

公立医院成本核算的影响因素及改进探索

肖颖^①

摘要 文章分析了公立医院成本核算中存在的问题,找出了影响公立医院成本核算的重要因素,并针对这些重要因素提出了一些可行的改进建议,从而帮助公立医院提升成本核算的水平。

关键词 公立医院;成本核算;影响因素

中图分类号 R1-9; D922.26 **文献标志码** B **文章编号** 1003-0743(2023)03-0091-04

Exploration on the Influencing Factor and Improvement of the Cost Accounting in Public Hospitals/XIAO Ying//Chinese Health Economics, 2023,42(3):91-93,96

Abstract The existing problems in the cost accounting of public hospitals are analyzed to explore the influencing factors of the cost accounting in public hospitals. Focused on the key factors, improvement suggestions are proposed to improve the level of cost accounting in public hospitals.

Keywords public hospital; cost accounting; influencing factor

Author's address The Affiliated Hospital of Yunnan University, Kunming, 650021, China

自2009年《中共中央 国务院关于深化医药卫生体制改革的意见》发布以来,我国医药卫生体系得到了不断完善。对公立医院来说,一方面得到了快速发展壮大的机遇;另一方面在医改进一步深化的形势下,同样也面临着巨大的风险与挑战。特别是针对医保支付方式的改革,从很大程度上改变了医院收入的确认方式,极大地缩减了医院收入的增长空间。但随着医院医、教、研等各项职能的深入开展,公立医院要在保证公益性的前提下做到可持续发展,就必须加快对成本的管控。成本核算是医院成本管理及其运用的起点,其结果的准确性直接影响了医院成本分析的质量。本研究将对影响公立医院成本核算的各项因素加以分析,并有针对性地提出改进措施。

1 公立医院成本核算现状分析

随着医改的不断深入,加之国家对公立医院成本管理要求的逐年提高,目前,大多数公立医院虽然已经开展了成本管理工作,但就实施的成效来看,公立医院成本核算的结果精确度不高,甚至有临床科室认为成本核算部门测算出的成本数据和实际数据有一定的偏离,数据的可用性不强,参考价值较弱。目前,公立医院成本核算质量现状有以下几个特点。

1.1 成本核算的基础数据质量不高

公立医院的成本核算是一个系统工程,成本核算所需的基础数据量大,提供基础数据涉及的科室较多,并且有很多数据都是非财务数据,由于对非财务科室提供的基础数据缺乏相应的审核机制,从而导致

了基础数据失真的现象发生。而现阶段,很多公立医院的信息系统还未实现互联互通,并且各种已使用的系统之间存在割裂现象,这就会使来自不同科室的基础数据存在成本核算单元划分不统一,统计口径不一致等问题,进而造成成本核算的基础数据质量低下。

1.2 成本核算方法选择的标准不一

2021年,国家卫生健康委、国家中医药局印发的《关于印发公立医院成本核算规范的通知》(国卫财务发〔2021〕4号),对公立医院成本核算方法与间接成本的分摊方法做出了相应的指导和规定,但是由于各医院的数据基础情况不尽相同,各医院在间接成本分摊方法和分摊基数的选取上,存在分摊方法单一、分摊基数固定的问题。同时,医院本应在分析各项成本属性特点的基础上再选出合适的分摊方法和分摊基数,但鲜有医院做到,最终导致分摊方法及基数选择不当致使核算出来的科室全成本数据质量不高。

1.3 医疗服务项目、病种、DRG的成本核算开展不佳

《关于印发公立医院成本核算规范的通知》(国卫财务发〔2021〕4号)要求,公立医院成本核算范围主要包括以下6类:科室成本、诊次成本、床日成本、医疗服务项目成本、病种成本、按疾病诊断相关分组(Diagnosis Related Groups, DRG)成本。目前,多数公立医院都能实现对医院的科室成本、诊次成本及床日成本的核算;而对于医疗服务项目成本、病种成本和DRG成本核算而言,由于这3类成本核算过程较为复杂,对于基础数据质量和医院信息化水平的要求较高,从而导致了医院的开展情况不理想。截至目前,有部分公立医院此类成本的核算还未开展,已开展此类成本核算的医院也存在由于采用的核算方法不合理、基础数据质量不达标等原因而导致核算出来的

^① 云南大学附属医院 昆明 650021

作者简介:肖颖(1986—),女,硕士学位,高级会计师,云南省会计领军人才;研究方向:财务报告运用与运营管理;E-mail: ztxiaoying66@163.com。

医疗服务项目成本、病种成本和DRG成本与实际相差较大。

1.4 全成本核算结果不够精确，很难将核算结果转化为医院运营管理的依据

由于全成本核算作为公立医院运营管理中最重要的且基础的管理工具，全成本核算的结果对医院人、财、物、技术等核心资源的配置起到了引导作用。项目成本核算结果是医疗项目定价主要参考的数据基础，因此公立医院全成本核算结果的质量高低直接影响着医院的运营水平。目前，大多公立医院成本核算结果的质量水平有限，这就导致了成本核算结果无法直接作为医院运营管理的指导依据。

2 影响公立医院成本核算的因素分析

2.1 开展成本核算工作的组织架构不健全，职责不明确

公立医院的成本核算的基础数据来自医院各职能科室，并且成本核算工作需要多部门协作完成，而由于传统理念及固有思维的影响，导致医院大多数职能科室甚至医院领导层都认为成本核算是医院财务部门的职责。有的公立医院虽然成立了成本核算领导小组，也制定了相应的成本核算管理办法，但是其中大部分医院都是由财务科室一手操办完成，并没有从医院层面重视成本核算管理的重要性，这就促使成本核算工作中其他职能科室的工作缺位，从而导致了这些部门的工作人员成本意识淡薄，参与度较低。

2.2 医院各信息系统间对核算单元的设置标准不统一

现代医院规模庞大、关系复杂，对临床信息和管理信息的要求较高，医院信息系统建设相对复杂且繁多，各个信息系统的初期建设时间也不一致，这就导致了各种功能的信息系统间对科室单元的划分没有统一标准。而大多数信息系统建立初期对核算单元的设置没有考虑到科室细分后的扩展性问题，随着医院业务的发展，有的科室发展较快，后期会出现科室进一步细分各亚专科的情况。这就导致了各信息系统在统计成本核算基础数据时，由于成本核算单元的不一致，需要对各信息系统间的数据做进一步的调整。医院在调整数据的过程中不但会出现一些无法合理分配的数据，而且还存在着某些辅助类的成本单元在HIS中及成本核算系统中的科室归并不一致，致使医院HIS中统计的科室收入数据和其他成本核算系统中统计出科室的成本数据不对应，这都会造成后期成本核算结果的不准确。

2.3 对成本核算基础数据的质量把控不严

成本核算基础数据的质量是成本核算的基础和前提，提供基础成本核算数据的各职能科室应严格按照统一的统计范围、统计方法和统计口径等进行数据采集，为了保证成本核算基础数据的准确性，各职能科室在向财务科或者具体负责核算成本的科室提供数据

之前，应对相应的数据进行校验，从而确保提供的数据合理有效。由于医院多数职能科室对成本核算的参与度较低，重视程度也不够，并未对所提供数据的质量进行把控。医院职能科室大多在财务部门的硬性要求下被动提供一些基础数据，这就导致一些基础数据不精确，致使最后的成本核算数据不可用。

2.4 间接成本的分摊参数不合理造成数据差异较大

在公立医院成本核算中间接成本的分摊参数常见的包括人员数量、工作量、内部服务量、使用面积等。有些医院在对间接成本分摊时，通常为了简便就选择人员数量或者科室收入作为分摊参数，这种粗犷的做法造成了成本数据的偏差。比如医院选择科室占用面积作为电力的分摊参数，这会造成一些用电量大的科室少计成本，比如放射影像科。此外，有些医院在选择分摊参数对各项间接成本分摊时，并未对各项支出做具体明细的分析，从而导致选择具体分摊参数时随意性较大，分摊标准不明确，影响间接成本分摊的合理性，同时进一步导致了科室最终的全成本数据有偏差。

2.5 卫生材料未建立科室二级库管理，卫生材料成本“以领代耗”核算不够精确

卫生材料支出在科室支出中占有一定的比例，由于目前很多医院对卫生材料的管理不够规范，未对卫生材料实行精细化管理和及时建立科室二级库管理。基于此，公立医院在对科室卫生材料成本核算时，只能用科室从医院领用的卫生材料出库数量作为支出数，但实际领用出库的卫生材料并未用完，所以不能真实地反映卫生材料实际的消耗情况，从而影响卫生材料成本核算的精确度。特别是对医院使用高值耗材的科室还应实施一物一码管理，做到高值耗材零库存管理，否则高值耗材成本较高，以领代耗产生的成本差异会更大，从而导致科室成本、项目成本等数据的不准确，无法指导相关科室做好成本管理。

2.6 信息系统功能不完备，成本核算人员专业能力不高都制约着医院成本核算水平

目前，公立医院对医疗服务项目成本的核算主要采用作业成本法、当量系数法及参数分析法进行测算，项目成本核算对信息系统功能及成本核算人员专业能力的要求较高。医院在采用作业成本法或者当量系数法对医疗服务项目成本进行核算时，为了保证实际测算项目成本的精确度，就要对医疗服务项目的作业环节分项评价，并且项目时间测定要做到细致划分与精确计算。而上述方法对于作业环节的划分与设置具有较高的专业技术要求，项目作业字典库的设置应以国家规范的医疗服务项目内涵为基础，结合临床操作路径，通过调研、询问、对比等方式明确治疗、检查和手术等医疗项目关键流程来细化设置各项作业^[1]。

基于此,作为没有医学背景的酒店财务人员在对作业的划分及设置上是很难做到精准的,因此要提高作业划分的准确性需要财务人员深入到临床科室,在临床医务人员的辅助配合下才能完成。此外,作业的设置带有极强的主观性、设置的过程也很复杂,但是由于临床科室对成本核算的积极性不高,医务人员对成本核算过程参与度不高,并且项目成本核算时没有进行充分的论证和校验作业设置的合理性。基于此,目前公立医院项目成本核算的质量整体情况并不乐观。而DRG成本核算的基础数据多来源于项目成本的核算,因此项目成本核算的精确性也会进一步地影响医院的DRG成本核算。

3 医院成本核算的改进建议

3.1 完善医院成本核算组织架构,并以制度的形式明确各部门的工作职责

成本核算作为公立医院运营管理的基础工具,不能仅有财务科室参与,应从医院层面构建一个系统、全面、相互衔接的成本核算体系。医院应结合自身的实际情况,明确参与成本核算工作的相关科室,成立一个组织完善的成本核算工作组,并由医院主要负责人担任组长。医院通过成本核算工作组制定成本核算工作方案及相关的规章制度。成本核算工作方案及相关的规章制度中应明确参与核算各部门的工作职责、沟通机制及工作流程,并制定与之相匹配的绩效考核管理办法。

3.2 制定一套科学统一的具有兼容性及可拓展性的成本核算单元字典

医院成本核算工作组应组织相关部门统一协调、讨论设置科室单元分类名称及编码规则。医院各相关科室要结合自身使用信息系统的特点,再综合考虑成本信息的可取得性,包括人员、设备、房屋面积等基本成本信息是否独立并可以归集,确认后以《公立医院成本核算规范》中“科室单元分类名称及编码”为基础,制定一套统一的并具有可拓展性的编码规则,从而编制医院科室成本核算单元字典。其中,医院在设置科室编码时还要充分考虑以下3个细节:一是为一些规模较大的科室预留出可以进一步按照亚专科或者病区细分的下一核算层级;二是对于存在一院多区布局的医院,在设置时应做到各院区名称及编码规则严格一致,统一管理;三是对科室名称的变动调整,应该由成本核算工作组制定统一的科室名称及编码变动流程,并根据相应的流程办理审批后各信息系统间统一调整,不得由科室自身擅自变动更改。

3.3 明确各职能科室成本数据的审核要求,做好基础数据的质量控制

为了保证成本核算基础数据的质量,各职能科室在采集成本核算基础数据时应严格执行规定的统计范

围,标准的统计方法及统计口径,同时严格把关采集数据的来源,认真核查数据采集的周期要求,并及时提供数据。各职能科室应认真核查所提供数据的准确性,针对数据做好相关的质控工作,并根据科室所具备的条件及提供数据的特征有针对性地选择来源检验、交叉检验、同比检验、环比检验等方法进行数据检验,在校验过程中若发现数据异常情况,应及时更正后再上报成本核算部门。

3.4 认真分析需要分摊的各项数据特点,并选择合理的分摊参数

由于医疗卫生服务与标准化程度较高的其他服务相比,间接成本的占比较大。因此,医院只有选择适当的分摊参数对间接成本的合理分摊才能减少与真实成本的偏离程度。首先,医院在对间接成本进行分摊时要充分考虑成本的相关性、成本效益关系及重要程度来选择分摊参数。其次,医院在对医疗辅助类科室进行二次分摊时,不能简单地将所有医疗辅助类科室的成本全部分摊到医疗类和医技类科室上,比如,病案室的成本就不应该二次分摊给医技科室。最后,医院要按照业务发生的实际情况对一些特殊情况下人员及面积的分摊参数取值上进行取舍,合理地分配各服务单元之间数值,比如在核定科室门诊服务人数时,应当对不固定坐诊的医师按照其工作时间设置一个合理的分摊参数,而不能简单地直接将不固定坐诊人员划归为门诊人员或者住院人员。

3.5 完善医院物资管理与实现卫生材料精细化管理

医院卫生材料种类繁多,与企业相比医院的物资管理相对落后,因此应根据各类卫生材料的性质和功能,分类别优化各类卫生材料的管理模式。各临床及医技科室应建立二级库管理科室领用卫生材料,有条件的医院应积极引入先进的物资管理系统,建立基于物资管理系统的医用耗材精细化管理平台,形成涵盖全部医用耗材的分类管理模式(收费耗材、不收费耗材、刚需和难以量化考核类耗材、高值耗材),分类施策,并设立与之相匹配的耗材使用管理绩效考核指标,建立耗材使用点评机制,实现医用耗材精细化管理^[9]。医院应利用物资管理系统跟踪统计的卫生材料实际使用数量作为各类卫生材料的实际耗用,严格按照具体科室的实际耗用情况来确定相应的支出,并根据耗用情况确定需要预存的材料数量,提高统计卫生材料支出的准确度。

3.6 升级医院信息系统功能,加强财务人员业财融合的能力

医院成本管理信息系统是医院实现项目成本及DRG成本核算的基础。成本核算系统应能和医院其他管理系统之间实现数据共享,并能整合各信息系统中的成本数据资源, (▶▶下转第96页▶▶)

结束后，对于审计中发现的重要问题以及组织人事、监督执纪巡查部门委托的事项，应将问题线索、摘录或复制的主要证据及其他需要移交的材料及时移送到相应部门。

1.5.2 审计结果使用。组织人事、监督执纪巡查部门对审计结果反映的典型性、普遍性、倾向性问题及时进行研究处理，对于审计结果的使用情况，应及时反馈内部审计机构。

1.5.3 反馈处理结果。内部审计与组织人事、监督执纪巡查部门相互移送的问题线索，应当严格按照规定的时限要求，按照部门职权及时协助办理并反馈调查处理结果。

2 工作体会

2.1 发挥内部审计的警示提醒作用

充分发挥内部审计“离得近、看得清”优势，聚焦本单位关键业务和重点环节，着力揭示经济运行风险隐患。内部审计监督的作用，相当于“岔道口上指路，悬崖边上救人”，越是重要部门越需要内部审计监督的“栏杆防护”作用。只有坚持开展经常性的内部审计工作，才能使重点部门重点岗位人员更清醒、更理智、更谨慎，才能身有所正、行有所止。

2.2 发挥内部审计的纠偏止损作用

充分发挥内部审计的“免疫屏障”作用，通过积极推动实施重大政策落实情况审计、中央转移支付经费使用审计、重大建设项目全过程跟踪审计、大型医用设备绩效审计，以及医用耗材、政府采购、合同管理、内部控制等专项审计，及时发现各类违规违纪问题苗头，防止小毛病演变成大错误，有效防范造成更大损失和负面影响。

2.3 发挥内部审计的风险评价作用

充分发挥内部审计的“经济卫士”作用，加强审计质量考评控制，建立绩效评价指标体系和风险评价

指标体系，充分利用计算机信息技术，加强经济效益责任审计，完善经济风险控制机制^[1]。推行审计工作信息化，通过实时查询财务、科研、采购、投资、运营等经济管理相关部门数据，实现审计风险预警功能，提高内部审计的预防和实时控制功能，通过动态预警与跟踪，提高内部审计在风险防控方面的职能作用，有效预防职务违法和职务犯罪行为的发生^[1]。

2.4 发挥内部审计的整改立制作用

内部审计监督，是提醒而不是否定，是督促而不是指责，是帮助而不是阻碍。开展内部审计监督不是“找茬儿、挑刺儿”，也不是跟谁过不去，更不是鸡蛋里挑骨头，而是靠制度的力量约束、规范、干预及矫正各类经济活动和日常管理工作。针对审计发现的问题清单，建立整改工作台账，将整改工作责任到人，在推动整改落实的基础上，健全完善各项规章制度和监管措施，及时填补各种管理漏洞。

2.5 发挥内部审计的常态长效作用

发挥内部审计的“治已病、防未病”作用，通过组织实施现场审计，开展后台数据分析以及将内部审计延伸到业务协作单位或者其他承办、协办机构，及时排查苗头性、倾向性、潜在性及隐匿性问题，建立风险感知预警机制，最大限度促使各项权力运行不偏轨、不走样、不变味，让职权履行过程更阳光更透明更规范，持续提升医疗卫生管理水平和效能。

参 考 文 献

- [1] 张丽艳, 樊挚敏. 国家、社会与内部三种审计合力探索及在卫生健康系统中的应用[J]. 中国卫生经济, 2020,39(4): 87-89.
- [2] 寿纪霞, 李瑞华, 赵娟, 等. 医疗行业内部审计研究综述[J]. 中国卫生经济, 2019,38(8):89-92.

[收稿日期: 2022-12-16] (编辑: 杨威)

(◀◀上接第93页◀◀)

同时还应具备计算复杂项目成本核算的功能模块。医院的财务科室要优化成本管理人员构成，应将成本核算人员从会计核算中独立出来，成本核算人员要具备管理会计的思维，能够熟练掌握各种成本核算方法、流程，理清各项成本数据之间的关联及逻辑，能对成本核算结果做出全面专业的成本分析；同时成本核算人员还要具备良好的沟通能力，要有信心到临床一线科室中进行相关业务流程的学习，从而提升自身业财融合的能力。

4 总结

成本管理作为公立医院运营管理中的基础和抓手，贯穿在医院成本管理的各个环节中^[2]。成本核算的

结果作为医院各项运营管理的数据基础，其质量的高低直接影响了医院运营管理的后续工作。医院要重视成本核算结果质量的把控，通过制定成本核算工作方案及相关的规章制度，完善核算流程，从而提高医院成本核算结果的精确度，为医院后续的成本管理、预算管理及运营管理提供最适用的数据基础。

参 考 文 献

- [1] 陈慧媛. 医改背景下公立医院成本管理的思考[J]. 会计之友, 2019(4):140-143.
- [2] 邢芳, 丁亚群. 公立医院成本管理问题探讨[J]. 会计之友, 2015(20):91-93.

[收稿日期: 2022-12-08] (编辑: 彭博)