



**Monika Raulinajtys-Grzybek**

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie  
Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie  
Katedra Rachunkowości Menedżerskiej  
mrauli@sgh.waw.pl

## **ZNACZENIE STANDARDU RACHUNKU KOSZTÓW W REALIZACJI POLITYKI ZDROWOTNEJ – PORÓWNANIE MIĘDZYNARODOWE**

**Streszczenie:** W artykule zaprezentowano rolę standardu rachunku kosztów w realizacji polityki zdrowotnej, w szczególności w obszarze wyceny usług zdrowotnych i kontroli wydatków na opiekę zdrowotną. Analizą komparatywną objęto rozwiązania przyjęte w Polsce w 2015 r. i odniesiono je do standardów stosowanych w wybranych krajach. W przypadku wszystkich krajów zastosowano metodę analizy dokumentacji. Standardy w większości badanych krajów charakteryzują się dużym stopniem szczegółowości i precyzji w odniesieniu do każdego etapu rachunku kosztów – zarówno ewidencji, jak i kalkulacji. Wytyczne regulują rodzajowy i podmiotowy podział kosztów, a także sposób alokacji kosztów ośrodków działalności pomocniczej oraz kalkulację jednostkowych kosztów w ośrodkach działalności podstawowej.

**Słowa kluczowe:** rachunek kosztów, regulacje, wycena usług zdrowotnych.

### **Wprowadzenie**

Spoleczne znaczenie usług zdrowotnych, zawodność mechanizmów rynkowych oraz wysoki udział wydatków publicznych (według najnowszych danych przeciętnie w OECD stanowią one ponad 70% wszystkich wydatków na opiekę zdrowotną [OECD, 2013]) są najczęściej przywoływanymi argumentami uzasadniającymi zaangażowanie państwa w regulowanie sektora opieki zdrowotnej, a także w wytwarzanie i finansowanie usług zdrowotnych [Walshe & Smith (ed.), 2006, s. 134-138; Flejterski i in. (red.), 2008, s. 438-441; Folland, Goodman i Stano, 2011, s. 717], choć współcześnie większego znaczenia nabiera rola państwa w regulowaniu zasad funkcjonowania systemu ochrony zdrowia i jego kontroli [Ryć, Skrzypczak (red.), 2011, s. 169].

Działania te wpisują się w realizację polityki zdrowotnej, która jest definiowana przez Światową Organizację Zdrowia jako „[...] zespół decyzji, planów i działań podejmowanych w celu osiągnięcia konkretnych celów opieki zdrowotnej” [www 1]. Do przykładowych działań w zakresie opieki zdrowotnej należą organizacja i nadzór nad funkcjonowaniem publicznego ubezpieczenia zdrowotnego, kontrola kosztów czy poprawa dostępności opieki zdrowotnej [Folland, Goodman i Stano, 2011 s. 705; Kaplan & Porter, 2011, s. 48]. Wypełnianie tych i innych zadań sprowadza się do planowania i kontroli, czyli realizacji dwóch podstawowych funkcji zarządzania.

Coraz częściej zadania organów administracji publicznej są realizowane przy wykorzystaniu obiektywnych informacji, w tym również informacji pochodzących od podmiotów leczniczych. Jednym z takich obszarów są informacje kosztowe generowane w rachunku kosztów. Wiele tradycyjnych funkcji rachunku kosztów w przedsiębiorstwach wpisuje się w zadania polityki zdrowotnej: wsparcie w procesie wyceny usług, kontrola efektywności realizowanych procesów, badanie efektywności podmiotów realizujących usługi, oddzielanie kosztów beczynności od kosztów wytwarzanych usług, powiązanie z kosztami finansowymi [Clark, 1923, za: Szychta, 2008, s. 45].

Wykorzystanie w polityce zdrowotnej informacji pochodzących z rachunku kosztów podmiotów leczniczych wymaga wdrożenia jednolitych zasad gromadzenia i przetwarzania informacji, umożliwiających interpretację wyników. Jest to szczególnie istotne ze względu na wielość świadczeniodawców i ich zróżnicowaną strukturę – pod względem zarówno rodzaju realizowanych usług, ich zróżnicowania, wolumenu, jak również struktury organizacyjnej podmiotu, jego formy prawnej i struktury własnościowej.

Brak standaryzacji rachunku kosztów lub jego niedostateczne doprecyzowanie może uniemożliwić wnioskowanie na podstawie uzyskanych informacji. Taka sytuacja miała miejsce w polskiej ochronie zdrowia po wdrożeniu wytycznych dotyczących modelu rachunku kosztów w publicznych podmiotach leczniczych (tzw. samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej) bez doprecyzowania poszczególnych kroków związanych z gromadzeniem i przetwarzaniem informacji kosztowych. Badanie przeprowadzone przez Agencję Oceny Technologii Medycznych [Agencja Oceny Technologii Medycznych, 2008] wykazało poważne zróżnicowanie podmiotów w zakresie m.in.: sposobu obliczania kosztów leków, różnych kluczy podziałowych kosztów, niejednolitego układu kont oraz sposobu podejścia do środków technicznych przy liczeniu kosztów procedury. Zgromadzone dane były nieporównywalne.

Jednolita i spójnie interpretowana metodyka rachunku kosztów jest wskazywana jako jeden z podstawowych warunków niezbędnych, aby mógł on służyć jako wsparcie w procesie regulowanej wyceny usług zdrowotnych, czyli ustalania wspólnych cen dla takich samych usług zdrowotnych w danym obszarze – kraju bądź regionie [Raulinajtys-Grzybek, 2012].

Badania nad standardami rachunku kosztów rozpoczęły się w 2006 r. [Busse, Schreyögg i Smith, 2006] i są kontynuowane w różnych krajach na całym świecie [Busse i in. (red.), 2011; Kaplan i Porter, 2011; Świdorska (red.), 2014]. Informacje kosztowe odgrywają szczególne znaczenie w obszarach o największym udziale wydatków, czyli w sektorze szpitalnym, choć coraz częściej zaczynają być stosowane także w opiece ambulatoryjnej i innych sektorach opieki zdrowotnej. Jest to najczęściej skorelowane z wdrożeniem płatności na podstawie grup diagnostycznych.

Celem artykułu jest przedstawienie roli standardu rachunku kosztów w realizacji polityki zdrowotnej, w szczególności w obszarze wyceny usług zdrowotnych i kontroli wydatków na opiekę zdrowotną. Rozwiązania przyjęte w 2015 r. w Polsce poddano krytycznej analizie w odniesieniu do standardów stosowanych w wybranych krajach Unii Europejskiej, Australii i Stanach Zjednoczonych (w odniesieniu do Medicare).

Dane na temat polskiego standardu rachunku kosztów zgromadzono w wyniku analizy odpowiedniego aktu prawnego – rozporządzenia. Dane porównawcze pochodzące z ośmiu krajów zgromadzono w drodze badania dokumentów pierwotnych – opublikowanych standardów rachunku kosztów. W artykule uwzględniono te kraje europejskie, które stosują standard rachunku kosztów i wzięły udział w co najmniej jednym z dwóch projektów, w ramach których przedstawiono to narzędzie – HealthBasket (kierowane przez European Health Management Association) oraz EuroDRG (kierowane przez European Observatory on Health Systems and Policies). Zastosowano metodę badawczą polegającą na krytycznym porównaniu zapisów w poszczególnych standardach.

## **1. Przebieg procesu standaryzacji w wybranych krajach**

W tab. 1 scharakteryzowano stosowane standardy rachunku kosztów kładąc nacisk na podmiot wdrażający standard, odbiorców oraz zakres zastosowania.

**Tabela 1.** Standaryzacja rachunku kosztów w wybranych krajach

Kraj	Nazwa	Podmiot wdrażający	Odbiorcy
Anglia	NHS Costing Manual	Department of Health [2012]	Wszystkie podmioty finansowane ze środków publicznych
Australia	Australian Hospital Patient Costing Documentation	Department of Health and Ageing [2011]	Podmioty uczestniczące w Narodowym Spisie Danych Kosztowych w Szpitalach (National Hospital Cost Data Collection) – ok. 80% przypadków
Austria	Handbuch zur Dokumentation von Kostendaten in landesgesundheitsfondsfinanzierten Krankenanstalten	Bundesministerium für Gesundheit [2013]	20 reprezentatywnych podmiotów
Francja	Guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière	Ministère des Affaires sociales, de la Santé et des Droits des femmes [2012]	99 podmiotów uczestniczących dobrowolnie w Ogólnokrajowym Badaniu Kosztów (ECN)
Holandia	Kostprijsmodel DBC GRZ	Nederlandse Zorgautoriteit [2011]	Okolo 20 podmiotów uczestniczących dobrowolnie w wycenie usług
Niemcy	Handbuch zur Kalkulation von Fallkosten	Institut für das Entgeltsystem im Krankenhaus [2007]	437 podmiotów uczestniczących dobrowolnie w wycenie usług przez InEK
Stany Zjednoczone (Medicare)	Provider Reimbursement Manual	Department of Health and Human Services, Centers for Medicare and Medicaid Services [2010]	Wszystkie podmioty finansowane ze środków Medicare
Szwecja	Nationella KPP-principer	Sveriges Kommuner och Landsting [2009]	Wybrane podmioty dostarczające dobrowolnie dane do Krajowej Bazy Danych o Kosztach Przypadków

W większości krajów podmiotem odpowiedzialnym za standaryzację rachunku kosztów jest Ministerstwo Zdrowia. Wyjątkiem są Holandia, Niemcy i Szwecja. W tych krajach standardy rachunku kosztów opracowują bezpośrednio podmioty odpowiedzialne za wycenę usług, co wskazuje na główny obszar ich wykorzystania.

Podmiotami, do których skierowane są standardy, są najczęściej wybrani świadczeniodawcy dobrowolnie uczestniczący w procesie raportowania danych kosztowych, wykorzystywanych w procesie wyceny oraz w innych celach, takich jak np. benchmarking kosztów i procesów. W Anglii i Stanach Zjednoczonych standard jest obligatoryjny dla wszystkich podmiotów finansowanych ze środków publicznych, co podkreśla jego znaczenie w zakresie kontroli wykorzystania otrzymanych funduszy.

Standardy najczęściej obowiązują w odniesieniu do usług szpitalnych oraz ambulatoryjnych. Najwęższy zakres zastosowania standardu obowiązuje w Niemczech (wyłącznie w odniesieniu do usług szpitalnych), a najszerszy w Anglii (standard odnosi się do wszystkich obszarów opieki zdrowotnej poza 60 wymienionymi wyjątkami, z których najistotniejszym jest podstawowa opieka zdrowotna).

W tab. 2 przedstawiono zakres standardów w poszczególnych krajach.

**Tabela 2.** Zakres standardów rachunku kosztów

Kraj	Ewidencja kosztów	Alokacja kosztów ośrodków działalności pomocniczej	Rozliczenie kosztów ośrodków działalności podstawowej	Kalkulacja jednostkowych kosztów finalnych obiektów kosztów
Anglia	– kategorie kosztów, – ośrodki kosztów	enumeratywnie	enumeratywnie	grupa diagnostyczna
Australia	– kategorie kosztów, – ośrodki kosztów	enumeratywnie	enumeratywnie	usługa
Austria	– kategorie kosztów, – ośrodki kosztów, – wzorcowy plan kont	enumeratywnie	brak opisu	–
Francja	– kategorie kosztów, – ośrodki kosztów, – wzorcowy plan kont	ogólne zasady	ogólne zasady	usługa
Holandia	– ośrodki kosztów, – wzorcowy plan kont	enumeratywnie	ogólne zasady	grupa diagnostyczna
Niemcy	– kategorie kosztów, – ośrodki kosztów, – wzorcowy plan kont	enumeratywnie	enumeratywnie	usługa
Stany Zjednoczone (Medicare)	– kategorie kosztów	enumeratywnie	–	–
Szwecja	– kategorie kosztów, – ośrodki kosztów	ogólne zasady	enumeratywnie	usługa

Źródło: Na podstawie [Raulinajtys-Grzybek, 2014, s. 348-349].

W większości krajów występuje **standaryzacja struktury ośrodków kosztów i kategorii kosztów**. Zdefiniowanie minimalnej liczby ośrodków kosztów, czyli jednostek organizacyjnych, w których koszty są ponoszone, umożliwia powiązanie danego kosztu z miejscem powstawania. Natomiast kategorie umożliwiają porównywanie kosztów poszczególnych zasobów, np. ludzkich, leków, materiałów i infrastruktury. Różnice między krajami dotyczą stopnia szczegółowości standardu.

Przykładowo, w standardzie australijskim funkcjonuje ponad 270 ośrodków kosztów, a w austriackim około 700. W Anglii, Francji i Holandii zdefiniowano około 50 ośrodków kosztów. Z drugiej strony niemiecki standard wyodrębnia jedynie 12 ogólnych grup ośrodków kosztów. Podstawowa różnica dotyczy tego, na jakim poziomie szczegółowości są definiowane poszczególne ośrodki – np. ogólnie „oddział” lub według typu oddziału. W Szwecji jeden wspólny słownik obejmuje zarówno ośrodki kosztów – laboratorium, chirurgia, anestezjologia – jak i kategorie kosztów – opieka pielęgnarska, opieka lekarska, drogie leki itd.

Szczegółowość kategorii kosztów jest różna – od czterech kategorii we Francji (ludzie, materiały medyczne, koszty hotelowe i ogólne, amortyzacja i inne) po kilkanaście w Anglii, Australii, Austrii, Niemczech i Stanach Zjednoczonych.

W standardzie holenderskim nie są wyodrębnione konkretne kategorie kosztów, ale występuje szczegółowa analityka kosztów rodzajowych i wskazanie, które z nich mają charakter kosztów bezpośrednich, a które pośrednich. Wzorcowe plany kont znajdują się również w standardach austriackim, francuskim i niemieckim.

**Kalkulacja jednostkowych kosztów finalnych obiektów kosztów** najczęściej wymaga przeprowadzenia dwóch etapów: alokacji kosztów działalności pomocniczej na ośrodki działalności podstawowej i rozliczenia kosztów ośrodków podstawowych przy wykorzystaniu przyjętych nośników.

W Australii i Niemczech dla każdego ośrodka działalności pomocniczej są określone trzy dopuszczalne klucze rozliczeniowe – od najbardziej do najmniej dokładnego. W Anglii, Holandii, Austrii i Stanach Zjednoczonych klucze są zdefiniowane w sposób jednoznaczny. W Szwecji i we Francji sposób alokacji został uwzględniony w standardzie, jednak w sposób ogólny – we Francji zaleca się alokację tych kosztów do produktów narzutem na koszty medyczne, a w Szwecji – zachowanie związku przyczynowo-skutkowego przy alokacji.

Precyzyjne zdefiniowanie nośników kosztów dla poszczególnych ośrodków działalności podstawowej ma miejsce w standardzie australijskim i niemieckim – w których są dopuszczalne trzy nośniki dla każdego z ośrodków – a także w szwedzkim i angielskim. W standardzie amerykańskim ten i kolejny etap kalkulacji nie występuje, gdyż podmioty raportują łączne koszty ośrodków. Standardy holenderski i francuski przedstawiają ogólny sposób kalkulacji kosztów – zalecając takie nośniki jak liczba usług, ich czas (Holandia) lub zaangażowanie zasobów ludzkich i materialnych (Francja).

W większości krajów sposób ustalania kosztów obiektów finalnych jest ujęty w standardzie. Wyjątkiem są Stany Zjednoczone i Austria, w których te etapy nie są realizowane przez podmioty lecznicze. W pozostałych przypadkach podstawowa różnica dotyczy definicji finalnego obiektu kosztów. W Australii, Francji, Niemczech i Szwecji ostateczna kalkulacja dotyczy poszczególnych usług zdrowotnych, co oznacza konieczność ustalenia rzeczywistego ich przebiegu, określenia kosztów bezpośrednich i rzeczywistego zaangażowania poszczególnych ośrodków działalności podstawowej. W Anglii i Holandii finalnym obiektem w rachunku kosztów jest grupa diagnostyczna. Kalkulacja kosztów odbywa się przez ustalenie przeciętnych kosztów – bezpośrednich i pośrednich kosztów ośrodków.

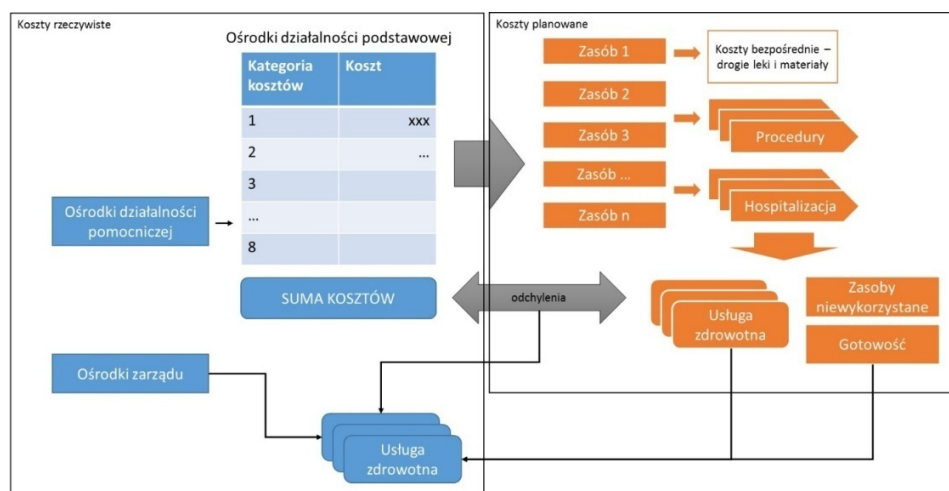
## **2. Standard rachunku kosztów w polskiej opiece zdrowotnej**

Standard rachunku kosztów został wdrożony na podstawie rozporządzenia Ministra Zdrowia w lipcu 2015 r. [rozporządzenie z dnia 8 lipca 2015 r.]. Określa on zalecenia dotyczące prowadzenia rachunku kosztów dla tych świadczeniodawców,

którzy dostarczają dane do wyceny usług zdrowotnych. Wycena jest prowadzona przez Agencję Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji (AOTMiT), która została do tego powołana od początku 2015 r. Jak wynika z zapisów ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych stosowanie standardu stanie się warunkiem zawarcia umowy na dostarczanie danych dla potrzeb wyceny dopiero od 2020 r. [ustawa z dnia 27 sierpnia 2015 r.]. Obecnie zatem trudno określić, jaki odsetek podmiotów będzie objęty standardem.

Ustawa nie wskazuje, które obszary opieki zdrowotnej zostaną objęte wyceną przez AOTMiT – a co się z tym wiąże, w jakich obszarach będzie funkcjonował standard rachunku kosztów. Zakres wyceny wynika z rocznego planu taryfikacji AOTMiT. Przykładowo, w 2015 r. są wyceniane usługi z zakresu opieki psychiatrycznej i leczenia uzależnień (szpitalne i ambulatoryjne), opieki paliatywnej i hospicyjnej (szpitalne i ambulatoryjne), wybrane usługi wyspecjalistyczne, usługi w szpitalnym oddziale ratunkowym, a także wybrane usługi szpitalne [Agencja Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji, 2015]. W 2016 r. będzie kontynuowana wycena usług szpitalnych. Zakres działań wskazuje na położenie głównego nacisku na usługi szpitalne, ale objęcie standardem potencjalnie również podmiotów świadczących usługi ambulatoryjne.

Etapy rachunku kosztów opisane w standardzie obejmują ewidencję i kalkulację kosztów usług zdrowotnych. Finalnym obiektem kosztów jest pojedyncza usługa. Schemat rachunku kosztów został przedstawiony na rys. 1.



**Rys. 1.** Schemat rachunku kosztów dla podmiotów leczniczych

Źródło: Na podstawie [rozporządzenie z dnia 8 lipca 2015 r.].

Standard definiuje zarówno zasady ewidencji kosztów rzeczywistych, jak i kalkulacji kosztów – przez kalkulację kosztów planowanych i rozliczenie odchyleń od kosztów rzeczywistych.

W zakresie ewidencji kosztów standard definiuje zarówno strukturę kosztów według kategorii, jak i według ośrodków kosztów. W standardzie zdefiniowano osiem kategorii, z których siedem obejmuje koszty rodzajowe, natomiast kategoria 8 powstaje przez rozliczenie kosztów ośrodków działalności pomocniczej. Struktura ośrodków kosztów nie jest definiowana wprost w standardzie, lecz odwołuje się on do ustawy o działalności leczniczej. W akcie wykonawczym do tej ustawy zdefiniowano około 350 komórek organizacyjnych. Załącznikiem do standardu jest również wzorcowy plan kont określający wykaz kont syntetycznych i analitycznych do kont kosztów – znajdujących się w zespołach „4”, „5”, „6” oraz „7”.

Kalkulacja kosztów usług zdrowotnych rozpoczyna się od alokacji kosztów ośrodków działalności pomocniczej. W standardzie wskazano najczęściej występujące klucze rozliczeniowe wprowadzając jednocześnie ogólną zasadę, że koszty powinny być alokowane proporcjonalnie do liczby wykonanych w danym ośrodku usług i ich planowanej stawki.

Kolejne kroki prowadzą do kalkulacji planowanego kosztu usług zdrowotnych i obejmują m.in.:

- ustalenie planowanych kosztów zasobów ekonomicznych,
- kalkulację kosztów pośrednich obiektów kosztów, takich jak procedury medyczne, osobodni hospitalizacji, leki, środki spożywcze specjalnego przeznaczenia żywieniowego lub wyroby medyczne,
- ustalenie planowanych kosztów usług zdrowotnych na podstawie rzeczywistego zaangażowania zasobów w ich realizację i planowanego kosztu tych zasobów,
- wyodrębnienie pozostałych kosztów jako niewykorzystanego potencjału lub gotowości.

Przypisanie kosztów zasobów do pośrednich obiektów kosztów (procedur medycznych i osobodni hospitalizacji) odbywa się na podstawie związku przyczynowo-skutkowego. Standard nie wskazuje konkretnych kluczy rozliczeniowych, wskazuje jednak, że w celu kalkulacji pośredniego obiektu kosztów zwraca się uwagę na niezbędne zasoby ekonomiczne i określa ich wymaganą liczbę przy typowym przebiegu danego obiektu – np. procedury.

Koszty usług zdrowotnych są określane na podstawie rzeczywistych ilości poszczególnych pośrednich obiektów kosztów w danej usłudze. Przypisanie do usługi wyłącznie kosztów powstałych z rzeczywistego zaangażowania zasobów powoduje powstanie puli kosztów nieprzypisanych do żadnej usługi. W tej kwocie wyodrębnia się koszty gotowości (związane z utrzymaniem zdolności do świadczenia usług zdrowotnych) i koszty niewykorzystanych zasobów.



Porównanie łącznej wartości kosztów rzeczywistych i planowanych powoduje powstanie odchyleń. Rzeczywiste koszty usług zdrowotnych wynikają z planowanego kosztu tych usług, rozliczonych odchyleń, a także doliczonych kosztów gotowości i zarządu.

## Podsumowanie

Pomimo zróżnicowania poszczególnych standardów pod względem takich czynników, jak struktura ośrodków kosztów lub klucze rozliczeniowe, w większości krajów charakteryzują się one dużym stopniem szczegółowości i precyzji w odniesieniu do każdego etapu rachunku kosztów – zarówno ewidencji, jak i kalkulacji. Wytyczne regulują rodzajowy i podmiotowy podział kosztów, a także sposób alokacji kosztów ośrodków działalności pomocniczej oraz kalkulację jednostkowych kosztów w ośrodkach działalności podstawowej.

W podobny sposób skonstruowany jest polski standard rachunku kosztów zawierający między innymi listę kategorii kosztów, wskazujący na strukturę ośrodków kosztów i szczegółowo precyzujący wzorcowy plan kont w części dotyczącej kosztów. Na etapie kalkulacji podstawowa zasada regulująca rozliczanie kosztów to zachowanie związku przyczynowo-skutkowego. Zastosowane podejście zasobowe powoduje, że koszty (pogrupowane w zasoby) są alokowane do tych pośrednich obiektów kosztów – a ostatecznie usług zdrowotnych – na rzecz których zaangażowano poszczególne zasoby. Brak jednoznacznego słownika różnicuje zastosowane podejście od standardu niemieckiego, angielskiego czy australijskiego, lecz jednocześnie gwarantuje większą elastyczność modelu i zastosowanie go w różnorodnych podmiotach leczniczych.

## Literatura

- Agencja Oceny Technologii Medycznych (2008), *Koszty procedur medycznych. Badanie pilotażowe*, <http://www.archiwum.aotm.gov.pl/index.php?tpl=pl/badaniepil> (dostęp: 5.06.2014).
- Agencja Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji (2015), *Plan Taryfikacji na 2015 r.*, [http://www.aotm.gov.pl/www/assets/files/taryfikacja/Plan\\_pracy/Taryfikacja\\_plan\\_2015.pdf](http://www.aotm.gov.pl/www/assets/files/taryfikacja/Plan_pracy/Taryfikacja_plan_2015.pdf) (dostęp: 20.08.2015).
- Bundesministerium für Gesundheit (2013), *Handbuch zur Dokumentation von Kostendaten in landesgesundheitsfondsfinanzierten Krankenanstalten*, [http://www.bmg.gv.at/home/Schwerpunkte/Krankenanstalten/LKF\\_Modell\\_2015/Dokumentation\\_von\\_Kostendaten\\_in\\_landesgesundheitsfondsfinanzierten\\_Krankenanstalten](http://www.bmg.gv.at/home/Schwerpunkte/Krankenanstalten/LKF_Modell_2015/Dokumentation_von_Kostendaten_in_landesgesundheitsfondsfinanzierten_Krankenanstalten) (dostęp: 20.08.2015).

- Busse R. i in. red., (2011), *Diagnosis-Related Groups in Europe: Moving towards Transparency, Efficiency and Quality in Hospitals*, McGraw-Hill – Open University Press, Maidenhead.
- Busse R., Schreyögg J., Smith P.C. (2006), *Editorial: Hospital Case Payment Systems in Europe*, „Health Care Management Science”, Vol. 9(3).
- Clark J.M. (1925), *Studies in the Economics of Overhead Costs*, „Political Science Quarterly”, Vol. 40, No. 2, s. 296-299, za: A. Szychta (2008), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Department of Health (2012), *NHS Costing Manual*, <https://www.gov.uk/government/publications/nhs-costing-manual>, (dostęp: 20.08.2015).
- Department of Health and Ageing (2011), *Australian Hospital Patient Costing Standards*, <http://www.ihsa.gov.au/internet/ihsa/publishing.nsf/Content/Australia-Hospital-Patient-Costing-Standards.htm> (dostęp: 20.08.2015).
- Department of Health and Human Services, Centers for Medicare and Medicaid Services (2010), *Provider Reimbursement Manual. Worksheet B part I Cost Allocation*, <http://www.cms.gov/Regulations-and-Guidance/Guidance/Transmittals/downloads/R1P240.pdf> (dostęp: 20.08.2015).
- Flejterski S. i in., red. (2008), *Współczesna ekonomia usług*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Folland S., Goodman A.C., Stano M. (2011), *Ekonomia zdrowia i opieki zdrowotnej*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Institut für das Entgeltsystem im Krankenhaus (2007), *Kalkulation von Fallkosten. Handbuch zur Anwendung in Krankenhäusern*, [http://www.aok-gesundheitspartner.de/imperia/md/gpp/bund/krankenhaus/drg\\_system/drg\\_entwicklung/kh\\_drg\\_kalkulationshandbuch\\_070918.pdf](http://www.aok-gesundheitspartner.de/imperia/md/gpp/bund/krankenhaus/drg_system/drg_entwicklung/kh_drg_kalkulationshandbuch_070918.pdf) (dostęp: 20.08.2015).
- Kaplan R.S., Porter M.E. (2011), *How to Solve the Cost Crisis in Health Care*, „Harvard Business Review”, September.
- Ministère des Affaires sociales, de la Santé et des Droits des femmes (2012), *Guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière*, [http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/GUIDE\\_CAH\\_\\_BOS\\_2011-3.pdf](http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/GUIDE_CAH__BOS_2011-3.pdf) (dostęp: 20.08.2015).
- Nederlandse Zorgautoriteit (2011), *Kostprijsmodel DBC GRZ*, <http://werkenmetdbcs.nza.nl/geriatrische-revalidatiezorg/overzicht-releases-2/dbc-pakket-2013-3/rz13a-2/ontwikkeling-22/4212-20111201-dbc-grz-kostprijsmodel-v2-0/file/menu-ID-2532> (dostęp: 20.08.2015).
- OECD (2013), *Health at a Glance 2013: OECD Indicators*, OECD Publishing.
- Raulinajtys-Grzybek M. (2012), *Cost Information as the Basis for Pricing of Healthcare Services Financed from Public Funds* [w:] J. Chluska (red.), *Cost Management in the Enterprises under Globalization*, T. II, Sekcja Wydawnicza Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.

- Raulinajtys-Grzybek M. (2014), *Cost Accounting Models Used for Price-Setting of Health Services – An International Review*, "Health Policy", Vol. 118.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 8 lipca 2015 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców, Dz.U. 2015, poz. 1126.
- Ryć K., Skrzypczak Z., red. (2011), *Ochrona zdrowia na świecie*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Sveriges Kommuner och Landsting (2009), *Nationella KPP-principer, version 2 Kostnad per Patient*, <http://webbutik.skl.se/sv/artiklar/nationella-kpp-principer-version-2-kostnad-per-patient.html> (dostęp: 20.08.2015).
- Świdorska G.K., red. (2014), *Koszty w opiece zdrowotnej*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Ustawa, z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, Dz.U. 2004, Nr 210, poz. 2135 z późn. zm.
- Walshe K., Smith J., red. (2006), *Healthcare Management*, Open University Press, Maidenhead.
- [www 1] [http://www.who.int/topics/health\\_policy/en/](http://www.who.int/topics/health_policy/en/) (dostęp: 14.08.2016).

#### **THE IMPORTANCE OF COSTING STANDARD FOR THE REALIZATION OF HEALTH POLICY – INTERNATIONAL COMPARISON**

**Summary:** The article presents the role of costing standard in the realization of health policy, in particular in the area of pricing health services and controlling health care spending. Comparative analysis covered the solutions adopted in Poland in 2015 in reference to the standards applied in selected countries. For all countries, the research method of documentation analysis was used. Standards in most of the countries are characterized by a high degree of detail and precision at each stage of the cost accounting – both collecting data and calculating costs. The guidelines regulate registry per cost categories and per cost centers, as well as the method of allocating costs of the ancillary cost centers and the calculation of unit costs in the final cost centers.

**Keywords:** cost accounting, regulations, pricing of health services.