

# 医院

周文贞 秦永方 陈瑛 / 主编

# 成本核算

YI

YUAN

CHENG

BEN

HE

SUAN



中国经济出版社

[www.economyph.com](http://www.economyph.com)

# 医院成本核算

周文贞 秦永方 陈瑛 主编

中国经济出版社

## 图书在版编目(CIP)数据

医院成本核算/周文贞,秦永方,陈瑛主编. —北京:中国经济出版社,2001,12

ISBN 7-5017-5242-7

I. 医… II. ①周… ②秦… ③陈… III. 医院—成本核算  
IV. R197.322

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 030538 号

责任编辑:苗青

封面设计:白长江

## 医院成本核算

周文贞 秦永方 陈瑛 主编

中国经济出版社出版发行

(北京市百万庄北街3号)

邮政编码:100037

新华书店经销

北京市英杰印刷厂

开本:850×1168 1/32 印张:12 字数:314千字

2002年2月第1版 2003年1月第2次印刷

ISBN 7-5017-5242-7/F·4231

定价:26.8元

# 《医院成本核算》编委会

主 审:张重刚

主 编:周文贞 秦永方 陈 瑛

副主编:(以姓氏笔划为序)

马改娣 王筱玲 刘丽音 李书亮

张义业 张红妹 张炳军 庞 涛

孟淮燕 胡玉婷 梁 超 谢社林

雷 颀 雷作栋

编 委:(以姓氏笔划为序)

马改娣 王筱玲 刘丽音 陈 瑛

李书亮 张义业 张红妹 张炳军

张重刚 周文贞 庞 涛 孟淮燕

胡玉婷 秦永方 梁 超 谢社林

雷 颀 雷作栋

## 前 言

随着社会主义市场经济在我国的建立与逐步完善,医疗保险制度改革、医药卫生体制改革、药品生产流通体制改革的三改联动,以及我国加入 WTO,医院面临着巨大的挑战,医疗行业的竞争将更加激烈,加强医院成本核算,降低服务成本将成为提高医院竞争能力的重要手段。

医院成本核算是现代医院管理系统的一个子系统,是一项涉及面广且较为复杂的系统工程,在一定程度上医院成本核算的内涵已扩展至成本管理,贯穿于医院业务活动的全过程,包括成本预测、成本计划、成本决策、成本计算、成本控制、成本考核和成本分析,是全员管理、全过程管理、全环节管理和全方位管理。

加强医院成本核算管理,能准确及时地计算医院业务活动中成本消耗,客观反映不同成本对象成本的变化情况,促进医院管理的科学化、现代化,改革医院经济管理,提高医院管理水平;增强医院员工的成本观念,节支降耗,增强医院竞争能力,促进医院走优质、高效、低耗、可持续发展之路,使人民群众享受质优价廉的医疗卫生服务;同时也为科学制定医疗服务价格和完善医院补偿机制提供考核依据。

本书从我国医院实际情况出发,总结我国医院开展成本核算的经验,并借鉴国外医院以及我国企业成本核

算的先进理论和方法,以财政部、卫生部最新颁布实施的《医院财务制度》和《医院会计制度》为依据,以有关医院改革文件政策为指导,理论联系实际,努力构建符合医院行业特点的成本核算体系,基于此目的,我们编写出版了《医院成本核算》一书。

全书共分十五章,比较系统全面地介绍了医院成本核算的理论和方法,力求理论的系统性、全面性和创新性,侧重实用性和可操作性,内容深入浅出,理论联系实际,通俗易懂,是领导、经济管理人员开展成本核算的理想工具用书,既可作为高等院校卫生经济、医院管理专业的培训教材,也可作为卫生财会管理部门、物价部门的参考用书。

本书由周文贞、秦永方、陈瑛同志拟定编写大纲,组织一批长期从事医院经济管理,并具有一定经验的专业人员,成立编委会撰写而成的。全书由周文贞、秦永方同志进行修改和总纂,张重刚同志主审定稿。

医院成本核算在我国尚处于初级阶段,其理论和实务都处于探索之中,随着卫生改革的不断深入,其理论和实务的内容都会不断地丰富和更新,加之作者水平有限,书中难免有不妥之处,恳请广大读者批评指正。

本书编写过程中,参考了有关书籍和文献,在此一并表示谢意。

《医院成本核算》编委会

2002年元月

## 目 录

**第一章 绪论**

- 第一节 成本概述 ..... (1)
- 第二节 从成本管理到成本会计 ..... (4)
- 第三节 成本的内涵与实质 ..... (10)
- 第四节 成本的形态与分类 ..... (15)
- 第五节 成本核算方法的种类 ..... (18)

**第二章 医院成本核算与管理**

- 第一节 医院成本的涵义和作用 ..... (22)
- 第二节 医院成本的内容和种类 ..... (26)
- 第三节 医院成本核算概述 ..... (34)
- 第四节 医院成本核算与管理的基本要求 ..... (38)
- 第五节 加强医院成本核算与管理是提高  
医院两个效益的关键 ..... (46)

**第三章 医院成本核算与管理体系**

- 第一节 医院成本核算与管理状况 ..... (53)
- 第二节 建立医院成本核算与管理体系的要求和内容 ..... (57)
- 第三节 医院成本核算与管理的组织系统 ..... (61)
- 第四节 建立健全医院责任成本会计体系 ..... (67)

**第四章 医院成本预测**

- 第一节 医院成本预测概述 ..... (72)

第二节	医院成本预测的内容和程序 .....	(76)
第三节	医院成本预测的方法 .....	(79)
第四节	医院成本计划指标的预测 .....	(86)
第五节	医院期中成本预测 .....	(89)
第六节	利用本量利分析预测成本 .....	(94)
<b>第五章 医院成本决策</b>		
第一节	医院成本决策概述 .....	(102)
第二节	医院成本决策的程序和方法 .....	(104)
第三节	医院成本决策的相关因素 .....	(108)
第四节	成本决策的应用 .....	(114)
<b>第六章 医院成本计划</b>		
第一节	医院成本计划概述 .....	(118)
第二节	医院成本计划的编制要求和程序 .....	(122)
第三节	医院成本计划的编制 .....	(126)
第四节	费用预算的编制方法 .....	(134)
<b>第七章 医院成本控制</b>		
第一节	医院成本控制概述 .....	(141)
第二节	医院成本控制的原则 .....	(148)
第三节	医院成本控制的内容和基础准备工作 .....	(152)
第四节	医院成本控制的基本方法 .....	(157)
第五节	医院成本的日常控制 .....	(164)
<b>第八章 医院成本费用要素核算</b>		
第一节	医院成本核算的一般程序和基本原则 .....	(170)
第二节	医院成本核算的特点 .....	(175)



第三节	人员费用的核算	(180)
第四节	药品材料物资费用的核算	(185)
第五节	折旧费和其他费用的核算	(191)
第六节	医院待摊费用和预提费用的核算	(193)
<b>第九章 医院有关成本核算</b>		
第一节	院级成本核算	(199)
第二节	医院科室成本核算	(209)
第三节	项目成本核算	(227)
第四节	诊次床日成本核算	(234)
第五节	单病种成本核算	(238)
第六节	自制制剂成本核算	(244)
<b>第十章 医院成本信息</b>		
第一节	医院成本信息系统	(249)
第二节	医院总成本报表的编制和分析	(253)
第三节	医院科室成本表的编制和分析	(262)
第四节	单元成本表的编制和分析	(266)
<b>第十一章 医院成本分析、考核与检查</b>		
第一节	医院成本分析概述	(272)
第二节	医院成本分析的方法	(278)
第三节	医院成本执行情况分析	(284)
第四节	医院成本考核	(291)
<b>第十二章 医院成本核算与管理有关指标体系</b>		
第一节	医院基本情况指标	(296)
第二节	医院统计指标	(298)

第三节	医院财务指标·····	(300)
第四节	医院成本管理绩效评价指标体系·····	(303)
<b>第十三章</b>	<b>医院成本和费用的审计</b>	
第一节	成本费用审计的意义和目标·····	(310)
第二节	成本和费用审计的策略和方法·····	(313)
第三节	医院成本费用内部控制系统及其审评·····	(316)
第四节	成本和费用的实质性测试·····	(321)
<b>第十四章</b>	<b>医院质量成本管理</b>	
第一节	医院质量成本概述·····	(325)
第二节	医院质量成本预测、计划与核算·····	(327)
第三节	医院质量成本控制与分析考核·····	(329)
<b>第十五章</b>	<b>医院经济管理 with 核算</b>	
第一节	医院经济管理·····	(334)
第二节	医院经济核算·····	(338)
第三节	科室经济核算管理·····	(342)
第四节	医院经济效益与社会效益·····	(349)
附录	××医院成本核算管理办法·····	(353)

# 第一章 绪 论

## 第一节 成本概述

### 一、成本概念

成本是商品经济的范畴,确切地说,它是在商品生产发展到一定阶段之后,才逐渐形成和完善起来的,所以说成本是商品经济的产物,随商品生产而产生,并随商品交换而发展,是衡量经营管理水平高低的一个重要指标,是会计理论中一个重要的经济概念。

成本是生产中所耗费的生产资料和必要价值的货币表现。它一般分为理论成本和实际应用成本。理论成本是广义的,通常是指在正常生产、合理经营条件下的社会平均成本,它可作为预测产品成本水平高低的标准,衡量社会产品经济效果尺度的参考。马克思剩余价值理论学说中的成本,是指生产商品的价值中物化劳动价值和活劳动价值的货币表现,用公式表示是  $W = C + V + M$ , 其  $C + V$  的部分就是用以补偿消耗的生产资料和活劳动,构成商品的成本价格,  $M$  部分为剩余价值,转化为利润,不包括在成本之内。马克思剩余价值理论学说,即从耗费角度,指明了成本是由物化劳动和活劳动中的必要劳动的价值所组成;同时,又从耗费角度,指出了成本是商品价值中必须取得补偿的部分;成本是耗费与补偿的统一。马克思的成本价格理论,其基本原理同样适用于我国社会主义市场经济,由于所有制不同,赋予了新的内涵。社会主义的产品价值由以下三部分组成:一是生产经营过程中耗费的物

化劳动价值(C),即已耗费的劳动工具和劳动对象的价值之必要劳动部分;二是劳动所创造的价值(V),即活劳动消耗中的必要劳动部分;三是劳动者为社会所创造的价值(M);其C+V即产品价值中物化劳动转移价值和活劳动中必要劳动所创造价值的货币表现,是社会必要劳动量,即劳动量的平均数,形成了社会平均成本,是成本水平的客观标准。因此,马克思学说中的成本概念,是测算理论价格的依据,也称为理论成本。

实际应用成本是按照现行制度有关成本开支范围的规定,以正常生产经营活动为前提,根据生产过程中实际消耗量和实际价格计算出来的,是成本概念的具体化。构成成本经济内容的生产经营费用,是生产耗费的货币表现,但这种耗费和支出是相对主体而言的。如日本大藏省颁布的《成本计算标准》中把成本叙述为:“成本实质是经营者为获得一定的经营成果而消耗的物质资料和劳务价值的货币表现。它具有以下特点:(1)成本是消耗的价值;(2)是经营过程中转移到一定产品(经营成果)上的价值;(3)是与经营目的相联系的;(4)是指在正常经营状态下形成的成本”。美国会计学会在1951年提出的《成本概念与标准委员会报告》把成本表述为:“成本是为实现一定目的而付出的(或可能付出的),用货币测定的价值牺牲”,也就是说,成本是为实现一定目的而支付的(或应支付的),可用货币衡量的代价。美国会计师协会1957年发布的《第4号会计师名词公报》指出:“成本系指获取财货或劳务而支付的现金或转移其他资产,发行股票,提供劳务或发生负债,而以货币衡量的数额。成本可以分为未耗与已耗;未耗成本可由未来的收入负担,例如存货、预付费用、厂房、投资、递延费用等属之;已耗成本不能由未来的收入负担,故应列为当期收入的减项,或借记保留盈余,例如出售产品或其他资产的成本及当期费用属之”。从以上这些表述都说明了成本经济内容的共性。

不同的会计领域对成本概念的理解不尽相同,在传统的财务

会计领域,从正确核算企业的财务状况和准确计量企业的经营成果的要求出发,我们可把成本定义为:在一定条件下,企业为生产一定种类产品所发生的各种资财耗费的货币表现。而现代管理会计以企业内部经营管理为服务对象,履行着预测、决策、控制、规划和业绩考核评价等职能,这就需要根据各种职能的要求来核算和提供符合各种用途的成本信息,因此把成本定义为:企业在生产经营过程中对象化的,以货币表现的,为达到一定的经济目的而应当或可能发生的各种经济资源的价值牺牲或付出的代价。显然现代管理会计中的成本概念的内涵和外延要广泛得多,成本不仅仅是一种资财的耗费,也可以是一种因放弃某个机会而未能获得的收益;成本归集的对象不仅仅是产品,也可以是生产经营过程中的其他客体,如企业内部的某个单位等;成本记录、计量的内容,不仅是过去已经发生的,也可以是将来应当或可能发生的。

由此可以看出,成本概念是多样化的,为不同的目的有不同的成本。

### 二、费用概念

美国会计师协会 1957 年发布的《第 4 号会计名词公报》对费用的定义为:“最广泛之费用,系指可由收入中减除的一切已耗成本。在损益表中,已耗成本常有各种不同之名称,包括成本、费用或损失,例如销货成本、营业费用、销售费用及出售资产损失。”

费用有广义和狭义之分,广义的费用包括损失在内,狭义的费用不包括损失。企业的所有支出,不一定都能获得收益,如果成本消耗后不能获得收益,则支出变成损失;如能获得收益,则为费用。所以,费用是产生收益而丧失的成本。

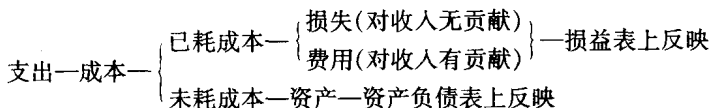
### 三、损失概念

美国会计师协会 1957 年发布的《第 4 号会计名词公报》对损

失的定义为：“损失系指：(1)就广泛而言，为某期间所有费用超过收入的数额，或(2)当资产出售、废弃或因意外灾害或冲销而致全部与局部毁损时，其成本超过相关收入的部分。若损失的发生系因上述(2)的情况时，应列为收入之减项，因其属于广义之费用。”

根据以上定义，可见损失是无补偿的已耗成本，也即对企业产生收入的活动毫无贡献的已耗成本，它分两种，一为费用超过收入部分；一为对收入没有贡献部分。

#### 四、成本、费用、损失的关系



## 第二节 从成本管理到成本会计

### 一、成本管理的起源

早在中世纪，英格兰的同业工会就建议同业会员使用详细的原材料和劳动力成本信息，用以证明其供给未来顾客产品的质量。但是在19世纪之前，企业与其他独立经济主体所进行的，几乎所有的实施各自职能的交易活动，都是在制造过程中进行的。当大量的复杂活动发生在企业外部，并且企业大部分投资决策由外部利益集团制定时，财务会计系统这一官方的交易记录，就能为企业经营效率和获利能力的评估，提供充分的信息依据。

成本管理系统的起源可以追溯到19世纪初出现的多层次的企业管理，如军工企业、纺织企业等。这些企业的构成一致，都是在单一经济组织内完成多步骤产品生产，企业可以充分利用规模经济的优势，在资本相对集中的生产条件下雇用大量的工人从事生产。通常情况下，制造企业的厂址都是选择在可利用能源较近

的地区,这使得设在城区总厂与厂区有一定的距离,需要反映厂区内各步骤生产效率的信息,以取代过去从市场交易中获取的信息,同时,总厂也需要建立一个信息系统以激励边远厂区的管理者,评价厂区管理者和工人的工作效率。

19世纪中叶,铁路业的产生和迅速发展,极大地推动了成本管理系统的的发展。铁路业是当时人类创造的规模最大,经营最复杂的企业组织,铁路的经营跨越广泛的地理空间,富有创意的铁路业管理者发明了管理铁路经济业务计量指标,如每吨公里成本,每位顾客公里成本,经营比率等指标,用以帮助管理者评估其经营业绩。

19世纪末,大的商业企业发展起来,这些大的商业企业,同样需要计量指标来评估企业内部经营的效率,传统的制造企业的业绩计量指标,对评价零售企业的采购、贮存和销售活动已失去相关性。这些商业企业相继采用了毛利(销售收入减购买成本及经营成本)、存货周转率(销售与存货之比)等指标来评价企业的获利能力和存货的周转速度。

在此期间纺织业、铁路业、钢铁业和商业的管理者都已建立起相应的计量指标,激励和评价企业内部经营的效率,这些计量指标是按明确的产品类型和经营过程建立起来的,它们有一个共同的特征,都已通过将投入的资源转化成完工产品或销售收入来计量经营效率。即使它们的生产过程十分复杂,涉及多步骤的转换和加工,企业生产的产品类型仍很集中,这使企业使用简单的产出汇总指标用来激励和评价企业的经营效率。

19世纪中叶出现的金属制造业,由于生产不同类别的完工产品,完工产品耗用的资源也千差万别,为了对企业的生产效率进行系统的分析评价,弗雷德里克·泰勒(Frederick Taylor)与其同行一道建立了许多新的成本计量指标。他们通过深入研究生产过程特点,重新设计原材料和工种流动,将复杂的生产过程分解成简单的

更容易控制的生产过程,目标是简化工作流程,使管理者更有效、更有能力监视工人的努力程度,对于金属制造业,由于产品种类多样,间接费用或辅助成本高,使得工程师和管理者须找出这些高比例的间接费用分配到具体产品中的方法,许多简单的间接费用分配方法,如直接人工小时分配率,直接人工工资分配率应运而生。

20 世纪初发展起来的从事多种经营的综合性企业,为成本管理系统的发展进一步创造与创新提供了机会。

## 二、成本会计的发展

成本管理是管理者在满足客户需要的前提下,在不断地降低与控制成本的过程中所采取的一系列行为。

成本会计是基于生产发展的需要而逐步形成和发展起来的。随着社会经济发 展,先后经历了早期成本会计,近代成本会计和现代成本会计三个阶段,才逐步成长完善起来。

### (一) 早期成本会计阶段(1880~1921 年)

成本会计起源于英国,后传入美国和其他国家。随着英国商业革命完成,用机器代替了手工劳动,用工厂代替了手工工场,企业规模逐渐扩大,出现了竞争,生产成本得到普遍重视。英国会计人员为了满足企业管理上的需要,对成本计算进行研究,起初在会计账簿之外,用统计方法来计算成本。为了提高成本计算的精确性,适应企业外审计人员的要求,将成本计算同普通会计结合起来,形成了成本会计。当时的成本会计仅限于对生产过程中的生产消耗进行系统的汇集和计算,用来确定产品生产成本和销售成本,所以也称为记录型成本会计学,在这一时期,成本会计取得了以下进展。建立材料核算和管理办法,建立工时记录和人工成本计算方法,建立间接制造费用分配方法,制造业根据生产特点,利用分批成本计算法计算产品成本。1885 年出版了梅特卡夫(H. mertcalfe)著的《制造成本》一书。1887 年英国电力工程师加



克(E. garcke)和会计师弗尔斯(J. m. Fells)合著的《工厂会计》出版,这本书对于成本会计的建立,具有极为重要意义,被认为是19世纪最著名、最有影响的成本会计专著。早期研究成本会计的会计专家劳伦斯(W. B. Lawrence)对成本会计作过如下定义:“成本会计就是应用普通会计的原理、原则,系统地记录某一工厂生产和销售产品时所发生的一切费用,并确定各种产品或服务单位的单位成本和总成本,以供工厂管理当局决定经济的、有效的和有利的产销政策时参考”。1919年美国成立了全国成本会计联合会,同时英国也成立了成本和管理会计师协会。他们为成本会计的管理和方法基础的奠定作出了贡献。

## (二)近代成本会计阶段(1921~1945年)

20世纪初,资本主义企业推行泰罗制度,得到了资本家的普遍重视,先后在美国广泛推行,以后又传播到世界各工业发达国家,泰罗的科学管理方法,也给成本会计提供了启示。于是美国会计学家提出的标准成本制度脱离实验阶段而进入实施阶段,为生产过程成本控制提供了条件。实行标准成本制度后,成本会计不只是事后计算产品的生产成本和销售成本,还要事先制定成本标准,并据以控制日常的生产消耗与定期分析成本,这样会计的职能扩大了,发展成为管理成本和降低成本的手段,使成本会计的理论和方法有了进一步完善和发展,形成了管理会计的雏形。

在这一时期,成本会计的应用范围也从原来的工业企业扩大到各种行业,并深入应用到一个企业内部的各个主要部门,在这一阶段后期,美国尼科尔森(J. L. Nicholson)和罗尔巴克(F. D. Rohrbach)合著的《成本会计》及陀耳(J. L. Dohr)著的《成本会计原理和实务》等不少成本会计名著出版,从而使成本会计具备了完整的理论和方法,形成了完全独立学科。这一时期英国会计专家杰·贝蒂(J. Batty)对成本会计的定义和表述是:“成本会计是用来详细地描述企业在预算和控制它的资源(指资产、设备、人