wydawałoby się, że uregulowania prawne rozwiązują problemy rozliczania i grupowania kosztów w SPZOZ. Jak wykazują badania, porównanie wyników rozliczeń kosztów w konkretnych zakładach jest znacznie utrudnione. Elementami różnicującymi są między innymi:

- niejednolity układ kont,
- różne klucze podziałowe rozliczanych kosztów,
- sposób obliczania kosztów leków (wliczane w osobodzień, indywidualnie na pacjenta),
- wyodrębnianie lub nie środków technicznych przy liczeniu kosztów procedur⁹.

Analiza kosztów SPZOZ, przede wszystkim kosztów świadczeń zdrowotnych, ma określić racjonalność kosztową realizowanych świadczeń. Wynika to ze specyfiki sektora zdrowia, który sam może generować popyt, a korzystając z asymetrii informacyjnej między lekarzem i pacjentem – koszty świadczeń.

⁸ W przypadku informacji kosztowych SPZOZ ograniczona jest ich porównywalność w czasie i przestrzeni. Ponoszenie relatywnie mniejszych kosztów przez konkretny zakład w porównaniu z innym skłania do wniosków o lepszej efektywności jedynie w wypadku, gdy porównywane jednostki świadczą te same usługi podobnym pacjentom i w podobnych warunkach. Zdarza się to niezwykle rzadko, stąd analiza zależności wewnętrznych kosztów spoz zawsze musi mieć charakter indywidualny.

⁹ *Koszty procedur medycznych – badanie pilotażowe*, raport AOTM, luty 2008, materiał niepublikowany.

Pierwszym krokiem ujednoczenia charakterystyki świadczeń zdrowotnych jest wprowadzenie klasyfikacji świadczeń zdrowotnych według grup jednorodnych pacjentów. Kolejnym krokiem może być uregulowanie zasad ewidencji i rozliczania kosztów świadczeń oraz opracowanie bazy odniesienia dokonywanych analiz – standardów medycznych, a dzięki ich wycenie – standardów kosztowych świadczeń.

4. Koszty w zarządzaniu SPZOZ

Każdy SPZOZ powinien gospodarować racjonalnie i planowo posiadanymi zasobami. Cechy tak rozumianego działania zakładu wywierają znaczący wpływ na kierownictwo, które powinno podejmować decyzje ukierunkowane na optymalizację kosztów. Aby móc zarządzać kosztami, należy je dokładnie rozpoznać, zmierzyć, usystematyzować i dokonać ich przetworzenia zgodnie z wybraną koncepcją (typem i odmianą) rachunku kosztów.

Strategia każdego SPZOZ powinna wyznaczać zasady sterowania zakładem w kierunku osiągnięcia założonych celów jednostki. Nowe warunki zewnętrzne i wewnętrzne ich funkcjonowania w warunkach samodzielności spowodowały wzrost złożoności procesów zarządzania i rozszerzenie ich funkcji o wytyczanie nowych kierunków rozwoju oraz ich stymulacji. Jednym z pól systematycznej obserwacji do wczesnego rozpoznania szans i zagrożeń są koszty realizacji świadczeń zdrowotnych. Ich struktura i wartość, w porównaniu z ustalonymi wielkościami wzorcowymi, są mocnymi sygnałami ostrzegającymi przed pojawiającymi się zagrożeniami dla kondycji finansowej SPZOZ, płynności i wypłacalności, a także innych konsekwencji mogących mieć wpływ na kontynuację działalności.

Przykładowymi sygnalizatorami wczesnego ostrzegania dotyczącymi ryzyka związanego z nadmiernymi kosztami prowadzonej działalności SPZOZ mogą być wnioski płynące z analizy:

- stanu i tendencji rozwojowych zakładowego rachunku kosztów,
- stopnia wykorzystania informacji kosztowej w procesach decyzyjnych w sterowaniu zakładem,

- zakresu, struktury i wielkości odchyżeń od kosztów wzorcowych – standardów,
- struktury i dynamiki kosztów działalności.

Brak informacji kosztowych jako sygnałów wczesnego ostrzeżenia stanowi poważną lukę informacyjną skutecznie blokującą podejmowanie decyzji w zakładzie. Prowadzi to do następujących problemów:

- nietrafności decyzji taktycznych i strategicznych,
- zwiększenia ryzyka pomijania znaczących sygnałów płynących z szeroko rozumianego otoczenia,
- braku możliwości powiązania danych płynących z różnych źródeł i obszarów działalności,
- braku kompleksowości i podejścia systemowego w systemie informacyjnym zakładu,
- podejmowania decyzji przez decydentów w sposób intuicyjny, bez wymaganej bazy wiedzy na temat ograniczeń i szans SPZOZ,
- braku możliwości oceny sprawności działania zakładu i jakości zarządzania jednostką.

Strategia działania w obszarze kosztów SPZOZ może przybrać następującą postać:

- minimalizacji kosztów,
- zróżnicowania oferty realizowanych usług zdrowotnych,
- koncentracji na wybranych usługach.

Strategie zakładów ukierunkowane na minimalizację kosztów tworzone są zgodnie z założeniem, że przy cenach narzucanych przez organy finansujące lub sterowanych przez rynek, niewielkich możliwościach zróżnicowania usług zdrowotnych, najlepszą pozycję konkurencyjną będą miały te zakłady, które przy niezmiennych poziomach jakości świadczenia usług zrealizują je, ponosząc najniższe koszty, a tym samym osiągną najwyższą marżę. Takie relacje zapewniają uzyskanie środków na dalszy rozwój. Drastyczne obniżanie kosztów działalności może prowadzić jednak do pogorszenia jakości i dostępności świadczonych usług¹⁰.

¹⁰ Jakość usług zdrowotnych jest różnie postrzegana z perspektywy pacjenta, pracowników ZOZ, organizatora opieki zdrowotnej – por. M. Hass-Symotiuik, *Systemy zarządzania jakością w zakładach opieki zdrowotnej*, w: *Problemy współczesnej rachunkowości*, ZN US nr 552, Szczecin 2009, s. 133.

Rodzaj oferowanych usług zdrowotnych ogranicza możliwość realizacji strategii dyferencjacji. Nieliczne, wybrane zakłady będą mogły ukierunkować się na wyspecjalizowane usługi medyczne. Wtedy unikatowość oferty i wysoka specjalizacja połączona z wysokim poziomem jakości jej realizacji pozwolą na indywidualne ustalanie cen i optymalizację kosztów (brak porównywalności z usługami innych jednostek). Polityka finansowa w sferze operacyjnej jednostek będzie się więc koncentrowała w praktyce na zaspokojeniu niezbędnego poziomu przychodów zapewniających przekroczenie prognozy rentowności oraz analizie ponoszonych kosztów. Oszczędnościom kosztowym sprzyjają następujące elementy:

- planowanie kosztów,
- przypisanie planowanych kosztów do podstawowych jednostek wewnętrznych zakładu,
- prowadzenia stałej obserwacji kosztów, ich monitoring z wykorzystaniem rozwiązań informatycznych,
- dokonywanie analiz kosztów,
- eliminowanie kosztów zbędnych i ograniczenie innych kosztów stosownie do zakresu prowadzonej działalności¹¹.

Przetrwanie i rozwój to dwie zasadnicze orientacje SPZOZ w warunkach konkurencji. W zależności od konkretnych warunków funkcjonowania, przykładowo w niesprzyjających warunkach, większy nacisk kładzie się na przetrwanie, natomiast w warunkach bardziej dogodnych zainteresowanie zakładu skierowane jest w stronę rozwoju. Jeśli więc decyzje podejmowane będą na podstawie nieprawdziwych danych wyjściowych, wątpliwych przesłanek i fałszywych założeń, istnieje realne zagrożenie opracowania strategii nieefektywnych lub sprzecznych. Z uwagi na wcześniejsze stwierdzenia SPZOZ koncentrować się będą na strategiach kosztowych, ponieważ ważnym źródłem informacji jest rachunek kosztów zakładu. Wykorzystanie kosztów w zarządzaniu wymaga więc ich ukierunkowania perspektywnego, na procesy bieżące i przyszłe (związane z formułowaniem i realizacją strategii działania), na potrzeby bieżące kadry menedżerskiej oraz lekarzy, umożliwiające wybór sposobów

¹¹ Por. J. Galicki, *Polityka finansowa zakładu opieki zdrowotnej*, w: *Profesjonalizm w ochronie zdrowia*, red. M.D. Głowacka, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Komunikacji i Zarządzania w Poznaniu, Swarzędz 2005, s. 24, 25.

diagnozowania, leczenia, rehabilitacji, rozliczenia z odpowiedzialności za dokonania, na rozwiązywane problemy decyzyjne¹².

Wdrożenie i realizacja strategii, szczególnie dotyczących rentowności i efektywności zarządzania i wykorzystania zasobów, mogą być możliwe dzięki zastosowaniu nowoczesnych systemów rachunku kosztów, przykładowo rachunku kosztów działań. W wielu jednostkach okazuje się, że mimo prawidłowo zdefiniowanych celów strategicznych i nienagannego ich realizowania jednostka nie uzyskuje znacząco lepszych rezultatów¹³. Taka sytuacja może być spowodowana zdeformowanymi, nieprawidłowymi informacjami dostarczonymi w celu podejmowania decyzji, jakie docierają do zarządzających najwyższego i średniego szczebla (np. ocena rentowności świadczeń na podstawie danych pochodzących z tradycyjnego rachunku kosztów).

Podsumowanie

Prawidłowa i rzetelna informacja o ponoszonych kosztach SPZOZ jest niezbędnym warunkiem podejmowania właściwych decyzji operacyjnych i strategicznych przez kadrę zarządzającą i decydentów w sektorze zdrowia. Informacje kosztowe płynące z rachunkowości finansowej są niezbędne, ale niewystarczające w zarządzaniu ZOZ. Stworzenie rachunku kosztów zgodnego z przepisami, a jednocześnie przydatnego w prowadzonych analizach ekonomiczno-finansowych SPZOZ jest obowiązkiem kierownika zakładu. Tworzenie takiego rachunku nie będzie jednak możliwe bez rozwiązania problemów SPZOZ w obszarze uregulowań prawnych i systemowych rozwiązań funkcjonowania zakładów.

¹² Por. M. Hass-Symotiuik, *Systematyka kosztów na potrzeby zarządzania zakładem opieki zdrowotnej*, w: *Sterowanie kosztami w zakładach opieki zdrowotnej*, red. M. Hass-Symotiuik, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2005, s. 87.

¹³ Por. *Rachunkowość zarządcza oparta na rachunku kosztów działań*, red. G.K. Świderska, Difin, Warszawa 2001, s. 26.

Literatura

- Galicki J., *Polityka finansowa zakładu opieki zdrowotnej*, w: *Profesjonalizm w ochronie zdrowia*, red. M.D. Głowacka, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Komunikacji i Zarządzania w Poznaniu, Swarzędz 2005.
- Hass-Symotiuk M., *Systemy zarządzania jakością w zakładach opieki zdrowotnej*, w: *Problemy współczesnej rachunkowości*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 552, Szczecin 2009.
- Hass-Symotiuk M., *Systematyka kosztów na potrzeby zarządzania zakładem opieki zdrowotnej*, w: *Sterowanie kosztami w zakładach opieki zdrowotnej*, red. M. Hass-Symotiuk, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2005.
- Koszty procedur medycznych – badanie pilotażowe*, raport AOTM, luty 2008, materiał niepublikowany.
- Matuszewicz J., *Rachunek kosztów*, Finans-Servis, Warszawa 1994.
- Rachunek kosztów*, red. K. Sawicki, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996.
- Rachunkowość zarządcza oparta na rachunku kosztów działań*, red. G.K. Świdorska, Difin, Warszawa 2001.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, DzU 1998, nr 164, poz. 1194.
- Rój J., *Decyzje inwestycyjne i decyzje finansowe w działalności szpitala*, w: J. Rój, J. Sobiech, *Zarządzanie finansami szpitala*, Wolters Kluwer, Warszawa 2006.
- Szycha A., *Pomiar, grupowanie i rozliczanie kosztów*, w: A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szycha, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź 1999.
- Ustawa z dnia 15.04.2011 r. o działalności leczniczej, DzU 2011, nr 112, poz. 654 z późn. zm.

THE PROBLEMS OF COSTS ANALYSIS IN SPZOZ MANAGEMENT

Summary

The independent health care units are economic units using public resources in their activity. Consequently, it impose an obligation to manage rationally limited resources. One of the parameters of a financial analysis and an analysis of the management of spzoz are the costs of activity. While characterizing chosen aspects of costing. The article points out the problems of costs analysis of the units caused by various factors influencing the developing information on costs about the units.

Translated by Jolanta Chluska