

医院药剂科在成本核算中的定位探讨*

夏培勇^{①②}

摘要 随着我国药品“零加成”政策的推行,医院药剂科的运行方式已经发生了变化,从原来的以利润中心转变为成本费用中心,成为了兼具医技、医辅和行政类科室特点的混合型科室。新形势下正确把握医院药剂科在成本核算中的定位,科学、合理地核算成本是支付方式改革下医院全成本核算中不能忽视的问题。文章依据《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)和《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)文件精神,探讨将药剂科下设的各部门依据不同属性分别纳入相应类别科室进行成本核算,以期推动公立医院高质量成本核算工作和为今后进一步改进相关制度提供可行性方案。

关键词 医院;药剂科;成本核算;支付方式改革

中图分类号 R1-9; F23 **文献标志码** C **文章编号** 1003-0743(2023)05-0090-03

Discussion on the Orientation of Hospital Pharmacy Department in Cost Accounting/XIA Pei-yong//Chinese Health Economics, 2022,42(5):90-92

Abstract With the implementation of the drug “zero-plus” policy, the current operation mode of hospital pharmacy has been changed from the original profit center to the cost center, becoming a hybrid department with the characteristics of medical technology, medical auxiliary and administrative departments. The new situation correctly grasps the positioning of the hospital pharmacy department in cost accounting and accounts for its costs in a scientific and reasonable manner is a problem that cannot be ignored in the full cost accounting of hospitals under the reform of payment methods. Based on Specific Guidelines for Cost Accounting of Public Institutions—Public Hospitals and Standards for Cost Accounting of Public Hospitals, it discusses the accounting of various departments under the pharmacy department according to their different attributes, so as to promote the high-quality cost accounting of public hospitals and put forward feasible schemes for further improving the system in the future.

Keywords hospital; pharmacy department; cost accounting; payment reform

Author's address Shanghai Shengkang Hospital Development Center, Shanghai, 200041, China; Shanghai Sixth Hospital, Shanghai, 200233, China

医院药剂科集药品采购、供应、调剂、制剂、临床药学、科研工作及贯彻执行药政法规等职能于一体,是医院负责药剂工作的专业技术科室,也是临床医疗工作的重要组成部分,是提高医疗质量、保证患者用药安全有效的重要部门。随着我国药品“零加成”政策的推行,医院“以药养医”的局面被彻底改变,医院的药剂科已经从原来的利润中心转变为成本费用中心,并有逐步过渡到临床药学服务中心的趋势,这也是推动公立医院高质量发展的内在要求。大型综合医院药剂科各类人员往往逾百人,加上药品仓储、运送、保管中的各类成本费用不菲,因此在新形势下正确把握医院药剂科在成本核算中的定位,科学、合理地核算成本是按疾病诊断相关分组(DRG)、按病种分值付费(DIP)支付改革下医院全成本核算中

不能忽视的问题。

1 转型后医院药剂科的主要工作内容

近年来,国家卫生健康委发布了一系列文件,明确要求药剂科要提升服务能力,加强药学部门建设,转变药学服务模式。越来越多的医院药剂科变被动为主动,结合医院实际,实现战略转型,逐步打造一支集药房管理、药师培养、药师服务的专业化管理团队^[1],转型后药剂科下设的各部门及主要工作内容如表1所示。

2 药剂科在医院成本核算中存在的问题

2.1 《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)下的定位问题

提出原则上应当按照其附件《科室单元分类名称及编码》来设置科室单元,其中药剂科被划分为医技科室。在实务中,当前药剂科仅有少数部门(如静脉药物配置中心、药物实验室等)可能会开展很有限的医疗服务项目,而人力成本发生的主要部门(如药库、药房、临床药学中心等)没有开展可收费的医疗服务项目。因此,药剂科“四类二级”分摊后的成本(扣除药品和不可收费耗材成本),在开展项目成本核算时开展的极少部分医疗服务项目归集和分摊是没有意义的,定位于医疗技术科室(以下简称医技科室)

* 基金项目:上海交通大学中国医院发展研究院2023年度医院管理建设项目(CHDI-2023-B-14);2022年度上海市卫生健康委员会卫生行业临床研究专项(面上117)。

① 上海市第六人民医院 上海 200233

② 上海申康医院发展中心 上海 200041

作者简介:夏培勇(1973—),男,硕士学位,正高级会计师,研究方向:医院财务管理与成本核算、内部控制;E-mail:499247932@qq.com。

表1 医院药剂科下设各部门转型后的主要工作及收入来源

部门名称	主要工作内容	收入来源
药库	药品采购及在药库的收、发、存、院区间调拨等	药品收入
药房（门急诊、住院）	药品在门急诊和住院的收、发、存等	
制剂室	配制各类制剂	制剂产品收入
静脉药物配置中心	进行各类静脉用药的集中调配，确保静脉用药安全	部分地区、部分项目可收取药物配置费用
药物实验室	进行各种药理学检验检测	少部分项目有检验收入
临床药学中心	参与临床药物治疗方案与实施、开展药理学咨询服务、进行临床药理学研究等	无收入
药物临床试验质量管理规范办公室	开展各类药物临床试验项目等	药物临床试验收入
药剂办及其他科室	负责药剂科日常办公事务、其他药事管理事务等	无收入

却不参与项目成本核算会导致科室成本与项目成本核算的勾稽关系上出现问题，即 Σ 科室成本-药品-可收费耗材 \neq Σ 医疗服务项目成本。

2.2 《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）下的定位问题

将医技科室定义为“既直接开展医疗活动，同时也为临床服务类科室提供服务或产品”；将医疗辅助类科室（以下简称医辅科室）定位为“向临床服务类和医疗技术类科室提供服务或产品”。从对医技科室和医辅科室的定义来看，药剂科并不完全符合这2种类型科室的任何一种。

2.3 其他视角下的定位

2.3.1 药品零差率视角。

药品零差率政策施行后，从价值补偿成本的角度，药剂科成本应从调增的医疗服务项目价格中得到补偿。在这一视角下，有研究者提出可将药剂科直接纳入医疗辅助类科室进行核算，药剂科成本可作为间接成本分摊进入临床、医技科室开展的项目成本中，最终为医疗服务价格的调整夯实成本基础数据。此外，2020年7月国家卫生健康委财务司内部下发的关于征求《公立医院成本核算暂行办法（征求意见稿）》中将“药剂科单独于医技科室及医辅科室之外，单独设立药剂科室单元进行成本核算”。该核算模式为：将二级分摊后的科室成本，加上按药品收入比例（三级）分摊的药剂科成本，从而得到参与医疗服务项目核算的科室（临床和医技科室）成本，形成科室成本“五类四级”分摊的模式。上述2种观点虽然解决了药剂科成本摊入项目成本的问题，但没有考虑到药剂科部分部门（如静脉药物配置中心、药物实验室等）有一定的医疗业务收入，仍有单独核算项目成本的可能和必要，故在《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）最终定稿中并未予以采纳。

2.3.2 特殊科室视角。

《北京市财政局 北京市卫生和计划生育委员会关于印发〈医院医疗服务项目成本核算办法（2014年版）〉的通知》（京财社〔2014〕1078

号）中将药剂科视为特殊科室，与特需服务科室、体检科室一样都不纳入医疗服务项目成本范围核算。在医院经济运行中，特需服务科、体检科和药剂科还是有很大不同。其中，前两者都是医院的收支结余来源之一，执行特殊的价格政策，能够有效改善医院整体经济运行状况，反哺基本医疗服务；后者是成本中心，虽然会有很小一部分项目收入，但不足以弥补庞大的成本。将药剂科类同于特需服务科、体检科排除在项目成本核算之外会导致基于医疗服务定价需求的项目成本核算数据低于实际成本，不利于医疗服务价格的调整，因此该规定并不合理。

3 对医院药剂科成本核算定位的思考

3.1 药库、药房

药库、药房是为医院医疗工作的正常开展提供药品保障的部门，也是科室人员最多的单元。由于药库、药房相当于院内零收入的物流供应链，因此可以看作是医辅科室，以临床医技各药收入比例为参数分摊成本。

3.2 制剂室

医院自制制剂往往能够在治疗过程中发挥独特的疗效，故目前很多二、三级医院都设立有制剂室，主要是生产本医院研制的各种制剂药品（普通、灭菌、中药等）以满足临床需要，弥补现代工业制剂不足^[9]。根据《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）中附则规定，当医院成本核算对象服务于财务报表编制目的时，应当遵循政府会计准则制度的规定进行成本核算，即医院自制制剂应当通过会计核算中“加工物品”科目归集和结转成本，并在财务报表中列示即可。因此，制剂室发生的直接、间接成本月底都归集入“加工物品”科目中，独立完成产品成本核算。

3.3 静脉药物配置中心

静脉药物配置中心是药学部门依据医生处方或用药医嘱，由药学专业技术人员（或护理人员）对静脉用药物（主要包括普通药物、抗菌药物、抗肿瘤药

物、全肠外营养液)集中配置的场所^[3-4]。目前,全国部分省份如广东、山东、云南、重庆等颁布了全部或部分静脉药费配置的收费标准,因此对于这些地区可以收费的静脉药物配置中心可视作医技科室来开展全成本核算工作。同时,由于静脉用药调配需要高洁的配置环境,其运行和维护成本较高,而一些地区收费标准过低或长期未调整,在一定程度上制约了该部门提升医疗质量和水平的积极性,因此做好项目成本核算工作为医保物价部门及时制订或者调整医疗服务收费标准显得尤为重要。在实务中,可运用作业成本法或基于作业的点数成本法将该医疗服务流程划分为审方、摆药、成品打包和成品下送4个作业来核算项目成本^[4]。对于未有收费标准的医院,静脉药物配置中心仍只能作为成本中心归入医辅科室核算。

3.4 药物实验室

依靠药物实验室,一些医院的药剂科能够发挥药理学学科优势,开展各类药理学检验检测,如血清药浓度监测、高效液相色谱分析法、基因测序等指导临床合理用药。这些项目大部分可以收费,带来一部分检验收入,成本应分摊到相应的检验项目中,因此药物实验室也可以归入医技科室核算,但对于未开展药理学检验检测项目的药物实验室仍只能作为成本中心归入医辅科室核算。

3.5 临床药学中心

原国家卫生计生委在2017年发布的《关于加强药事管理转变药理学服务模式的通知》(国卫办医发〔2017〕26号)中提出药学部门要加强临床药师队伍建设。随着很多医院药品供应链SPD项目的实施,使临床药师从简单劳动中解放出来,纷纷建立临床药学中心。虽然临床药师下驻临床专科,参与临床查房、会诊、疑难病例讨论,与临床医生共同提出合理用药方案等临床药师工作,但目前临床药师服务并不能收费,因此临床药学中心是成本费用中心,故暂宜归入医辅科室进行相关核算。

3.6 药物临床试验质量管理规范办公室

随着药物临床试验机构备案制的落地,越来越多的医疗机构参与临床研究,一些医院也把临床药物试验机构设在了药剂科。在药物临床试验质量管理规范操作虽然有申办方的新药临床研究经费投入,但该项活动属于科研方面,并非医疗活动。《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)明确将专业业务活动中的医疗活动成本作为基本成本核算对象,在附则中也指出非医疗活动成本核算可以参照医疗活动成本核算相关规定。因此,药物临床试验质量管理规范办公室的成本核算在理论上可以参考各个医院自身对非医疗活动的定位。考虑到目前医院主要围绕医疗活动进行成本核算,开

展非医疗活动成本核算的需求很小、相关核算条件有限,本研究认为药物临床试验质量管理规范办公室可参考医院对科研部门的定位归入行政后勤科室核算。

3.7 药剂办及其他科室

药剂办及其他科室都是成本费用中心,可参考药库、药房定位归入医辅科室核算。

此外,如果在上述的静脉药物配置中心和药物实验室项目开展较少、项目收入成本对比悬殊的情况下,盲目开展项目成本核算会导致摊入单项医疗项目成本畸形庞大,达不到项目成本核算的目的。本研究建议在这种情况下,根据重要性原则,这些部门不作为医技科室与项目成本核算,仍旧归入医辅科室核算。至于这些部门开展的医疗项目成本可采用成本测算的方法来确定,为今后调价做好准备。

综上所述,随着药剂科转型工作的进一步深入,药剂科在医院临床医疗工作中的地位不降反升,要求设置药学服务收费来弥补医院药学服务成本的呼声也越来越高。2018年8月,《国务院办公厅关于印发深化医药卫生体制改革2018年下半年重点工作任务的通知》(国办发〔2018〕83号)中提出:“允许地方采取适当方式有效体现药事服务价值。”2021年9月,《国务院办公厅关于印发“十四五”全民医疗保障规划的通知》(国办发〔2021〕36号),将“探索完善药理学类医疗服务价格项目”列入医疗保障部门改革重点,使药学服务水平提升与医保付费相向而行。2022年4月,《福建省医疗保障局关于在省属公立医院试行药学服务收费政策的通知》(闽医保〔2022〕49号),明确自2022年7月1日起,该省省属公立医院将收取药学服务费,并提出价格应以合理的成本费用为基础,调价周期不少于6个月。因此,医院必须加强药学相关服务成本的核算工作,为今后合理调价提供依据,让药师从事临床药事服务的劳动价值得到体现。

参 考 文 献

- [1] 王兴鹏,刘军,俞晔. 药剂科的华丽转型[J]. 中国卫生, 2017(9):53-54.
- [2] 殷佳. 制剂成本核算方法及制定内部转移价格的研究[J]. 现代医院, 2015,15(12):138-139.
- [3] 杨春松,张天一,张伶俐,等. 我国静脉用药集中调配中心收费现状的系统评价[J]. 中国药房, 2019,30(17):2414-2418.
- [4] 夏培勇,许冠吾,李昌琪. 点数成本法在医院项目成本核算中的研究和实践[J]. 中华医院管理杂志, 2020,36(12):1002-1006.

[收稿日期: 2023-02-27] (编辑: 毕然, 滕百军)