

新制度下医院成本核算体系的构建研究

王虹,唐晓东,薛琴,冷锴

(南京医科大学第一附属医院,江苏 南京 210029)

摘要:随着新医院财会制度的全面实施,医院成本核算将进入全新的时代。文章从医院管理基础出发,研究成本核算的基础工作、核算流程、核算报告、分析应用,试图寻找共性的、规律性的特征信息,以建立一套具有普遍适用性的行之有效的医院成本核算体系。

关键词:新财会制度;成本核算;科室成本;成本分析

中图分类号: R197.322

文献标识码: A

文章编号: 1671-0479(2013)02-108-004

doi: 10.7655/NYDXBSS20130205

医药卫生体制改革,必然要从根本上改变“以药养医”的医院收益结构。在逐步取消药品加成、规范病种临床路径的趋势下,如何落实公立医院的补偿机制,规范核算而不是统计测算医疗服务成本,进而合理调整医疗服务价格,是新医改不可逾越的屏障。

2010年12月出台的《医院财务制度》和《医院会计制度》(以下简称新制度),重新规范了医院成本管理与核算的内容,从会计科目、核算流程和会计报表等方面对医院成本核算作了统一规范^[1],但在应用层面缺乏一套具有普遍适用性的核算体系,对此进行研究可以提高新制度在成本核算(尤其是项目和病种成本)方面的可操作性,使新制度真正成为全国医院成本核算的统一规范。

一、成本核算基础工作

(一)核算单元的划分

基于新制度要求,医院的医疗业务活动单元需要在原有基础上进一步细分,核算单元的划分应遵循“不可再细分或者没有必要再细分”的原则,这一工作既是实施新制度成本核算的基础,更是构建医院运营管理体系的奠基性工作。笔者认为,成本核算单元的划分需要综合分析内外部需求。

外部需求主要是考虑新制度对成本核算单元划分的要求,具体从四个方面进行划分:基于医疗全成

本开支范围划分为医疗业务科室和非医疗业务科室;基于科室全成本分摊流程划分为临床服务科室、医疗技术科室、医疗辅助科室和行政后勤科室^[2];基于诊次与床日成本核算划分为门诊单元和住院单元;基于项目和病种成本核算划分为诊疗单元和护理单元。

内部需求主要是考虑医院运营管理方面的需求,具体也涉及四个方面的关系:①临床—科研,国家制度层面对这一关系的基本要求是,将医疗业务和科研活动发生的费用区分开来,以便界定医疗全成本核算的基础。大型综合医院科研经费开支庞大,医疗与科研交织在一起。按业务归口和研究内容可分为三种类型:一是隶属科研处不发生医疗收费的单元,即纯科研单元,在核算上应把这类单元纳入全额预算管理;二是隶属科研处发生医疗收费的单元,即收益性科研单元,在核算上,应明确开支范围,实施准成本核算(直接成本);三是隶属临床科室的科研单元,即临床科研单元,在核算上,实施全成本核算,纳入绩效考核。②临床—教学,国家制度层面对这一关系的基本要求是,将医疗业务和教学活动发生的费用区分开来,以便界定医疗全成本核算的基础。大型综合医院医疗与教学彼此交错,关系复杂。从医院运营管理角度考虑,需要把医院这个会计主体在教学活动(医学院在校生)中发生的费用核算清

基金项目:江苏省卫生经济学会课题资助项目

收稿日期: 2013-04-07

作者简介:王虹(1955-),女,江苏江阴人,主任医师,教授,博士生导师,南京医科大学副校长,南京医科大学第一附属医院(江苏省人民医院)院长、党委书记;唐晓东(1956-),女,江苏泰州人,研究生,总会计师,研究方向为医院经营管理,通信作者。

楚,包括本院投入的人力资源(理论教学、实习带教)、资产物料消耗、公用费用等直接成本和间接成本,最终核算出不同培养对象的总成本和单位成本。

③本部—分院,从制度层面考虑,需要将本部与分院整合在一起进行全成本核算,考虑到分院本身的特殊性,还需单独设置本部与分院两套会计账,确保对外会计报表的编制和会计档案管理的需要。本部与分院组建一体化核算体系后,随着核算单元的细分,本部与分院之间的物料流转要进行细化核算与管理,人力资源的流动也要建立配套的信息管理制度。

④财务—信息,为提高财务管理系统信息的真实性和精细度,需要从业务发生源头采集最小单元的信息。在建立财务管理系统过程中,需要信息部门提供如下支持:一是向财务处开放必需的数据源(备份库或样本库);二是提供相关系统数据库的表结构文档;三是按业务系统配备对口人员进行接口开发的技术沟通。

(二)成本内容构成与细分

过去的医院成本构成中绝大部分是直接成本,忽略了医院所拥有的后勤管理成本及公共成本等,产出数据不能作为医院经济的参照,不能确定某一核算单元的经济价值,但对于个别科室直接成本的控制却极为有效。按照新制度要求,成本是指医院在核算期间内经营所发生的所有耗费,所以在核算初期就要确定成本的范围,以保证核算期间内医院的成本与实际耗费保持一致。

新制度规定,在医疗业务成本下设“人员经费、卫生材料费、药品费、固定资产折旧费、无形资产摊销费、提取医疗风险基金、其他费用”七个一级明细科目为医疗业务成本项目^[3]。一些地方规范根据医院费用发生的经济性质,将七大成本项目又做了进一步的细分。新制度及地方规范对成本项目和费用要素的规范定义,为规范成本核算口径和统一成本报表,奠定了重要基础。在成本核算的实务操作中,以何种口径归集业务活动发生的费用数据,一般的做法是以现行会计制度的支出科目为最小单元归集支出数据。

但是实践中会遇到一些问题:会计制度变化引发会计支出科目的变化会打破成本核算体系的持续性,给成本核算造成困难;同一会计支出科目,成本中心和收益中心的核算要求不同,会计支出明细设置难以全面反映医院内部精细化管理考核的需求等等。由此可见,以会计支出科目为直接成本数据的归集起点,既不利于建立相对稳定的医院成本核算体系,也制约了医院内部精细化核算工作的深入开展。

如何在不断发展的制度环境下,建立相对稳定的医院成本核算体系,使这一核算体系既能满足财会制度的需要,又能满足成本规范的需要。最好的办法是在会计制度和成本规范之外建立一套精细的支出项目体系,在成本项目和费用要素大类之下,根据支出数据的变化规律和内部考核要求,定义若干支出项目明细,并对其费用要素等属性(分摊方式、资本化属性、控制性、变动性、记账方式、预算考核分类)进行详细界定,为成本核算与会计核算的并轨提供条件,并可随时对接新制度。

二、成本核算流程

(一)科室成本核算

科室成本核算在成本核算流程中处于基础和核心的地位,科室成本数据的质量直接决定了其他成本数据的质量。

直接成本的归集与分摊,取决于医院的相关基础工作,其中有五个方面的内容需要特别关注:①人力资源费,医院的人力资源分布情况直接影响人力成本在不同责任中心之间的分配,进而影响项目成本的水平和结构,为了精确核算医疗项目的人力成本(包括直接和间接人工),必须对人力资源角色进行明细和动态管理。②卫生材料费,加强二级库管理,对可收费的高值耗材实行全程条码化管理,每月末根据医院信息系统(HIS)中高值耗材的收费信息与企业资源计划系统(ERP)对接,自动产生相关科室高值耗材的实际使用量;对不可收费的医用收费材料,在强化科室消耗定额管理的同时,控制科室的领用量和领用周期,实现网上领用审批。以此为基础,根据科室月度领用数据作为科室物料消耗成本。③药品费,是实施新制度的一个难点,为实现药品管理“由品规到批次”的根本性转变,可借助药事服务信息系统,根据进价核算的要求,以数据库接口方式每天追踪所有品规的药品实际消耗,从根本上解决长期困扰的药房库存问题。④折旧费,新制度对固定资产折旧的核算提出了非常高的要求,医院需要面对成本核算单元进行全面彻底的盘点,包括房屋的使用面积。由于早期的科室划分没有现在的成本核算单元细致,为精确核算各单元的折旧费,要根据全面盘点信息,对现有系统进行重新初始化,并进行数据迁移处理。⑤公摊费用,科室公用费用支出发生频繁而琐碎,在核算时,凡能明确费用归属的皆直接计入对应的核算单元,凡不能直接计入的采用合理的分摊方式,其中水费、电费按科室实际用水量 and 用电量进行分摊,保洁费按保洁公司的保洁人员数量进

行分摊,洗涤费按洗涤公司提供的服务明细清单进行分摊^[4],对零星发生的支出以明细台账记入各核算单元。

科室间接成本按其来源分为三类科室:行政后勤类科室、医疗辅助类科室、医疗技术类科室,这三类科室的成本作为间接成本有不同的分摊方法。行政后勤成本,一般按服务和管理的范围以科室净人数为分配依据分配至服务对象(各临床科室、医技科室、辅助科室)。医疗辅助成本,按谁受益谁承担成本的原则以服务工作量为分配依据向医疗、医技科室分配。对暂不能准确统计工作量的情况,可根据具体情况采用其他相对合理的分配依据进行分配,必要时采用多个分配依据按一定的比例进行分配。医疗技术成本,原则上按医技、药房执行的工作量进行分配,由于医技项目的多样性,很难有一个综合的标准统计医技科室的完整工作量,为此在实践中,采用医技收入作为医技科室成本的分配依据,即按每个医技科室执行的收入中对应每个临床科室的开单的比例,把医技科室的成本分配到临床科室。

(二) 诊次和床日成本

诊次成本与床日成本是以科室成本为基础的统计分析成本。诊次的核算口径:按门诊医嘱发生的患者流水号统计,但会漏统计无医嘱的门诊患者;按挂号患者唯一的流水号(扣除在当日退费的患者数)统计,但会多统计只挂号未就诊的患者,也会存在一定的时间差。床日的核算口径:按每日在院患者流

水号统计床日数,但会因出院日期不准确,造成在院患者数据存在差异;按每日实际发生的床位费的数量统计床日数。实际操作中,应结合医院实际情况进行选择。

(三) 医疗服务项目成本

项目成本计算是以医疗收费项目为核算对象,在科室成本计算的基础上将科室成本进一步分摊到各医疗服务项目中,计算出各医疗服务项目成本的过程。

医疗服务项目成本分摊的依据一般按各项目收入比分摊。在项目成本核算中,根据项目成本核算的要求,需要对作为分配依据的收入和科室成本的口径进行必要的修正,以保证项目成本分配结果的合理性和口径上的可比性。

(四) 病种成本

同一病种的患者的成本加权平均得到病种成本,某一患者的成本则由该患者住院期间发生的所有项目的成本叠加而成。在实务中需要合理选择项目成本的期间、级别,准确采集出院人次和付费信息。

三、成本报表及平衡关系

伴随着精细化核算的不断深入,医院成本核算的报表也将越来越丰富,在使用信息平台的情况下,很多复杂的流程交给计算机处理了。如何诊断系统处理的正确性,根据一年多的实践探索,我们总结了如下平衡稽核关系(表1)。

表1 成本报表及平衡关系表

编号	报表	平衡关系
1	成本报表与会计报表	费用合计(医院费用总表)=支出合计(收入费用总表)
2	费用总表与成本汇总表	医疗业务全成本=费用合计-不计入成本的费用+非支出类成本
3	诊次成本与科室成本	诊次总成本=∑门诊(临床)科室全成本
4	床日成本与科室成本	床日总成本=∑门诊(临床)科室全成本
5	医疗业务全成本与项目成本	医疗业务全成本=项目全成本+药品全成本+卫材全成本
6	病人成本与病种成本	出院病人总成本=∑当期出院病人病种总成本
7	直接成本与间接成本	∑临床科室全成本=∑所有科室直接成本=∑临床科室直接成本+∑分摊的管理成本+∑分摊的辅助成本+∑分摊的医技成本

四、成本信息应用分析

准确归集成本费用是准确进行成本计算的重要保证,及时对成本结果进行分析总结,才能达到降低成本、明确经济责任的作用。分析成本预算未完成和完成的原因,找出成本变动规律,挖掘潜力,降低成本,提高医疗收益。

成本分析中经常会用到种种成本分析方法,其中常见的有因素分析法、对比分析法、趋势分析法

等,各医院应针对本院不同的成本特性选用合适的成本分析方法。

一套完整的医院成本核算体系必须包括合理可行的评价反馈机制,定期分析从而达到科学调控的目的。①对医院投入与产出进行效益分析,让院、科两级都了解医院和科室的运行状况,以便适时决策和调整战略。②对医院运营中消耗的人、财、物进行分析,比较分析成本效益上升和下降的原因,查找成本控制中的薄弱环节,发现存在的问题,有的放矢地

完善降低费用的方法和途径。③成本控制及效益的分析,重点分析成本控制的切入点,收入的增长点。参考医院和科室近几年的历史数据,确定使用的成本率指标。根据自身特点和业务量来确定直接、间接成本在总成本中所占的比例。确定直接与间接成本比例之后,再对卫生材料和药品费等核定消耗定额。④加强成本消耗管理,将确定后的成本消耗定额,根据全员参与和人员分组的要求,把每项控制指标层层分解到人,力争达到网络式覆盖的要求,人人参与监控消耗,对贵重药品和科室耗材的消耗实施重点监控,消耗定额、成本控制情况可以作为动态指

标与绩效分配考核挂钩,尽可能做到人人有责任,人人有指标。

参考文献

- [1] 张 婧. 略论新《医院会计制度》的几大突破[J]. 卫生经济研究,2012(3):58-60
- [2] 姜亚兵. 试解读新医院会计制度[J]. 中国卫生事业与管理,2012(4):498-499
- [3] 卫生部规划财务司. 医院财务与会计事务[M]. 北京:企业管理出版社,2012
- [4] 戴淑杰,孔凡圣. 对医改后医院开展全成本核算方法的探讨[J]. 经济研究导刊,2011(11):123-124

Study on constructing the hospital cost accounting system under the new financial accounting system

Wang Hong, Tang Xiaodong, Xue Qin, Leng Kai

(The First Affiliated Hospital of Nanjing Medical University, Nanjing 210029, China)

Abstract: With the full implementation of the new financial accounting system, the hospital cost accounting will enter a new era. This article will research basic work, accounting processes, accounting reports, analytical applications of the cost accounting, from the hospital management and data basis, trying to construct a new hospital cost accounting system.

Key words: the new financial accounting system; cost accounting; department cost; cost analysis