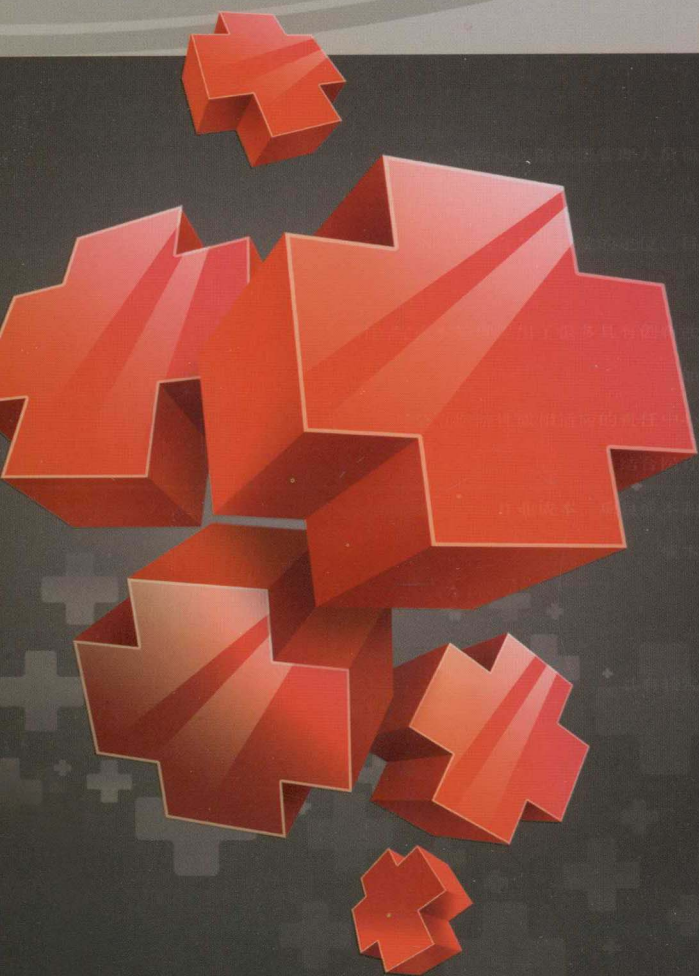


公立医院 成本管理理论与实务

Gongli Yiyuan Chengben Guanli Lilun Yu Shiwu

胡守惠 著



中国财政经济出版社

公立医院成本管理理论与实务

胡守惠 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

公立医院成本管理理论与实务/胡守惠著. —北京: 中国财政经济出版社, 2012. 1

ISBN 978 - 7 - 5095 - 3280 - 5

I. ①公… II. ①胡… III. ①医院 - 成本管理
IV. ①R197.322

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 242249 号

责任编辑: 樊清玉

责任校对: 王 英

封面设计: 郁 佳

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 88190406 北京财经书店电话: 64033436 84041336

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

880×1230 毫米 32 开 10.25 印张 280 000 字

2012 年 1 月第 1 版 2012 年 1 月北京第 1 次印刷

印数: 1-3 060 定价: 30.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 3280 - 5/F · 2776

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

质量投诉电话: 010 - 88190744

序

序

随着我国医改的深入，医院成本工作越来越受到政府及医院管理者的重视。首先，公立医院要体现公益性，必须探索如何通过加强管理来解决病人看病贵的问题，通过成本管理，讲求医疗技术的经济效益，有效降低医院成本，实现医院运营的低耗高效，从源头上有效减轻病人的经济负担；其次，医疗服务价格的制订、财政补助政策及补偿水平的确定、单病种付费制度的实施、医院绩效考核评价及医院成本控制等均需要通过成本核算提供各项成本信息；第三，作为具有独立经济“人”资格的医院，必定也必须在运行中重视成本管理，关注投入与产出关系，合理配置和利用医院现有医疗资源，不断挖掘和充分利用潜在力量，努力降低各种消耗，以较少的卫生资源消耗得到更大的社会效益和更好的经济效益；第四，随着医疗保险范围的逐步扩大，按病种支付结算方式的逐步推开，更是促使医院要在提供优质服务的同时，必须重视成本管理，以尽可能低廉的价格服务病人；第五，随着医院管理的深入，成本管理还将广泛服务于医院的战略管理，通过战略成本管理和价值链分析，简化、优化业务流程，减少不必要的流程、环节及作业，或以低成本高效率的作业流程代替原有流程作业，达到优化、规范业务流程之目的。但从我国医院的现状看，成本管理尚处在初级阶段。医院成本管理工作起步晚，实践探索和理论研究都还不够，由于医院服务产品生产的多样性、复杂性，与企业相比有显著不同的特点，在成本核算与管理上无法照搬企业的一套做法，因此，医院成本核算与管理系统的建立需要进一步探索和努力。

财政部、卫生部新颁布将于2012年1月1日起实施的《医院财务制度》、《医院会计制度》，首次系统地对医院成本管理提出了明确的要求，这必将使医院成本管理工作进入一个新的发展时期。无论是财政部门还是医院管理人员、会计人员，以及医院成本管理理论研究人员，均迫切需要一本既具有理论高度，又切

合医院实际并具有实践指导意义的用书。

《公立医院成本管理理论与实务》一书作者正是抓住了这一机遇，找准了医院管理的薄弱环节，从成本会计的一般理论出发，紧密结合公立医院的战略定位、目标及业务特点和成本特性，以医院的目标为导向，运用大量案例对医院成本核算、责任成本管理、质量成本管理、作业成本管理、战略成本管理及医院成本管理实施等提出了切合实际并具有操作性的方法。特别是根据公立医院的公益性性质，在医院责任成本管理制度中提出了全新的责任中心划分方法及考核指标体系；根据医疗服务产品的特点，从多个视角对医院科室成本、作业成本、医疗服务项目成本和病种成本的计算程序和方法进行阐述，系统地设计了以当量法为基础的医疗服务项目成本计算方法体系等，都具有独到的见解和创新的思维。此书既为读者开拓了宽广的视野，同时也为实务操作提供了有效的指导。

此书作者从20世纪80年代开始一直在省级大型医院及卫生系统财会管理工作岗位从事专业工作，财会专业知识扎实，有较高的理论水平，并不断跟踪最新理论成果，熟悉国家宏观经济政策及卫生政策，熟悉医院业务，专业视角开阔，具有丰富的行业财会管理经验。作者的工作历程，正是我国医院经济管理起步、发展及不断探索和完善的过程。此书是他30年医院财会实践经验积淀的体现，更是近十年来设计、组织和实施全省医院成本管理工作的总结和提炼。多年来，作者致力于医院成本管理理论研究与实践探索，主持设计医院成本核算方法体系，组织开展全省医院成本核算工作，积极进行全省医院成本会计人员培训，并先后在《中国卫生经济》、《会计之友》等国家级专业杂志上发表多篇关于医院成本管理方面的高质量论文。

我与作者相识多年，虽在不同的工作岗位，但对财务会计都有共同的关注和爱好，见作者通过多年的努力已获得著书立说的成就，也甚感欣喜，愿将此书推荐给广大读者分享。

罗石林

2011年12月15日

目 录



1

目
录

第一章 导 论 (1)

第一节 公立医院成本管理的意义 (1)

第二节 公立医院成本管理现状 (7)

第二章 公立医院成本管理目标与特点 (14)

第一节 公立医院的定位与目标 (14)

第二节 公立医院成本管理目标 (19)

第三节 公立医院成本管理的特点及现实环境 (26)

第三章 基于成本信息的公立医院成本计算 (30)

第一节 如何确定公立医院的成本计算对象 (30)

第二节 如何确定公立医院的成本项目 (38)

第三节 公立医院成本计算 (41)

第四节 医院成本账表体系 (90)

第五节 公立医院成本开支范围 (104)

第四章 基于业绩评价的公立医院责任成本管理

..... (107)

第一节 公立医院分权管理与责任中心 (107)

第二节 公立医院责任成本管理 (113)

第三节 公立医院责任成本的计算 (120)

第四节	公立医院责任成本的评价与考核	(133)
第五章	公立医院质量成本管理	(142)
第一节	公立医院质量成本的内涵与特点	(142)
第二节	公立医院如何进行质量成本管理	(146)
第六章	公立医院成本计划与成本控制	(168)
第一节	公立医院成本计划	(168)
第二节	公立医院成本控制	(182)
第七章	公立医院成本分析	(196)
第一节	公立医院成本分析的内容	(196)
第二节	公立医院如何开展成本分析	(199)
第三节	公立医院成本分析综合应用	(209)
第四节	公立医院成本分析报告	(220)
第八章	基于作业的公立医院成本管理	(229)
第一节	公立医院作业成本管理的意义	(229)
第二节	医院作业成本管理的关键环节	(238)
第三节	医院作业成本应用案例	(250)
第九章	基于战略的公立医院成本管理	(260)
第一节	公立医院战略成本管理的意义	(260)
第二节	公立医院战略成本管理的内容	(268)
第十章	公立医院成本管理组织与实施	(280)
第一节	合理规划公立医院成本管理内容	(280)

第二节 建立和完善公立医院成本管理组织体系	(284)	3
第三节 做好公立医院成本管理基础工作	(291)	
第四节 推进公立医院成本信息管理系统建设	(305)	
参考文献	(311)	目
后 记	(318)	录



第一章

导论

第一节 公立医院成本管理的意义

一、公立医院成本管理的背景

成本会计正在经历显著的变化。除企业外，医院等许多传统上并不注重成本管理的其他组织都逐渐强调成本管理的重要性。

国外医院的成本核算研究要早于我国。在美国，1983年国会通过了“平等税务和财政责任法案”，确定了建立“（疾病）诊断相关组”（DRGs）付费系统。其目的是通过改革医疗费用的回顾性结算方式（即改变从前采用的记账结算方式），而采取按诊断相关分组的定额预付款包干方式。其医疗费用的支付将根据医院的产出（即治疗的病例），而不再根据医院的投入（即医疗过程、时间和医疗项目），从而对医院医疗资源的消耗给予较合理的补偿，以达到控制其医疗费用日益膨胀的趋势。根据这一

法案，在一种疾病的治疗过程中，不管医院花费了多少成本，政府只给一种治疗价格。例如，DRGs - 106 型是用心脏导管技术做一例冠状动脉侧枝循环术，总费用是 15000 美元，时间 14 天（1984 年），医院要在这例手术中做到有利可图，必须加强内部管理，通过控制医疗时间、合理检查治疗及避免不必要成本的发生，使该病种的医疗成本控制在付费价格以下。这一重大的改革及其展示的显著性效益，使一些有医疗费用膨胀通病的国家闻风而动，DRGs 付费系统现已被很多国家所采用。这一系统的提出和建立，对医院的成本管理提出了很高的要求。医院不仅要核算每个病种的成本作为第三方或保险公司在制定病种付费标准时的依据，而且要在保证医疗质量的前提下尽可能地降低医疗服务成本，使医院有利可图。且 DRGs 可作为一种管理方法，将费用分析和成本控制方法结合到了医生的临床工作中，达到了合理诊断、治疗的目的；DRGs 作为评价医院的病例组合、医疗质量的客观标准，还可用于制定医院收支预算、拟订卫生服务计划和医疗市场调查研究等管理领域，解决了科学衡量医院效率、效益的标准问题；DRGs 付费系统也在客观上协调了医院管理人员与医务人员之间的利益关系和行为方式，促进了两者之间的相互理解与通力合作，使医生更多地参与医院管理。这些特点决定了医院的成本管理不仅局限于传统的核算与控制，而且也要更好地与医院的质量、技术方法、效率和预算紧密结合，从而使采用这一付费系统国家的医院成本管理水平得到迅速的提高。

在我国，随着医疗卫生体制改革的深入，医院成本管理工作越来越受到政府及医院管理人员的重视。首先，医院绩效考核评价、医疗服务价格的制定、财政补偿政策及补偿水平的确定、单病种付费制度的试行及医院成本控制等均需要通过成本核算提供各项成本信息；其次，近年来我国医疗市场的竞争越来越激烈，医院如何在竞争环境中不断壮大和发展，成本管理特别是战略成

本管理已成为重要的手段；再次，医院须根据国家医改政策的要求，探索如何通过管理来解决病人看病贵的问题，以更好地体现医院的公益性。可见，我国医院的成本管理工作的必要性和迫切性已越来越显现。

但从现实看，由于医院的业务活动与企业相比有显著不同的特点，与国外医院相比在管理体制、管理水平及付费方式上也存在显著差异，因此，无法照搬企业和国外医院在成本管理方面已经成熟的一套做法。而且我国成本核算工作起步晚，实践探索和理论研究都还不够，成本制度也不够完善，现阶段我国医院的成本管理研究和应用主要集中在传统的成本核算方法和成本控制等方面，很少与医院的战略定位、目标结合起来，使成本管理研究成果及成本实践与医院的战略不能达到有机的统一，不能更好地满足相关管理部门和管理人员对医院进行成本管理的需求。

所以，医院应根据自身的战略目标及由此派生的成本管理目标，结合医院的业务特点，在目标理论、战略成本管理理论、价值链理论和成本会计理论的基础上，从医院战略目标——医院成本管理目标——医院成本管理系统——医院成本管理的组织与实施这一路径出发，对医院的成本核算、医院责任成本管理、医院成本计划与控制、医院作业成本管理、战略成本管理在医院的应用、医院成本管理系统的组织与实施等进行研究和实践探索，寻求对医院成本管理已有的理论和应用研究的突破。

二、公立医院成本管理的意义

公立医院成本管理是指以医疗行业的战略规划为最高准则，以医院战略目标为具体依据，科学制定医院成本目标；通过成本策划、成本控制、成本核算、成本分析以真实、全面反映医院成本信息；运用成本评价与考核、成本改进、责任成本管理、作业成本管理、价值链分析等手段，全面实现医院成本目标。作为承

担救死扶伤这一神圣使命，不以盈利为目的的医疗机构，实施成本管理具有重要的意义，主要表现在以下几个方面。

（一）成本管理是实行社会主义市场经济的客观要求

“低耗高效”是市场经济对医院经济运行的客观要求，而成本管理则是医院实现“低耗高效”目标的基础。运用成本核算，并通过成本计划、成本分析等手段能发现医院在成本管理上的薄弱环节和存在的问题，通过采取相关控制措施，可以降低成本、提高效益。通过成本管理，促使医院及科室合理地安排和使用人力、财力、物力，讲求医疗技术的经济性，努力降低各种消耗，以较少的卫生资源消耗取得更大的社会效益和更好的经济效益。

（二）实行成本管理是对医院实施科学管理的必要保证

长期以来，医院经济管理缺乏科学的内部经济核算，高投入、低效率，重收入、不计成本，在医院管理上以经验管理为主，这种粗放式的管理模式已不能适应市场经济发展的需要，严重影响着医院的生存和发展。实行成本管理是解决上述问题的重要途径和方法，也是保证医院可持续发展的必然选择。通过成本核算所取得的成本信息，是医院进行精细化科学管理的基础，医院通过展开全面成本核算，可以较为全面地反映完成医疗业务的劳动耗费和实现的价值。通过全成本核算系统，医院管理者可以动态实时了解到各部门、各环节的质量、效率和效益。通过医疗服务成本分析，可以找出低效率的原因，结合服务质量，促进医院不断挖掘和充分利用潜在力量，合理使用医院现有资源，从而达到降低成本、提高服务质量，实现向管理要效益的目标。

（三）成本管理是医院竞争与发展的需要

在政府投入不足的情况下，医院单纯依靠粗放型管理来支撑收支平衡的空间及进一步发展的可能越来越小。随着医疗保险范围的逐步扩大，按病种支付结算方式的逐步推开也使得医院必须重视成本管理，医院要在提供优质服务的同时，尽可能以低廉的

价格服务病人。通过成本管理,弄清自己的服务成本水平并不断降低,才能使自己在竞争中立于不败之地。

(四) 成本核算为合理制定医疗服务价格和财政经费补助标准提供科学依据

成本信息是确定医疗服务价格的重要依据。医疗服务成本是医疗服务价值的最直接的反映,是物价、卫生及医保等部门或医院制定医疗服务价格时最重要的依据,在定价和调价过程中,成本核算的信息有着不可替代的作用。同时,在市场经济环境中价格是极其敏锐的调节杠杆,尽管卫生服务相对其他商品来讲缺乏价格弹性,但卫生经济研究结果表明价格仍对需求有很大影响,价格制定将直接影响着医院的经济运行。成本信息也是合理确定医疗服务耗费补偿尺度的基础,政府对公立医院医疗成本的补偿体现了国家对医疗卫生事业发展的责任,为使再生产能够维持下去,医院在进行医疗服务过程中发生的成本消耗必须得到补偿,通过对医疗服务成本的准确核算,使医院向财政申请补偿时有了客观依据,避免医院在财政补偿过程中处于被动局面。

(五) 有利于提高医院经济管理水平

通过成本核算,正确计算科室责任成本,运用责任会计的方法,规范医院的科室管理,更好体现责、权、利相结合的管理原则,提高管理效果。

(六) 有利于优化医院的资源配置

通过成本核算,能够客观反映医院各种成本产生与形成的过程,充分显示各成本对象的成本来源与构成情况,为医院进行资源配置与使用提供相应的量化数据支持,在提高资源利用率、减少浪费等方面发挥导向作用,从而改变过去在经营管理中忽视投入与产出关系、医疗资源浪费严重以及争设备、争人员、争空间的现象。

(七) 有利于医院业务和管理流程的规范

通过成本核算、成本分析, 战略成本管理和价值链分析, 简化、优化业务流程, 减少不必要的流程、环节及作业, 或以低成本、高效率的作业流程代替原有流程作业, 达到优化、规范业务流程的目的。

(八) 有利于引导职工参与医院管理

医院进行全面成本管理, 需要充分利用成本核算数据, 根据责、权、利相统一的原则, 实行“目标成本”管理, 把医院的成本目标落实到科室、班组和个人, 让全体职工参与医院、科室的管理, 把确定的成本目标变为职工的自觉行动。这种内在激励机制对医疗质量和工作效率的提高具有保障和促进作用, 能有效地降低成本, 并提高职工的管理意识。

(九) 有利于整合医院管理信息系统

医院成本管理对医院信息系统建设提出了很高的要求。要进行成本核算与成本控制, 必须整合基于医院信息系统(HIS)的门诊、住院、设备、后勤、统计系统和财务核算系统提供的信息, 整合人力资源系统、资产管理系统、电子病历系统等的信息, 使原先分散、各自独立的信息逐步实现信息互联和数据共享, 为医院的成本管理提供充分的信息支持。同时, 进行成本管理要求医院信息系统在业务上覆盖全部领域, 在流程上覆盖全过程, 在统计及核算上数据真实、准确、完整, 信息对应关系清晰, 形成能够全面、客观地反映医院投入产出过程及结果的完整的闭合系统。可见, 医院成本管理系统的建立过程, 必定是医院信息系统的完善和发展的过程。

(十) 有利于减轻病人的经济负担

通过成本管理, 有效降低医院成本, 实现医院运营低耗高效, 缓解医院的经济压力, 减轻医院创收的冲动与压力, 从而有效减轻病人的经济负担。

第二节 公立医院成本管理现状

一、国外医院成本管理研究与实践回顾

DRGs 付费系统实施之前,国外医院实行按成本收费,成本控制的压力不大。在成本核算方面主要按部门核算总成本,无法把成本追溯到单个病人或病人群。

DRGs 付费系统实施后,新的医疗服务环境要求医院为服务合同而竞争,医院需要参加保险公司竞标,为了提供有竞争力而且有利可图的竞标价格,医院管理层就需要某项医疗服务的详细成本信息(病人群和单个病人的成本),并根据对成本的深刻了解进行战略性决策。从 20 世纪 80 年代末开始,很多医院建立起新的成本系统,把成本分为直接成本和间接成本,利用联立议程组把间接成本分配到直接部门。直接成本能追溯到某个病人或手术,还包括检验的消耗、医疗耗材、药品和护理等。病人的检验、检查和治疗的成本按每次检验或者治疗的内部核算成本分配到个人。病人的主要医疗耗材和药品按照它们的实际成本分摊到个人。对折旧、管理和一般费用这类间接成本用联立议程组分摊到赢利性作业,分摊比例是辅助部门向其他部门提供的服务。

由于医院传统成本会计制度的缺陷,管理者担心分摊共同费用的程序不能反映两种(或多种)治疗对公共资源的使用情况,想对医院的成本有更深入的了解,以便使管理者能发现工序改进潜力,从 20 世纪 90 年代初开始,国外医院把作业成本制度应用于医院的成本管理。

国外医院的成本控制措施更侧重于通过对支付方式的改革来控制成本。同时,他们非常重视预算管理,预算编制非常细致,

而且通过预算去管理和控制成本,效果非常显著。此外,DRGs付费方式是按照一个病人所属的病人群和病情严重程度来支付,这就促使医院把向病人提供的服务与其成本联系起来,通过缩短住院时间,关注成本和更合适服务,减少不必要或避免使用在成本方面不合适的医疗服务,从而在不降低医疗服务水平的情况下减少成本。

二、我国公立医院成本管理现状

(一) 医院成本管理工作稳步推进,并取得明显成效

20世纪70年代末、80年代初,在当时的卫生部领导的推动下,医院成本管理理念和方法被提出。80年代初卫生部开展了定任务、定床位、定编制、定技术指标、对任务完成好的科室给予奖励的“五定一奖”工作,这是医院开展经济管理的开始,也对医院成本管理提出了要求,此后如费用定额管理等各种经济管理手段在医院得到运用。其中科室绩效考核与奖金计算及项目成本测算成为医院成本管理工作起步的“双发动机”。

1992年,卫生部提出要“逐步调整收费标准,逐步达到按成本收费,使医疗单位能够达到保本”,推动了医院宏观政策层成本核算研究的发展,也激发了医院成本核算工作的积极性。1996年卫生部卫生经济研究所成立了成本测算中心,并对全国11省(市)33所医院医疗服务成本进行了测算和分析,1997年又扩大到全国13个省市39所医院,对科室全成本核算及项目成本核算工作的开展起重要推动作用。1993年以后,医院逐渐强化了成本的概念,许多医院为控制成本支出,开展了不完全的科室成本核算工作,主要核算科室直接成本,有选择性地用于奖金分配,这是医院责任成本制度的雏形。

1998年,我国颁布了《医院财务制度》和《医院会计制度》,规定医院应实行成本核算,具体分为医疗成本核算和药品

成本核算，并将成本费用分为直接费用与间接费用两类。这一制度安排有效地促进了医院成本管理的实践与研究，医院成本核算工作从此进入一个新的发展时期。“两制”实施以后，医院成本研究的领域不断扩展，应用日益广泛。科室成本核算结果的合理性进一步提高，全成本核算的理念开始深入人心，医院全成本核算进入实质实施阶段，部分省市出台了具有指令性的医院成本核算指导意见，有效地推动了当地医院全成本核算工作的开展。随着全成本核算结果准确性的提高，成本核算结果越来越多地应用于科室的绩效评价和医院的科室管理。

1. 关于医院成本核算

经过近二十年的理论研究和实践应用，我国医院成本核算体系不断得到完善和发展。2011年发布的《医院财务制度》和《医院会计制度》把成本核算分为科室成本核算、医疗服务项目成本核算、病种成本核算、床日和诊次成本核算，把成本科室区分为临床服务类、医疗技术类、医疗辅助类和行政后勤类等，基本形成了我国公立医院的成本核算体系。

医院的科室成本核算起源于奖金计算，完善于医疗服务项目成本测算及医院内部的绩效评价，由不完全成本核算向全成本核算发展。根据科室服务功能，目前普遍将医院的科室分为后勤服务、行政管理、医疗辅助、医技和临床等五类，按工作性质划分为直接成本科室和间接成本科室，直接成本科室为临床医疗科室和医技科室，间接成本科室为不直接产出医疗服务项目的医疗辅助科室、后勤服务科室及行政管理科室。间接成本科室成本按照一定方法分配到直接成本科室，医技科室成本按一定的方法分配到临床科室。

医院医疗服务项目成本核算起源于医疗服务价格的测算。2001年8月国家计委、卫生部在卫生经济研究所成本测算中心和北京中医药大学等单位关于项目成本测算研究和应用的基础上