

# 《公立医院成本核算指导手册》特点解析

王 涛 高张莉

白银市第一人民医院 甘肃 白银 730900

**【摘 要】**：在公立医院高质量发展的要求下，有效开展成本核算是医院面临的重要任务。本文通过对成本核算政策的回顾，对手册结构、特点、实施参考等，结合医院的情况进行简析，从扩展成本核算对象及维度、增加重要性及受益原则突出“算为管用”思想、强调多种类型科室单元设置、规范成本数据采集格式与方法、提出多院区及体检中心核算方法、项目及病种成本核算方法繁简比较、强化成本控制分析案例、建立报表体系，体现了手册的系统性、前瞻性、指导性、实用性，对集团化、一体化成本核算及项目成本核算方法进行了探讨，具有一定的现实意义。

**【关键词】**：成本核算；指导手册；一体化；智慧化发展

DOI:10.12417/2811-051X.26.03.072

## 1 《指导手册》的重要指导意义

手册详细介绍了成本核算的基本理论和方法，包括成本分类、成本归集、成本分摊等，为医院成本工作者提供了坚实的理论基础；提供了具体的操作步骤和方法，使成本核算工作更

具操作性和落地性，结合公立医院的实际情况，提供了针对性的应用指南，帮助医院成本工作者更好地理解和应用成本核算方法。

## 2 医院成本核算政策回顾

阶段	编号	年月	文件名	发文机关	主要内容特点
启蒙阶段 1988 -2010	1	1988 年 2 月	《医院财务管理办法》	原卫生部、财政部	提出合理收入，新项目实行成本（不含工资）收费，节约开支，支出实行定额预算、积极开展科室核算和医疗成本测算工作。
	2	1998 年 11 月	《医院财务制度》(财社[1998]148 号)	原卫生部、财政部	提出了医院实行成本核算，包括医疗成本核算和药品成本核算。成本费用范围包括直接费用和间接费用。
	3	2001 年 8 月	《医疗服务项目成本分摊测算办法(试行)》(计价格[2001]1560 号)	原国家计委、原卫生部	根据《医院财务制度》（1999 年）提出了医院成本测算、科室成本测算、及首次采用成本当量（点数）法进行医疗服务项目成本核算。并将医院科室分为“行政后勤、医辅、医技、临床”四类科室及成本分摊，为以后的成本核算建立了基本框架及基础算法，具有重要的指导意义。
探索阶段 2010-2018	4	2010 年 12 月	《医院财务制度》财社〔2010〕306 号	财政部	正式将“成本管理”作为独立章、共十一节全面阐述“科室全成本核算”，提出了“四类三级”分摊模型及“医疗成本、医疗全成本、医院全成本”的多层面成本核算，全面开展科室、诊次床日成本核算，三级医院可开展项目病种成本核算。主要编制三种成本报表。
	5	2015 年 7 月	《县级公立医院成本核算操作办法》(国卫办财务发〔2015〕39 号)	原国家卫计委、中医药局	共九章十九条。根据《医院财务制度》（2010 年）及医院成本核算实践，细化了科室成本核算的实操操作与核算方法，提出了双科室编码（标准及自定义），及采用“项目收入占比”进行项目成本核算、“项目叠加法”进行病种成本核算，填报 14 种成本相关报表
	6	2015 年 8 月	《全国公立医院成本管理办法》、《公立医院成本核算指导手册》(征求意见稿)	原国家卫计委 卫生发展研究中心	详尽介绍了医院全成本核算方法，从组织形式到数据分工、科室成本、项目&病种&DRG 成本核算都做了案例介绍以及成本分析控制。系统地在“收入比例法”进行项目成本核算基础上，提出了“作业成本法”、“项目点数法”；在“叠加法”进行病种成本核算基础上提出了“历史成本法”、“标准成本法”；首次提出 DRG 病种成本核算及“服务单元”为基础的“成本费用率法”、“项目叠加法”等一系列方法，编制主要成本报表 41 种，具有很好的操作性。该文件虽没有公开发布，但对后期各级医院成本核算工作应用起到了承前启后、推波助澜的巨大作用。
成熟阶段 2019-至今	7	2019 年 11 月	《事业单位成本核算基本指引》财会〔2019〕25 号	财政部	对成本核算原则、成本对象、成本项目和范围、成本归集与分配及完全成本法、制造成本法等作出基本诠释，遵循因果关系和受益原则对间接成本费用，采用直接分配、交互分配进行分配等，开展多维度、多层面、多方法、多口径的医院全成本核算。

8	2021年1月	《公立医院成本核算规范》国卫财务发(2021)4号	国家卫健委、国家中医药局	核算起点低、工作线条粗、方法多样、灵活性强;项目成本采用作业成本法、成本当量法、成本比例系数法(收入比例/时间/工作量);病种成本采用自下而上法、自上而下法、成本收入比法。
9	2021年11月	《事业单位成本核算具体指引--公立医院》财会(2021)26号	财政部	科室成本采用分步法、直接法、交互法及合理的方法;项目成本参数分配法、当量系数法、作业成本法及适宜的方法;病种成本采用项目叠加法、服务单元叠加法、参数分配法及适宜的方法
10	2023年12月	公立医院成本核算指导手册(征求意见稿)	国家卫健委办公厅、国家中医药局综合司、国家疾控中心综合司	数年后的《指导手册》变化很大。承接了前期的版本要点,按照《基本指引》、《具体指引》、《成本规范》进行大量的完善,并提出了科室分组、协作业务一对多,多对一的处理,详尽了科室&项目&病种成本核算案例,操作性更强。

### 3 《指导手册》实践的应用指导

手册分为十一章二十九节、80余小节,长达221页。从医院成本核算概念、组织结构、成本内涵开始,分别阐述了成本单元的设置及注意问题、成本数据采集及校验、科室成本核算及案例、医疗项目成本核算及案例、病种成本核算及案例、DRG成本核算及案例、成本报告和成本控制、成本核算信息化建设等。

### 4 实现了“一全二多”的转换衔接

“一全”是明确了更加全面的成本核算对象,将重点关注“医疗活动”的成本核算,到全面关注包括教学、科研、预防等“业务活动”的成本核算。具备条件的医院可以探索按照医疗、教学、科研、预防等进行成本核算,使医院全成本核算更加全面完整。

“二多”是开展和推进多维度、多层次成本核算,从会计核算着手,采用辅助核算等方式进行多维度各类成本数据的归集,开展医疗成本、医疗全成本、医院全成本核算;将临床科室分为门诊、住院单元,多层次开展科室、诊次、床日、项目、病种、DRG成本核算,同时将项目成本、病种核算方法进行了无缝对接。

### 5 增加了核算原则,突出“算为管用”

增加了重要性原则。在选择成本对象、开展成本核算时,对重要的成本核算相关要素,应当力求成本信息的精确性,对非重要的成本核算相关要素可适当简化。增加谁受益谁承担原则。要求根据谁从某一经济活动中受益,就由谁来承担相应的经济责任。确保成本归集与分摊过程中,经济责任的明确和公平分配,避免经济责任的混淆和不公正造成成本信息的严重失真。

增加权责发生制原则。医院一直惯性地运用“收付实现制”进行各种核算,在成本核算期间内,缺乏对大额的成本支出进行预提待摊的账务处理,在材料的使用上采用“以领代支”一次进行成本,造成核算期成本突增突减,影响成本信息的正确性,难以为医院管理提供高质量信息。

### 6 强调多种类型科室单元设置流程和方法

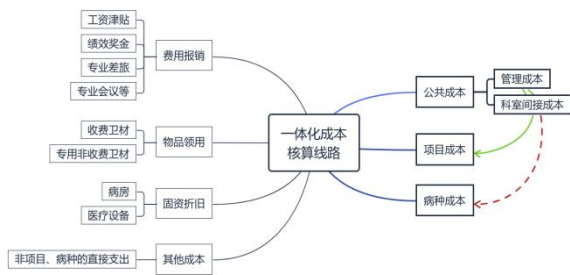
科室单元的设置看是简单,但是成本核算的关键环节,涉及到医院HIS、HRP等各个信息系统的关联关系,更是成本归集、分摊的核心要素。科室单元的设置要根据医院行政管理组织架构,结合人员、设备、房屋等资源信息是否相对独立,有可辨别的界限。科室单元的颗粒度要根据医院的规模、开展业务的特点、结合医院运营管理要求及成本数据采集和核算的可行性来设置。

### 7 医联体、医共体成本核算模式

随着医疗体制改革的进行,国家相继发布了加强“紧密型城市医疗集团”、“紧密型县域医共体”(以上两个紧密型简称“集团化”)建设文件,这种新型医疗卫生服务模式(比如独立法人与多法人运行模式)也给医院传统的成本管理模式提出了挑战。如果按照这种“不全成本”在多法人之间进行成本转移或结算,显然是不符合价值转移规律的。笔者认为:应该加强集团化内部劳务结算的研究与应用,在独立成员单位之间采用内部价格法,并根据“集团”的发展规划与管理目标要求,来建立集团化成本核算模式与内部结算方法。

### 8 一体化成本核算线路

“科室、项目、病种”成本核算是医院成本核算的三大核心,手册将此划为“三部分”,项目、病种成本核算都是在“科室”成本核算的基础上重新进行“二次分配与归集”,但“科室”作为成本对象是医院的特有现象,现行医疗定价中只有项目定价、病种定价,并无“科室”定价。其线路将发生变化如图:



## 9 智慧化发展

数字智慧化成本是医院成本核算中重要组成部分，是成本管理发展大趋势，就是要在与成本相关的运营管理、医疗服务

以及内部管理等所有环节的所有数据、流程、服务或产品以数字形式全面地进行记录、处理和管理都实现全面的数字化转型。展望未来，医院成本核算将在手册的核算方法的基础上，朝着“全量数字化”“智慧化”方向发展。利用人工智能和大数据分析技术进行数据挖掘，对医院成本核算文件解析及对业内各类医院成本核算方法与对应数据的 AI 分析，建立多种方式的人工智能核算模式，通过系列化、系统化，AI 成本核算系统将按照医院管理者的要求，对不同的业务科室、业务类型、核算对象进行多维度、分层次分别采用不同的成本核算方法进行核算，并完成成本报表编制与成本分析控制，进行成本绩效评估，提出改进措施的“智慧化”管理，助力医院精细化高质量持续发展。

## 参考文献:

- [1] 国家卫生健康委办公厅,国家中医药局综合司,国家疾控局综合司.关于印发《公立医院成本核算指导手册》的通知.(国卫办财务函[2023]377 号).
- [2] 国家卫生健康委,国家中医药管理局.关于印发公立医院成本核算规范的知.(国卫财务发[2021]号).
- [3] 财政部.关于印发《事业单位成本核算具体指引—公立医院》的通知(财会[2021]26 号).
- [4] 滕晓燕,赵艳,崔梦迪.大型公立医院智慧财务数智化平台设计与应用[J].中国卫生信息管理杂志.