

公立医院 成本核算与管理

主编 王大南 韩明惠



 辽宁科学技术出版社
LIAONING SCIENCE AND TECHNOLOGY PUBLISHING HOUSE

公立医院成本核算与管理

主 编 王大南 韩明惠

辽宁科学技术出版社

沈 阳

图书在版编目 (CIP) 数据

公立医院成本核算与管理/王大南, 韩明惠主编. — 沈阳: 辽宁科学技术出版社, 2013.4

ISBN 978-7-5381-7975-0

I. ①公… II. ①王… ②韩… III. ①医院-成本计算-中国 ②医院-成本管理-中国 IV. ①R197.322

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 055193 号

出版发行: 辽宁科学技术出版社

(地址: 沈阳市和平区十一纬路29号 邮编: 110003)

印刷者: 沈阳嘉侨彩色广告印刷有限公司

经销者: 各地新华书店

幅面尺寸: 142mm×210mm

印 张: 7

插 页: 1

字 数: 174千字

出版时间: 2013年4月第1版

印刷时间: 2013年4月第1次印刷

责任编辑: 卢山秀

封面设计: 魔杰设计

版式设计: 于 浪

责任校对: 合 力

书号: ISBN 978-7-5381-7975-0

定价: 26.00元

联系电话: 024-23280258

邮购热线: 024-23284502

E-mail: lnkj@126.com

http://www.lnkj.com.cn

本社法律顾问: 陈光律师

咨询电话: 13940289230

本书编委会

主 编 王大南 韩明惠

执行副主编 于润吉

副 主 编 黄志强 田崇阳 郑凤春 马月丹

编 委 赵剑冰 肖 莉 李旭霞 袁丽娜

邱卫红 阚程程 张鹏礼 侯贵春

前 言

公立医院成本核算和管理工作决定着公立医院的经营与发展,关系着卫生资源的有效利用、关系着群众看病就医费用的高低,是体现公立医院公益性、社会性、经济性的重要方面。对公立医院实施以成本核算为中心的成本管理,加强公立医院经营管理,降低其运行成本和患者就医费用,提高其经营绩效是贯彻实施新《医院财务制度》、《医院会计制度》的重点,是公立医院改革的重要内容。各类公立医院均应对公立医院成本核算和管理工作予以高度重视,采取有效措施,科学规范地开展成本核算和管理工作,促进公立医院经营管理进入精细化管理轨道,为降低群众就医费用,提高人民群众健康水平做出新的贡献。

目前,公立医院收支规模日益庞大,但经营管理却没能适应这种变化,普遍存在着高消耗、高支出、高成本经营问题。为改变医院管理者重收入、轻成本的状况,改变一些医院误将科室核算代替成本核算的状态,改变因没有掌握医院成本核算的程序与方法,致使公立医院成本核算工作质量不高、行为不规范的问题,辽宁省卫生厅决定启动辽宁省公立医院成本核算和管理工程。为配合这项工程的实施,辽宁省卫生厅依据新《医院财务制度》和《医院会计制度》,结合本省实际,组织人员编写了《公立医院

成本核算与管理》一书。

本书分12章、3个附录，比较系统地介绍了我国各个历史阶段国家对医院成本核算的基本要求，以便引起医院管理者对医院成本核算的关注；比较详细地讲述了医院成本核算的基础工作，以防止成本核算陷于盲目性；重点表述了成本核算的方法和程序，从而保证成本核算的可靠性、科学性、规范性；以成本核算为核心，扩展到了成本分析、成本控制、成本考核与评价、成本审计，以促进医院的全面成本管理；搜集了大量资料，介绍了其他地区的成本核算结果，以便于我省各级医院成本核算的比较，从而找出差距，采取措施，努力降低成本。

本书体系完整、内容全面、重点突出、深入浅出、便于理解、操作性强，对公立医院开展成本核算具有较强的指导性，适用于公立医院管理者，财会人员及医院工作人员使用。

由于时间较为仓促，加之公立医院成本核算和管理尚处于启动和尝试阶段，难免存在一些不足，希望广大读者提出宝贵的意见与建议。

编者

2013年2月

目 录

第一章 医院成本概述	001
第一节 成本的概念	001
第二节 医院成本核算的作用	003
第三节 医院成本核算的原则	006
第四节 医院成本的分类	010
第五节 医院成本核算的范围	014
第六节 国家对医院成本管理的要求	017
第二章 医院成本管理	020
第一节 成本管理的任务和目的	020
第二节 医院成本管理方法	022
第三节 医院成本管理的内容	025
第三章 医院成本管理的现状	028
第一节 医院成本核算工作迟迟打不开局面	028
第二节 转变观念,提高成本核算的自觉性	030
第四章 医院成本核算基础工作	032
第一节 建立领导机构	032
第二节 制定医院成本管理制度	033
第三节 加强成本意识的培训和教育	034

第四节	成本核算目标定位	035
第五节	做好消耗定额的制定工作	036
第六节	做好内部结算价格的制定工作	038
第七节	建立和健全各种物资的领用制度	038
第八节	提前做好计量工作	039
第五章	成本基础数据的提供	040
第一节	收入、药品消耗、折旧费、人员经费数据提供...	040
第二节	其他支出、医疗风险基金、无形资产摊销数据的 提供	042
第三节	卫生材料、水电暖费、房屋折旧费数据提供.....	044
第四节	业务量数据	044
第六章	医院成本核算程序	046
第一节	核算单元的确定	046
第二节	成本项目的构成	057
第三节	成本数据的归集	060
第四节	成本费用的分配	064
第五节	成本核算的关键环节	066
第七章	核算对象的成本计算	067
第一节	科室成本	067
第二节	诊次成本和床日成本	069
第三节	医疗服务项目成本	071
第四节	病种成本	074
第八章	成本报表	076
第一节	医院各科室直接成本表	076
第二节	医院临床服务类科室全成本表	079

第三节	医院临床服务类科室全成本构成分析表	080
第九章	医院成本分析	083
第一节	成本分析的意义和原则	083
第二节	成本分析的方法	087
第三节	成本分析的指标	096
第四节	成本分析的思路	099
第十章	医院成本控制	102
第一节	成本控制的目的和原则	102
第二节	成本控制的内容和方法	107
第三节	成本控制措施与重点	113
第四节	需要注意的问题	116
第十一章	医院成本考核与评价	118
第一节	成本考评的原则	118
第二节	成本考评方法	121
第三节	成本考评体系构建	124
第十二章	医院成本的审计	127
第一节	成本调查	127
第二节	成本审计的种类	128
第三节	成本审计程序	129
第四节	成本审计方法	131
第五节	成本审计的内容	132
附录1	部分医院成本核算结果	134
附录2	医院成本核算有关文件摘录	182
附录3	名词解释	192

动，生产资料只是一堆死东西。因此，发挥作用的是劳动力即活劳动，是生产过程中的决定性因素。凝结在新产品中的活劳动，除了能再生产劳动力价值以外，还能创造剩余价值，因此，活劳动是创造社会积累的唯一源泉。

在社会主义市场经济中，商品产品的价值仍然由三部分组成：①已消耗的生产资料转移价值；②劳动者为自己所创造的价值；③劳动者为社会创造的价值。从理论上讲，上述的前两部分，是商品生产价值中的补偿部分，它构成理论成本。

依据企业成本的理论，我们对医院成本的定义可以概括为：医疗活动过程中所耗费的生产资料转移的价值和医务人员为自己所创造价值的货币表现。也就是医院在医疗活动中耗费的资金总和。

生产资料转移价值包括药品、卫生材料、低值易耗品和其他材料的消耗、固定资产的磨损价值、无形资产的摊销价值、医疗风险基金提取价值以及其他物化劳动价值。医务人员为自己所创造价值包括基本工资、绩效工资、社会保障费、福利费等。

由于公立医院是事业单位，具有公益性质，其经营不是以追求收入为目的的，所以医疗服务价值的组成与企业是不一样的，它的价值就是成本，不包括劳动者为社会创造的价值。

应该指出的是，以上只从理论上说明成本的经济实质和它应包括的客观内容。在实际工作中，成本的开支范围是由国家通过有关法规制度加以界定的。所以，实际工作中的成本范围与理论成本所包括的内容是有一定差别的，如财产保险费、银行贷款利息、坏账损失等，其性质不属于成本的范围，但考虑到经济核算的要求，将其计入成本，使之得以必要补偿。当然，对于成本实际开支范围与成本经济实质的背离，必须严加限制，否则成本就丧失了理论依据。

另外，成本核算与绩效考核也有本质区别，从费用范围上

看，成本核算是按照成本计算对象归集和分配全部费用，而绩效考核是以科室为单位归集和分配列入考核的部分费用；从核算原则上看，成本核算是谁受益、谁承担费用，绩效考核是谁负责、谁承担费用；从作用角度出发，成本核算是经营决策的依据，医疗价值补偿的尺度和医疗收费定价的依据，绩效考核是落实经济责任制分权管理机制，保证医院计划的实现和对各项耗费进行控制；从与会计关系分析，成本核算实行单轨制，成本核算与会计数据一致，绩效考核实行双轨制，考核费用与会计数据不一致，所以医院不能以绩效考核方式代替成本核算。

第二节 医院成本核算的作用

国家对医院进行成本核算，十多年前就提出要求，但始终没有引起各级各类医院领导者的重视，究其原因是对成本在经济管理中的重要性作用认识不足。新医院财务、会计制度改革重点是强化预算管理和成本管理，并为满足成本核算的需要，在成本归集和分配及其核算，提供了可靠的基础数据和流程，并规范了成本报表体系，为医院开展成本核算提出强制性要求，事实上成本的经济实质决定了成本在经济管理中具有十分重要的作用。

一、成本是医院经营方向决策的依据

医院规模的扩大、新医疗技术的开展、临床科室的扩充、医务人员的增加、医疗设备的更新换代等，涉及医院经营方向的重大事项的确定，除满足人民群众医疗要求外，都必须考虑成本因素，只有成本低于医疗收费，医院才能有经济效益的实现。将成本作为医院经营决策依据的实例随处可见，某一县医院，国家投入2千万元进行改建，起初医院作出改造6万平方米门诊楼和病房楼的方案，经过成本测算，需要投资1.2亿元，除

利用国家投资外，还要向银行贷款1亿元，改建后一年可增加医疗净收入500~600万元，虽然净收入增加，可是增收部分不能抵偿支付银行的贷款利息。于是该医院改变了基建投资计划，确定减少一半的基本建设规模。还有一所医院，院长在审阅当年成本执行资料时，发现其中一个临床科室，只有支出，而有很少的收入，而且它的业务其他科室可以取代，院长毅然决然地拍板撤销了该科室。由此可见，为避免医院经营方向决策的失误，往往以成本的高低作为决策的依据。

二、成本是补偿医疗服务活动耗费的尺度

为了保证医疗服务活动不断进行，必须对资金耗费进行补偿，而成本就是衡量这一补偿份额大小的尺度。如果医院不能按照成本来补偿资金耗费，医院资金就会短缺，再生产就不能按原有规模进行。成本也是划分医疗经营耗费和净收入的依据，在一定业务收入中，成本越低，医院净收入就越高。有的医院当年业务收入增幅较大，可是由于对成本管理失控，支出增长幅度大于收入增长幅度，其收支结余反而降低。可见，成本作为补偿医疗服务活动耗费尺度的作用，对医院发展有着重要的影响。

三、成本是综合反映医院工作质量的重要指标

成本是一项综合性医院指标，医院经营管理中各方面工作业绩，都可以直接或间接地在成本上反映出来。例如，专用医疗设备利用情况、卫生材料的消耗、节约与浪费、劳动生产率的高低、医疗技术和医疗服务的好坏、日常公用支出的控制、卫生技术人员的合理配置、行政和后勤人员的优化比例等都可以通过成本反映出来。

成本既然是综合反映医院工作质量的指标，因而对医院的考评、对临床科室的绩效管理，应当以成本的计划、控制、监

督为主，促使医院各科室加强经营管理，努力降低成本，提高经济效益。

四、成本是制定医疗服务价格的一项重要因素

在商品经济中，医疗服务价格是医疗价值的货币表现。医疗服务价格应大体符合医疗服务价值。但是现阶段，人们还不能直接计算出医疗服务价值，而只能计算成本，通过成本相对地掌握医疗服务价值。辽宁省在2003年公布近4000多种医疗服务价格，其绝大多数医疗项目收费标准的制定，是通过成本测算后的结果作为参考依据。2011年辽宁省在大连医科大学附属一院和鞍山市中心医院开展单病种收费试点工作，其14项单病种收费价值的确定，也是依据成本的测算。

当然，医疗服务定价是一项复杂的工作，应考虑的因素很多，例如对政府举办非营利性医院医疗服务价格的制定，还要考虑财政正常补助、药品结余弥补、医疗服务亏损、社会平均成本以及市场供求，对政府支持的中医院、精神病医院、传染病院等专科医院，在医疗服务项目价格制定时，要给予适当照顾。所以，医疗服务成本不是制定医疗服务价格的唯一依据，只是一项重要因素。

五、成本是开展医疗市场竞争的先决条件

医疗市场竞争除技术、服务、环境的竞争外，主要靠价格竞争，按照市场机制原则，价格越低，吸引病人越多。而降低医疗服务价格，不能超过医院经济承受能力，不能低于成本收费，所以降低医疗服务价格，首先必须降低医疗成本。目前，民营医院呈现迅猛异常发展的态势，他们为和公立医院开展有序竞争，往往以低收费赢得病人的信任和认可。在没有政府补助收入的情况下，他们敢于比公立医院低收费，主要靠低成本开展竞争。

哈佛大学教授迈克尔·波特20世纪80年代所著的《竞争优势》和《竞争战略》被美国500家大型企业的经理奉为必读的“圣经”。低成本竞争战略是指企业在提供相同产品和服务时，其成本或费用明显低于行业平均水平或主要竞争对手的竞争战略。其定义是通过成本优势使企业在相同的规模条件下取得更大的盈利，或积累更多的发展基金，或在不利的经营环境中取得更强的生存发展能力，达到事半功倍的效益。低成本竞争战略不仅是企业在竞争中取胜的法宝之一，它同样适用于医院，正确理解和运用低成本竞争战略，可使医院处于最理想的竞争位置。

随着卫生医疗体制改革的不断深入，医院成本核算越来越体现出其重要性：一方面，在卫生资源有限的情况下，依靠降低成本，向社会提供更好更多的卫生服务；另一方面，科学的成本核算是制定医疗机构合理收费标准的依据，也是上报财务情况说明的附表。因为在新医院会计制度总说明中，要求医院财务情况说明书包括成本核算及控制情况。

第三节 医院成本核算的原则

医院成本核算已经成为财务管理的重要组成部分。对此，国家和新《医院财务制度》对医院成本核算的基本原则提出了具体的要求，医院成本核算只有遵循基本原则，才能加强成本管理，规范成本分析和控制，完善成本考核和评估。

成本核算应遵循的基本原则包括合法性、可靠性、相关性、分期核算、权责发生制、按实际成本计价、收支配比、一致性和重要性等原则。

一、合法性

合法性原则是指计入成本的费用应符合法律法规的规定，

从理论上说明成本的经济实质和它应包括的客观内容与成本实际开支范围有一定的差别。在实际工作中，成本的开支范围是由国家通过有关法规制度加以界定的。医院发生的费用，哪些计入成本开支范围，哪些不准计入成本开支范围，必须严加限制。成本核算失去政策依据，就会造成成本的混乱。例如，为购置和建造固定资产和无形资产的资本性支出，按照国家规定，不能计入医院成本支出，如果计入了，待以后提取固定资产折旧和无形资产摊销，就会造成成本的重复列支。

二、可靠性

可靠性原则是指医院提供的成本信息应符合国家宏观经济管理的要求，满足相关单位进行预算管理的需要和加强内部管理的需要。成本报告应当以实际发生的经济业务为依据，客观真实地记录、反映各科室的各项成本情况，做到内容真实、数据准确、资料可靠。如果不能客观反映医院成本的真实情况，成本核算就失去了存在价值，甚至会误导领导的经济决策。

三、相关性

相关性原则是指与决策相关，提供的成本信息有助于决策，如果成本信息的提供，对经济决策并没有什么作用，成本核算工作同样没有发挥它应有的作用。有些医院提供的成本报告虽然篇幅很大，报表很多，但很多内容是泛泛而谈，套话连篇，就明显不符合相关性原则。

四、分期核算

分期核算原则是指成本核算应和财务管理、会计核算的时间相一致。目前，医院成本是按月核算，其成本核算分期与会计核算的会计期间要相同，保证有关数据的一致性。

五、权责发生制

权责发生制原则是指凡是当期已经实现的收入和已经发生的应当在当期负担的支出，不管款项是否已经支付，都应该作为当期的收入和支出进行处理。不属于当期的收入和支出，即使款项已实际发生了收付，也不应作为当期的收入和支出入账。如应收在院病人医疗款，不论现金是否收到，均作为医疗收入处理；医院发生的预提费用，尽管现金未有支付，也要作为医疗业务成本支出；医院应付的社会保险费，应付水电费，应付房屋及建筑物维修费等，在账款未支付前，也要列入当期费用。医院实行权责发生制会计基础是为了体现医院在成本管理特点方面提出的要求。

六、按实际成本计价

按实际成本计价原则指医院的各项财产物资应当按照购入取得或购建取得时的价格入账，除国家特殊规定以外，不能按现行成本记账，不应当自行调整账面价值。资产价值按原始成本或历史成本入账是因为资产的成本是实际发生，有客观依据，便于核查，也容易确定，比较可靠。

七、收支配比

收支配比原则是指其经营支出与相关的收入应当配比，收支配比具体体现在三个方面：

一是收入应当和收入取得时付出的成本、费用相比配，如医院取得的医疗收入要与取得收入时发生的人员经费、固定资产折旧费、无形资产摊销费、医疗风险基金提取费、药品和卫生材料消耗费、日常公用支出、对个人家庭补助支出、固定资产修理费相比配。

二是某个具体职能部门的收入应当和部门的成本、费用相

配比，如外科收入应当与外科支出相配比。

三是一定财务管理和会计期间的收入和期间的成本费用相配比。这是从时间上配比原则的要求。保证收支配比原则才能反映真实的经济效益。

八、一致性

一致性原则是指各个期间的费用的财务管理制度、会计处理方法、程序和依据应当前后一致，不得随意变更。例如，医院发出库存物资，上半年按先进先出法计价，下半年采用加权平均法计价，形成了会计处理方法前后期的不一致。再比如，专用医疗设备在一段时期采用平均年限法计提折旧，在另一段时间改为工作量法计提折旧，造成固定资产计提折旧的依据前后期的差异。如果前后各期采用不同的会计方法和程序，成本信息口径不一致，就会对费用发生趋势作出错误的判断。

如果医院根据特殊需要，对会计处理方法若发生变动，则应将变动情况、原因和对医院成本的影响，在相应的报告和报表中进行详细的反映或者注明。

九、重要性

重要性原则是指对于主要部门、主要业务部门影响比较大的费用支出，应当采用详细的方法进行分配计算，对于一般的费用支出和对成本影响不大的费用支出，在有充分依据的情况下，可以采用合理的方法进行适当的合并。如，对于消耗水、电、气的“大户”应当首先计算“大户”的水、电、气消耗，其他部门和科室可按人员比例分摊。房屋及建筑物的折旧费，应当按占用和使用面积计算折旧费，坚持重要性原则的好处，一方面可以保证合理分摊费用，另一方面简化计算分配。

成本核算遵循的基本原则，可以用示意图1-1表示。