

卫生政策研究进展

Progress in Health Policy Research

2010 年 第 2 期

(总第 16 期 医疗机构成本核算专刊)

上海市卫生发展研究中心

2010 年 2 月 22 日

编者按 成本核算是加强医疗机构经济管理的核心内容，是深化医改的一项重要基础性工作，对完善医疗机构财政补偿政策、科学制定和调整医疗服务价格、改革医保支付方式、促进医疗机构成本管理和成本控制等有着重要意义。国家新医改方案明确提出要加强成本核算与控制，市领导多次在医改有关会议上强调成本核算工作的重要性，市卫生局也对此项工作给予了高度重视。去年 4 月以来，上海市卫生发展研究中心与市卫生局规划财务处、政策法规处合作，开展了相关前期研究工作，对医疗机构成本核算的基本理论和操作方法进行了系统梳理。在此基础上，本期结合望海康信科技有限公司提供的有关材料，整理了医疗机构成本核算的基本概念和方法，介绍了北京市医疗机构成本核算工作的进展和成效，并提出了对上海开展此项工作的启示，谨供领导和同志们参考。



卫生政策研究进展

2008 年 11 月创刊
第 3 卷 第 2 期 (总第 16 期)
2010 年 2 月 22 日
(内部交流)

主管

上海市卫生局

主办

上海市卫生发展研究中心
(上海市医学科学技术情报研究所)

编辑出版

《卫生政策研究进展》编辑部
上海市北京西路 1477 号 801 室
邮编: 200040
电话: 021-22121872
传真: 021-22121879
E-mail: wszcyjjz@163.com
网址: www.shdrc.org

顾问: 夏毅
主编: 胡善联
常务副主编: 刘雪峰
本期执行主编: 金春林
副主编: 付晨
丁汉升
编辑部主任: 张崖冰
本期责任编辑: 王贤吉
荆丽梅
编辑: 张进
彭颖

上海市连续性内部资料准印证
(K) 第 0649 号

目次

文献综述

医疗机构成本核算概述	1
1 医疗机构成本核算的基本概念	1
2 医疗机构成本核算的重要作用	6
医疗机构成本核算方法	9
1 科室成本核算	9
2 医疗项目成本核算	13
3 病种成本核算	15
4 诊次成本和床日成本核算	16

他山之石

北京市医疗机构成本核算工作: 进展、成效与启示	17
1 北京市医疗机构成本核算工作的推进情况	17
2 北京市医疗机构成本核算工作取得的成效	21
3 北京市医疗机构成本核算工作对上海市的重要启示	25

医疗机构成本核算概述

【摘要】 本文介绍了医疗机构成本和成本核算的有关概念，并从政府部门和医疗机构两个方面阐述了开展医疗机构成本核算的重要作用。

【关键词】 医疗机构；成本核算；概念；作用

成本核算是加强医疗机构经济管理的核心内容，是深化医药卫生体制改革的一项重要基础工作。本文在文献综述的基础上，对医疗机构成本核算的基本概念和作用进行简要介绍。

1 医疗机构成本核算的基本概念

1.1 什么是成本

关于“成本”一词，中国成本协会《成本管理体系术语》的定义是“为过程增值和结果有效已付出或应付出的资源代价”。美国会计学会下属的成本与标准委员会对成本的定义是“为了达到特定目的而发生或未发生的价值牺牲，它可用货币单位加以衡量”。

在经济学中，成本属商品经济的价值范畴，是商品价值的组成部分。医疗服务作为一种特殊商品，其价值由三部分构成：生产资料的消耗（C）、医务劳动者为自身劳动所创造的价值（V）、医务劳动者为社会劳动所创造的价值（M）。其中，C+V是商品价值的补偿部分，即已消耗的医务劳动资料的物化劳动和活劳动中相当于医务人员薪酬的部分之和，其货币表现构成医疗服务的成本。

在会计学中，医疗机构的成本是指医疗机构在开展医疗服务过程中发生的各种消耗，其中包括医疗成本和药品成本。会计核算意义上的成本主要反映医疗服务过程中发生的各种耗费的支出，这是对医疗机构实现医疗服务经营成果所计算的补偿价值。按照医疗机构财务会计制度要求，核算的成本在构成内容、包括范围及计算标准上具有统一性和严肃性，由此保证医疗机构对外财务报告信息的质量。一般而言，医疗机构成本包括人力相关成本、材料成本、房屋成本、设备成本、水电燃料成本以及其他公共经费支出等。

1.2 成本的分类

成本的分类有多种方法，对医疗机构成本核算工作而言，比较重要的成本分类有：

第一，按成本的性态，成本可分为固定成本、变动成本、混合成本。简而言之，在一定时期和一定服务量范围内，总额不随医疗服务量变化而变化的成本为固定成本，随服务量呈正比例变化的成本为变动成本；介于固定成本与变动成本之间，总额随业务量而变化但不成正比例变化的成本为混合成本。其中，混合成本又可分为四类：（1）半变动成本（又叫标准式混合成本），该成本是指一定初始基数上，总额随业务量呈正比例增长的成本。（2）半固定成本（又叫阶梯式混合成本），该成本是指总额随业务量呈阶梯式增长的成本。（3）延期变动成本，该成本是指总额在一定业务量范围内保持稳定，超过特定业务量后则开始随业务量呈正比例增长的成本。（4）曲线成本，该成本是指成本总额随着业务量增长而呈曲线式增长的成本，

包括边际成本递减的曲线成本和边际成本递增的曲线成本。上述几类成本在一般医疗机构中均会存在。

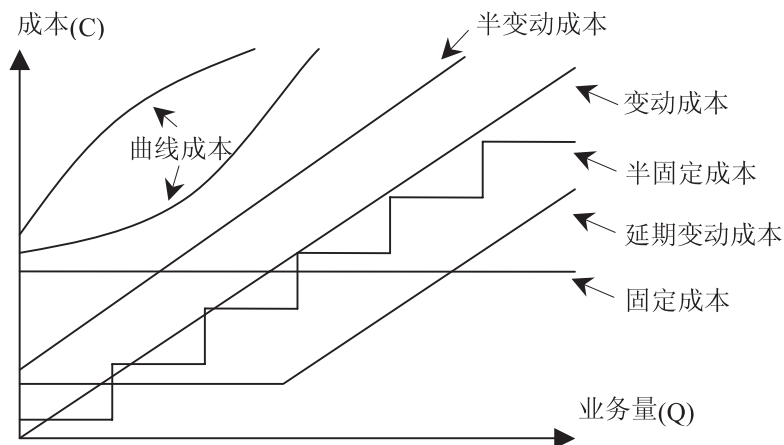


图1 各类成本示意图

第二，按成本的发生与所提供的医疗服务的关系，成本可分为**直接成本**和**间接成本**。直接成本是指能够明确追踪到某一既定的成本对象（如某一服务项目）的成本。反之，间接成本是指在提供医疗服务中实际发生了消耗，但是不能直接追踪到某一既定的成本对象的成本。

此外，还有一对与成本核算密切相关的成本概念，即**实际成本**和**标准成本**。前者是指在医疗服务活动中实际耗费的成本；后者则是通过一定的调查、分析和技术测定而制定的，用来评价实际成本、衡量工作效率的一种预计成本。标准成本作为差异分析业绩评价的依据，多用于成本控制和决策。

1.3 成本核算

成本核算的概念源自企业管理，它是把一定时期内企业在生产和服务提供过程中对所发生的各种费用按规定的方法进行归集、计

算、分配和控制的过程。就其狭义来说，它是企业会计的一种专门方法，是对企业生产经营过程中发生的费用，按照成本计算对象，分别按成本项目进行归集，以确定各对象的总成本和单位成本。成本核算主要以会计核算为基础，以货币为计算单位，其基本任务是正确、及时地核算产品或服务实际总成本和单位成本，提供正确的成本数据，为企业经营决策提供科学依据，并借以考核成本计划执行情况，综合反映企业的生产经营管理水平。

一般而言，成本核算的基本原则主要包括：（1）分期核算原则，即分清当期发生和当期负担的成本费用的界限，从时间上确定各个成本计算期的费用和产品成本。（2）一贯性原则，即成本核算时采用的会计程序和会计处理方法前后各期必须一致，不可以随意变更。（3）重要性原则，即对于成本有重大影响的项目应作为重点，力求精确；而对于那些不太重要的项目则可以从简处理。（4）历史成本原则，即必须正确反映企业在各成本计算期内实际发生的资源耗费，按实际发生额核算成本，而不能以估价成本、计划成本代替实际成本。（5）权责发生制原则，即应由本期成本负担的费用，不论是否已经支付，都要计入本期成本；而不应由本期成本负担的费用（如已计入以前各期的成本，或应由以后各期成本负担的费用），虽然在本期支付，也不应作为本期成本。（6）受益原则，即凡是需要在各成本对象之间进行分配的间接费用，必须坚持谁受益谁负担的原则来进行分担。（7）合法性原则，即计入成本的费用都必须符合法律、法令、制度等的规定，不合规定的费用不能计入成本。

1.4 医疗机构成本核算

医疗机构成本核算是对医疗机构在提供医疗服务过程中所发生的各项费用，按照一定的对象和标准进行归集和分配，以计算各成本对象的总成本和单位成本。对医疗机构而言，成本核算最终应体现在医疗成果上，而能够反映最终医疗成果的是各临床科室（包括门诊科室和住院科室）。按照经营层级和成本核算对象，医疗机构成本核算可包括以下几个方面：

（1）医疗机构总成本：该成本是指医疗机构经营过程中产生的成本总和。总成本可划分为门诊成本与住院成本、医疗成本与药品成本等，它通常用于反映医疗机构成本总体状况，也是用于对外和向上级报告的财务成本。

（2）科室成本：该成本是以医疗机构某一科室（或部门）为核算对象，按责任会计理论方法对其在医疗经营过程中的耗费进行核算所得到的成本。科室成本主要是用于对其经营情况做出预测和决策，在医疗机构内部管理中有着重要作用。

（3）医疗项目成本：该成本是以各医疗服务项目为核算对象所得到的成本，它反映的是各医疗服务项目所耗费的资源。医疗项目成本主要用于考核所提供的各医疗服务项目的盈亏，以此作为补偿和定价的依据。

（4）病种成本：该成本是以医疗机构某一治疗的病种为核算对象所得到的成本，它反应的是治疗某病种所耗费的资源。病种成本可用于对治疗过程的综合评价，以及为实行按病种付费（DRGs）提

供依据。

(5) 诊次成本和床日成本：这两种成本分别是指把医疗机构门诊科室成本和住院科室成本均摊至每一门诊人次和每一住院床日得到的平均成本。

2 医疗机构成本核算的重要作用

2009年4月国务院颁布的《医药卫生体制改革近期重点实施方案(2009-2011年)》明确指出,要“严格医疗机构预算和收支管理,加强成本核算与控制”。事实上,无论是对于政府管理部门,还是对医疗机构自身来说,开展成本核算工作均有着重要的作用。

2.1 对于政府部门而言,医疗机构成本核算的作用体现在“一个抓手”和“三个基础”

首先,医疗机构成本核算是政府卫生主管部门行使行业监管职能的重要抓手。国家新医改方案特别强调了政府卫生主管部门的行业监管职能。然而长期以来,由于缺乏客观、真实的财务运行和成本核算数据,卫生主管部门对医疗机构的真实运营情况缺乏了解。要落实医改方案的要求,卫生主管部门需要通过区域内医疗机构成本核算的数据,强化医疗机构的财务监管,从宏观层面加强对医疗机构经营管理的政策指导和考核评价。开展区域内医疗成本核算工作,卫生主管部门能够更有针对性地指导医疗机构的运营管理,降低其社会平均成本,从而节约卫生资源,提高医疗服务体系的整体效率,促进公益性质的落实。

其次,医疗机构成本核算是健全医疗机构补偿机制、制定政府

投入政策的基础。财政补偿是政府对医疗机构发展承担责任的具体体现，也是医疗卫生事业公益性的保障。在当前政府投入不足、药品加成率下降的情况下，医疗机构普遍面临亏损的压力。然而，政府究竟补偿多少才算合理？目前还缺乏充分的数据支持。开展医疗机构成本核算工作，可为政府制定财政补偿政策提供更准确的信息。在政策调整时，政府部门可以通过成本核算数据进行政策影响模拟分析，对医疗机构的政策性亏损采取针对性的补偿措施。

再次，医疗机构成本核算是规范医疗服务价格、科学制定和调整医疗服务项目收费标准的基础。医疗服务价格体系不合理，医务人员劳务价值未得到应有体现是“以药养医”问题存在的根源之一。新医改方案提出，国家将建立科学合理的医药价格形成机制，落实政府投入政策，调整医疗服务价格，逐步取消药品加成。无论是政府指导定价，还是自主定价，都必须探究其实际成本和真实价值，提高定价的科学性和合理性。有了医疗机构成本核算数据，政府物价部门在制定和调整医疗服务收费标准时就有了科学的依据。

第四，医疗机构成本核算是完善医保支付制度，实施按病种付费的基础。对于医保部门而言，在实行总额预付时，只有摸清医疗机构的成本状况，才能合理确定各医疗机构的医保额度，在维持医保基金动态平衡的同时，不至于使医疗机构面临过多的约束和压力。此外，从国际和国内医保支付方式改革的经验来看，按病种付费（DRGs）是未来发展的一大趋势。开展病种成本核算，无疑可为制定单病种付费标准提供可靠的数据基础。

2.2 对医疗机构而言,开展成本核算工作的作用主要体现在“三个有利”

一是有利于加强医疗机构自身的经济管理,提高医疗机构的竞争力。有效的成本控制是医疗机构在激烈的市场竞争中能否取得成功的基本要素。成本核算能够客观地反映医疗机构各种成本产生与形成的过程,充分显示成本来源与构成情况,为医疗机构进行资源配置与使用提供相应的量化数据支持,最大程度地促进医疗机构实现“优质、高效、低耗”的目标。通过不同机构之间的成本比较,医疗机构决策层不仅能够发现医疗机构管理中的薄弱环节、找到合理降低成本的有效途径、提高管理水平,而且能够及时把握医疗机构运行的整体协调、审时度势、培育新的经济增长点。

二是有利于强化科室绩效管理,建立健全激励机制。科室绩效管理是医疗机构内部管理工作的重点。通过成本核算,医疗机构可掌握各科室的实际成本,将其与科室绩效管理挂钩,完善激励机制,调动各个科室的积极性,促进各科室绩效的提升,从而带动整个机构绩效的提升。

三是有利于提高医疗机构全体员工的成本意识,提高资源利用效率。成本核算工作可以帮助医疗机构完善考核分配制度,使各级各类人员能够真正树立起成本意识和效益意识,加强自身的管理,减少资源的浪费,让有限的资源得到最有效的利用。

(上海市卫生发展研究中心 王贤吉 彭颖 张崖冰 编辑)

医疗机构成本核算方法

【摘要】 本文按照成本核算对象对医疗机构的科室成本、医疗项目成本、病种成本、诊次成本和床日成本的核算方法进行了介绍；科室成本核算采用“四级五类分摊法”；医疗项目成本核算采用“作业成本法”；病种成本核算采用“项目成本叠加法”；诊次成本和床日成本则为在科室成本和项目成本核算基础上，通过公式计算得出。

【关键词】 医疗机构；成本核算；方法

从经营层级和成本核算的对象来看，医疗机构成本核算的内容包括总成本、科室成本、医疗项目成本、病种成本、诊次成本和床日成本等方面。在方法学方面，根据财政部、卫生部1999年颁布的《医疗机构财务制度》，医疗机构总成本由医疗服务成本和药品经营成本构成，相关数据可以直接从医疗机构财务报表中获得。本文就总成本外的其它几类成本核算的方法进行介绍。

1 科室成本核算

在医疗机构成本核算过程中，为了真实、完整、准确地反映成本信息，实现成本核算与财务会计核算结果相统一，首先必须进行科室成本核算。

1.1 科室成本核算原则

一是完全成本原则。该原则将医疗机构在提供医疗服务过程中所消耗的物化劳动和活劳动完全计入医疗服务成本。该原则的出发

点是医疗服务过程中的所有消耗均应通过医疗机构业务收入得到补偿。它强调在医疗机构持续经营假设下的均衡性（不论是变动成本还是固定成本，均应在未来的经营活动中获得收益），更符合公认的会计准则和现行的《医疗机构会计制度》要求，能够更准确地反映医疗机构的成本状况。

二是分项 / 逐级分步结转原则。由于医疗服务活动需要多部门、多步骤才能完成，计算最终的成本结果必须按一定的原则逐步计算和结转成本。而为了得到原始的成本项目信息（如人力成本、材料成本等），在分步结转成本的同时，成本核算还需要按照不同成本项目进行分项结转。这样一来，成本信息既能准确分析记录医疗机构各科室（部门）之间的成本业务关系，反映医疗服务过程中的每一步骤的成本，又能反映各成本项目的信息。

1.2 科室成本核算方法

关于科室成本核算，目前从现有文献来看，比较成熟的是“四级五类分摊法”，其基本思路是将医疗机构的成本核算单位（成本中心）分为五大类，按四级分摊方法逐级将医疗机构总成本归集、分配到医疗类科室（见图 1、表 1）。

五类成本核算单位为：（1）临床医疗类科室，指直接为病人提供医疗服务，并能体现最终医疗结果、完整反映医疗成本的科室，包括门诊类科室和住院类科室。这类科室能够提供临床服务项目，能够产生诊次服务或床日服务。（2）医疗技术类科室，指为直接医疗科室及病人提供医疗技术支持的科室，如检验科、放射科、药剂科、

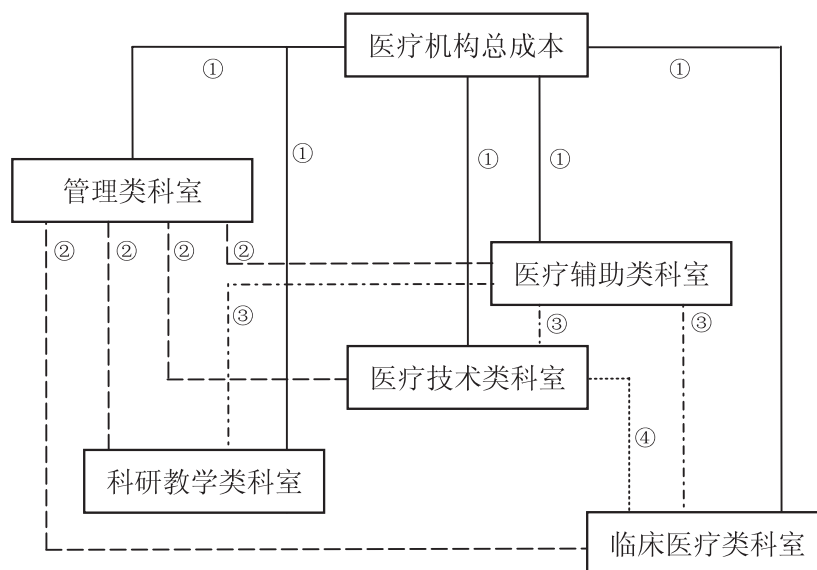


图1 四级五类分摊法

手术室等。这类科室能直接提供医疗服务项目，但不能产生诊次服务和床日服务。（3）医疗辅助类科室，指为直接医疗科室和医疗技术科室服务，为其提供动力、生产、加工及辅助服务的科室，如供应室、挂号室等。（4）管理类科室，指管理和组织医疗机构业务开展的行政管理科室和具有管理属性的后勤科室。（5）科研教学类科室，指医疗机构内部具有相对独立的人员、资产和办公场所，从事科研课题研究及对外教学的科室。

四级分摊方法为：（1）第一级分摊，将医疗机构的公用费用向所有五类科室进行分摊，不同成本项目根据合理分摊原则选择不同的分摊方法。（2）第二级分摊，将管理类科室成本（包括直接计入管理科室成本和公用费用分摊部分）向临床医疗类科室、医疗技术类科室、医疗辅助类科室、科研教学类科室进行分摊。（3）第三级分摊，将医疗辅助类科室成本（包括直接计入医疗辅助类科室成本、

公用费用分摊部分、管理成本分摊部分之和)向临床医疗类科室、医疗技术类科室、科研教学类科室进行分摊。(4)第四级分摊,将医疗技术类科室(包括直接计入医疗技术类科室成本、公用费用分摊部分、医疗辅助类科室分摊部分、管理成本分摊部分之和)向临床医疗类科室分摊。

表1 四级五类分摊实例

分摊 级别	科室类型	直接 费用	间接成本					全成本	
			公用成 本分摊	管理科室 成本分摊	医辅成 本分摊	医技成 本分摊	是否向 下分摊		
--	公用科室（虚拟）	1000	--	--	--	--	是	1000	
1	管理科室	2000	200	--	--	--	是	2200	
2	医辅科室	3000	200	550	--	--	是	3750	
3	医技科室	2000	200	550	1250	--	是	4000	
3	科研教学科室	1000	200	550	1250	--	否	3000	
4	直接医疗科室	门诊	5000	100	275	625	2400	否	8400
		病房	5000	100	275	625	1600	否	7600

在上述分摊过程中,两类成本的分摊值得注意。一是不能直接得到的成本分摊,如水电费等,比较实际的做法是在除去大户消耗量后,按人头、科室使用面积或床位数分配。二是各级分摊时同一类科室中相互提供服务的各间接成本中心之间的成本分摊。这类成本的分摊应采用受益原则和重要性原则。在分摊的具体方法上,美国医院联合会推荐四种方法——直接分配法、阶梯分配法(即又称成本下行法、顺序分配法)、双重分配法(又称交互分配法)和数学分配法(又称联立方程法)四种。采用不同的分配方法,成本分配的结果不同,其中双重分配法与联立方程法的分配结果相近,而直接分配法、顺序分配法和联立方程法的分配结果有较大差异。美国大多数付费组织(如保险公司)并不认可直接分配法计算的成本数据。

此外，间接成本的分配标准也是影响分配结果的一个重要因素。采用不同的分配标准，间接成本的分配结果可能会有很大的不同。原则上为体现受益原则，间接成本的分配标准应与间接成本中心提供的服务量有一定的因果关系。只有当其提供的服务量难以确定时，才可考虑将受益成本中心的工作量作为间接成本的分配标准。

2 医疗项目成本核算

医疗项目成本核算的方法，从文献回顾的结果看，有以现行价格为基础的系数调整法、当量法等多种，其中作业成本法（activity based costing, ABC）是目前最为科学、也是国际上通行的一种方法。

作业成本法的基本路径是将每一个医疗服务项目划分为若干个作业（activity），这样一来便可将医疗科室（包括医疗技术类科室和临床医疗类科室）的医疗服务活动划分为若干个有限的作业，在此基础上，先把科室成本按资源动因向作业分摊，然后再把作业成本按作业动因向医疗项目分摊（见图 2、图 3）。其中，资源动因（resource driver）是指资源被各作业消耗的方式和原因，是引起作业成本变动的因素（如作业时间等），也是把资源成本分配到作业的基本依据；作业动因（activity driver）是指作业贡献于最终产品（服务项目）的方式与原因（如检查次数、检查时间），表示成本对象（或者其他作业）对作业需求的强度和频率的度量标准，反映产品消耗作业的情况。在基于“作业成本法”核算理论下，项目成本核算的整体原则是把能直接计入科室作业和医疗项目的成本直接计入，不能直接计入科室作业和医疗项目的成本按“资源动因”和“作

业动因”分摊计入。

用作业成本法进行项目成本核算能够实现“三个一致”，即财务核算结果与成本核算结果的一致、医疗机构的总成本与医疗项目成本之和一致、医疗项目成本之和与科室成本之和一致，从而形成院科两级成本、医疗项目成本（也包括后文中的病种成本）之间的平衡关系，提供更为客观、准确的数据信息。

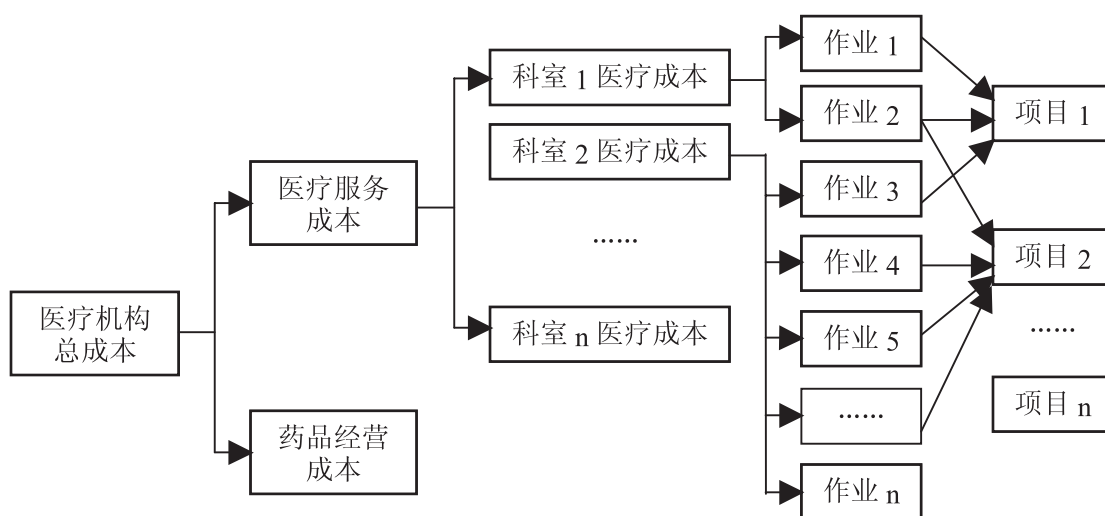


图2 作业成本法总体思路

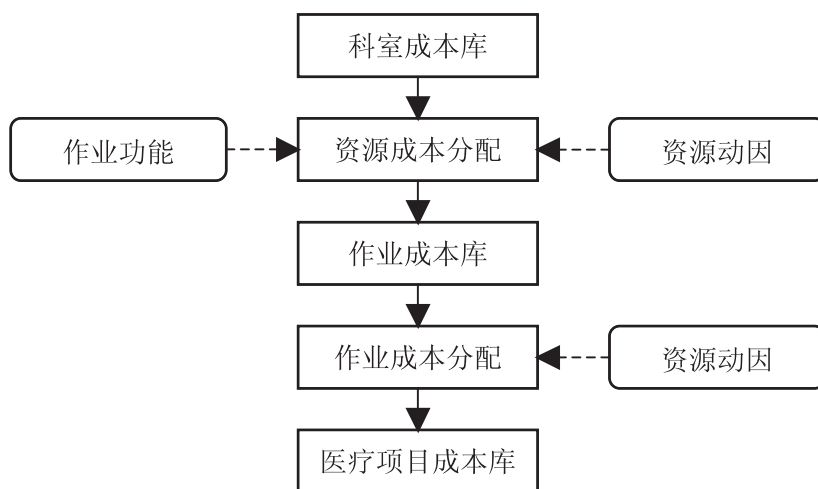


图3 作业成本法计算模型

在具体实施上，作业成本法包括十个步骤：(1) 确定科室、项目、数据采集期间；(2) 数据采集，明确数据采集内容和来源；(3) 制作基础字典表，包括科室设置表、设备分类表、物资分类表、成本项目归属关系表、作业字典等；(4) 划分科室作业，包括门诊、住院、医技类科室；(5) 科室作业数据整理、归集；(6) 确定资源动因；(7) 资源成本分配计算，产出科室作业成本；(8) 医疗项目数据整理、归集；(9) 确定作业动因；(10) 作业成本分配计算，产出医疗项目单位成本。

3 病种成本核算

病种成本核算是在科室成本核算和项目成本核算基础上，依据病人收费清单，采取项目叠加法计算病人成本，然后在病人成本基础上计算出病种成本。具体方法如下：

在现行的以按项目付费为主导的支付方式下，一个患有某种疾病的病人在入院挂号、接受诊察、检查、检验、治疗、手术等一系列医疗服务过程中发生的所有费用可体现为每一项收费项目价格的累加，即：某一病种的收费 = Σ (医疗服务项目收费价格 + 药品收费)。按照项目成本叠加法的思想，在已经核算每一收费项目的成本的情况下，对照病人的收费清单即可得到该病人的成本，即：病人成本 = 病人的医疗成本 + 病人的药品成本 + 病人的材料成本。其中，病人的医疗成本 = Σ (医疗服务项目成本)，病人药品成本 = Σ (病人药品收入 / (1 + 药品加成率))。

在得出病人成本的基础上，按 ICD10 和 DRG 病种分组标准，采

用加权平均法或灰色关联法即可得出病种成本。加权平均法在计算上较为简单，可用于核算某一时期内某病种的平均成本。灰色关联法可计算出介于标准病种成本和平均病种成本之间的参考病种成本。这种参考病种成本既避免了标准病种成本的绝对性，又考虑实际操作中的变通性，在成本分析和成本控制中更具指导意义。

4 诊次成本和床日成本核算

在科室成本和项目成本核算基础上，诊次成本和床日成本可通过以下公式计算得出：

某医疗机构平均诊次成本 = Σ 各门诊科室成本 $\div$ 门急诊总人次；

某临床科室诊次成本 = 该科室门诊成本 $\div$ 该科室门急诊人次；

某医疗机构平均床日成本 = Σ 各病房科室成本 $\div$ 住院总床日数；

某临床科室床日成本 = 该科室病房成本 $\div$ 该科室床日数。

（上海市卫生发展研究中心 彭颖 王贤吉 张崖冰 编辑）

北京市医疗机构成本核算工作：进展、成效与启示

【摘要】 北京市于 2003 年启动了医疗机构成本核算工作，先后在市区所属二、三级医疗机构开展了院科两级成本核算和医疗服务项目成本核算，并在此基础上推进了区域卫生财务管理信息化工作，取得了显著的成效和良好的社会反响。上海应积极借鉴北京市医疗机构成本核算的成功经验，以医改为契机，尽快启动医疗机构成本核算工作，在实际推动过程中加强组织保障，夯实工作基础，统一规划，分步实施，同时积极探索病种成本核算。

【关键词】 医疗机构；成本核算；进展；成效；启示

为加强医疗机构的经营管理，指导医疗机构开展成本管理和控制工作，完善医疗机构财政补偿和医疗服务定价机制，北京市卫生局联合北京市财政局于 2003 年启动了医疗机构成本核算项目。结合项目的实施，北京市进一步深入推进了区域卫生财务管理信息化工作，取得了显著的成效和良好的社会反响，并得到了市领导和国家有关部门的高度重视。本文在望海康信科技有限公司提供的有关资料的基础上，整理、介绍了北京市医疗机构成本核算工作的推进情况及成效，并提出了其对上海开展医疗机构成本核算工作的启示。

1 北京市医疗机构成本核算工作的推进情况

1.1 推进方式

北京市卫生局和北京市财政局对医疗机构成本核算工作给予了高度重视。为推进此项工作，北京市专门成立了以市卫生局和市财

政局主要领导为组长的项目领导小组。项目实施单位由两个部门的相关处室及下属单位组成，具体实施工作由行业内具有丰富经验的望海康信科技有限公司承担，同时，设立专家组，聘请中国卫生经济学会卫生成本与价格委员会等方面的专家作为项目咨询顾问。

北京市医疗机构成本核算工作的推进采取“政府主导、总体规划、分步实施”的指导方针，具体来说是将医疗机构成本核算及其相应的软件信息系统建设纳入区域卫生财务管理信息化总体规划，在政府部门的组织领导和推动下，采取分步推进的办法，有计划、有步骤地实施。项目的推进遵从“一个规划，三个统一”的原则。“一个规划”，是指对医疗机构成本核算工作与财务核算、预算管理、绩效考核等一起进行整体规划。“三个统一”，一是统一标准，北京市卫生局、北京财政局联合制定并下发《北京市医院成本核算办法》，统一成本核算标准；二是统一推广，实行由政府统一组织和推广的实施模式；三是统一工具，由北京市卫生局和望海康信科技有限公司合作研发《医院成本核算经济管理信息系统》，提供给各医疗机构使用，统一成本核算工具。

1.2 推进历程

2003年，北京市卫生局与望海康信科技有限公司合作，用一年多时间研制开发了医疗机构院科两级全成本核算系统。2004年10月，该软件项目通过了北京市财政局评估中心的评审。期间，院科两级全成本核算具体方法被进行了多次修订，医疗机构成本核算的业务规范和标准化管理流程也被确定。2005年初，北京市卫生局、北京

市财政局联合下发了《关于在直属医疗机构全面实施医院全成本核算工作的通知》等六份指导性文件，其后用两年时间分三批在所辖 57 家医疗机构（其中包括 21 家市属医院、18 家区县医院、18 家中医院）推广院科两级成本核算。截止目前，这 57 家医疗机构的成本核算软件系统已经运行 5 年多，产生了丰富翔实、连续动态的数据信息，在满足医疗机构内部自身经营管理与分析需要的同时，按期向北京市卫生会计核算服务中心上报各机构的成本分析套表（含 6 大类、25 张报表、96 个指标），为政府部门（卫生局、财政局）的分析应用和管理决策工作提供了有力支撑。

为进一步开展医疗服务项目成本核算，在院科两级成本核算的基础上，北京市卫生局于 2006 年联合望海康信科技有限公司启动了医疗服务项目成本核算理论和具体操作方法的研究，开发了项目成本核算的软件系统。2006 年下半年，北京市在朝阳医院、友谊医院、肿瘤医院进行了部分医疗服务项目成本核算的试点工作，并于 2007 年开展了朝阳医院全部医疗服务项目成本核算，建立了在综合医院推广实施的工作模式。2008 年 10 月，在朝阳医院全面试点的基础上，北京市卫生局、北京市财政局邀请卫生部规财司领导召开了医疗机构医疗项目成本核算工作推广启动会，正式启动了友谊医院、同仁医院、宣武医院、积水潭医院、天坛医院、安贞医院和世纪坛医院 8 家市级综合医院的项目成本核算工作。2009 年 8 月开始，北京市又启动了安定医院、回龙观医院、地坛医院 3 家专科医院的项目成本核算工作。

在成本核算的基础上，北京市进一步统一规划和分步推进了两个层面的区域卫生财务管理信息化工作（见图1）。一是**医疗机构层面的卫生财务管理信息化**，分为七大体系，即医疗机构院科两级成本核算体系、项目成本核算体系、财务核算体系、预算管理体系、内部绩效考核和奖金分配体系、物流管理体系、固定资产管理体系。这些体系相应的软件信息系统建立在医疗机构内部，可独立运行，相互之间也可以通过接口实现财务一体化管理，同时医疗机构层面的各信息系统又可以通过网络上报至卫生局端的软件信息系统。目前北京市已完成除物流管理、固定资产管理以外的五大体系的建设。

二是**政府层面的卫生财务管理信息化**，共包括六大子系统，即成本信息管理分析系统、财务信息管理分析系统、医疗收费分析与支持系统、财政预算管理审批系统、绩效考核分析评价系统、国有资产评估配置管理系统。

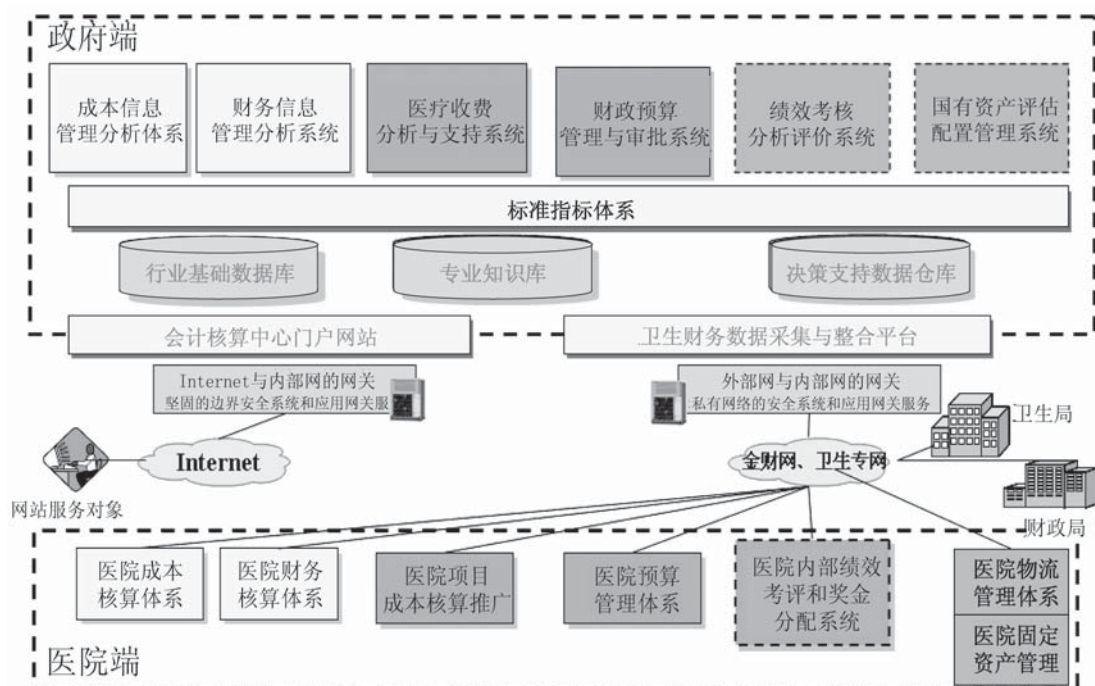


图1 北京市的医疗机构财务管理系统

系统、医疗收费分析及支持系统、绩效考核分析评价系统、国有资产评估及配置管理系统。这些系统是为实现政府监管职能而设计的，主要使用者为北京市卫生局财务处、北京市财政局社保处。目前北京市已完成了除绩效考核分析评价、国有资产评估及配置管理以外的四个子系统的建设。

2 北京市医疗机构成本核算工作取得的成效

经过几年的实践，北京市医疗机构成本核算工作无论是对政府部门还是医疗机构均取得了十分显著的成效，并获得了良好的社会反响。

2.1 政府财政补偿和医疗服务定价机制得到完善，监管力度得到强化，有效促进了政府职能转变

北京市通过开展医疗服务项目成本核算，产出了 2382 个医疗收费项目成本数据，将其与现行的收费标准进行比对分析后发现，在 8 家综合医院累计开展的近 2 万个项目中，盈利的只占到 43%，57% 的项目存在不同程度的亏损，其中护理费、治疗费、门诊挂号费、门诊诊疗费、住院诊疗费全部亏损；手术费盈亏扭曲严重；化验费、检查费盈利；干部病房床位费盈利，普通病房床位费亏损。总体上看，8 家医院均呈较严重的亏损状态，盈利的医疗项目收益不能弥补亏损的医疗项目带来的损失。27% 的亏损项目是无保本点项目（即政策性亏损项目），这类项目的变动成本大于医疗收入，医院无法通过加强管理提高效率来实现扭亏为盈，干得越多赔得越多。

针对上述情况，2010年北京市在全国率先启动了公立医疗机构财政补偿机制改革试点工作，从三个渠道对公立医院进行补偿，其中经常性补偿包括对亏损且无保本点的项目进行补贴，对离退休人员经费给予全额保障；鼓励性补偿是对成本管理控制好的医院进行奖励；专项补偿是对设备更新和重点学科予以专项支持。该补偿方案实现了“三个突破”，一是离退休经费由定额补助调整为按实际补助，减轻了医院负担；二是保障了医院医疗收支的平衡，使公立医院的公益性质得以体现；三是设立奖励性补偿政策，实现了财政补助对医院成本管控的激励作用。此外，北京市卫生局计划，如果公立医院补偿机制试点成功，下一步将在多家公立医院推广，并尝试取消药品加成率，上调政策性亏损项目价格，下调大型设备检查项目价格，使得各类医疗服务项目价格更为合理。

在补偿机制得到完善的同时，北京市卫生局对医疗机构的财务监管力度也得到了进一步加强，实现了从单纯的行政管理向行业监管的职能转变。北京市卫生局计划，下一步将建立政府对公立医院的综合考评体系，从学科建设、医疗质量和效果、患者满意度、财务能力四个维度对医疗机构进行考核，使其成为政府评价医院和给予奖励性财政补偿的依据。

2.2 医疗机构经营管理水平得到提升，成本控制意识得到增强，有效提高了资源利用效率和经济效益

一是医疗机构的经营管理水平明显得到提升。通过院科两级全成本核算，医疗机构各方面的管理得到加强，优化了经济运行管理

的基础环境。许多医疗机构原来财务账只核算到院级，目前均已核算到科室；原来医疗收费只记录到财务核算的二级分类，目前均已记录到开单科室、执行科室和具体医疗项目。各医疗机构每月进行科室全成本核算，通过 6 类 25 张报表，可以从不同的角度对经营状况进行分析，为医疗机构经营管理提供了有效工具。例如，通过成本分类和构成分析，医疗机构可以了解全院及各科室的固定成本和变动成本、直接成本和间接成本的构成情况，以及人力成本、材料成本、固定资产成本、药品成本以及管理成本等成本分类的构成情况，寻找成本控制点；通过本量利分析方法，可以确定各科室的保本工作量；通过收益敏感试验，可以制订下一阶段的工作计划等等。部分医疗机构在成本核算工作中进行了流程再造，将物资材料领用管理与 HIS 收费挂钩，改变了以往的“以领代销”，从源头解决物资“跑、冒、滴、漏”问题。朝阳医院通过成本核算，得出了门诊和医技科室盈利、住院科室亏损的结论，并找到了主要原因和成本控制点，进行了有效的改善，提升了整个医院的经济效益。

二是医疗机构的成本控制意识普遍得到增强。通过成本核算的实施，医疗机构各级各类人员均很好地树立了成本意识和效益意识，加强了自身管理，减少了资源浪费，使有限的资源得到最有效的利用。除院领导、财务科外，科主任也开始越来越关心成本核算的结果。过去，医疗机构内各科室普遍存在争设备、争人员、争空间的“三争”现象。而现在，成本核算引入到科室和医务人员的绩效考核中，使其节约意识得到增强，“三争”现象明显减少。患者也从中得到了

实惠，就诊检查的排队时间缩短，诊疗方案和用药方案也更经济。

有关数据表明，实施成本核算以来，北京市各医疗机构成本收益率均有所增长，年收益平均增长率达 9%。其中一家医疗机构在实施前成本核算亏损额达 6000 万，实施亏损额缩减到 3000 万。

2.3 医疗机构成本核算工作引起了上级部门的高度重视，产生了良好的社会反响

由于北京市医疗机构成本核算工作开展得较为扎实，也取得了很好的实际成效，这项工作得到了北京市市领导和国家有关部门的高度重视。2008 年 8 月，在项目成本核算试点工作取得阶段性成果后，北京市分管市领导带队专程赴试点单位朝阳医院进行调研，并召集市政府办公厅、市发改委、市卫生局、市财政局、市人事局、市劳动保障局及北京市朝阳区政府有关部门领导在该医院召开座谈会，就三级医院政府补偿等问题进行专题讨论。在 2009 年 9 月 4 日卫生部规财司召开的《卫生部医疗机构成本核算理论方法》课题专家评审会上，专家组一致认为北京市卫生局的医疗机构成本核算理论方法较为完善，具有广泛推广价值，并建议对在全国推广应用该课题的研究成果。卫生部规财司也已向全国印发工作简报，介绍了北京市开展的医疗机构成本核算工作。

在 2010 年 1 月 16 日北京市卫生局、北京市卫生经济学会联合举办的“公立医院成本核算与财政补偿机制改革研讨会”上，北京市的医疗机构成本核算工作及其公立医疗机构财政补偿机制改革试点方案得到社会各界的广泛认可，人民网、新华网、中国青年报、

北京日报等近 20 家主流报刊和网络媒体对其进行了报道，全国数十家地方网站作了转载。有媒体称，北京市此举可视为我国医改“攻坚战”——公立医院改革取得的实质性突破。

3 北京市医疗机构成本核算工作对上海市的重要启示

如上所述，北京市的医疗机构成本核算是卓有成效的，经过几年的不断探索和深化，已渐趋规范和完善。但与此同时，由于北京市是在全国首次开展区域医疗机构成本核算工作，其项目实施和推广过程中免不了走一些弯路。北京市医疗机构的成功经验和教训对上海开展医疗机构成本核算工作具有以下重要启示：

3.1 把握医改契机，启动成本核算工作

新一轮医改已经拉开序幕，国家医改方案明确指出要加强医疗机构成本核算工作。对于公立医院改革而言，完善补偿机制，建立科学合理的价格形成机制，是改革的治本之策。这迫切需要将医疗机构成本核算作为一项基础工作和重点工作提上议事日程。经过北京市的探索和实践，目前医疗机构院科两级全成本核算和项目成本核算的理论和具体操作方法已经成熟，其科学性和可行性已经得到多方面的肯定。上海作为我国的经济发达地区和改革前沿阵地，与其他省市相比，目前已具备相当的基础，有条件也有能力开展区域医疗机构成本核算工作，同时可借鉴北京市的成功经验，吸取其教训，起点更高，周期更短，能够实现投资少见效快的目标。

3.2 强化组织保障，多部门协同推进

医疗机构成本核算工作是一项复杂的工程，特别是医疗服务项

目成本核算，需要各医疗机构足够重视和充分配合。北京市医疗机构成本核算项目之所以能够取得成功，与其强有力的组织保障密不可分。上海市在推进此项工作时，很重要一点是要建立相应的组织保障机制，从政府层面到医疗机构都要设立执行力过硬的班子来推行成本核算工作。本文建议由卫生部门牵头，联合财政、发改委（物价）、医保、申康等相关部门，成立市级医疗机构成本核算工作领导小组，整合各方资源，加强沟通协调，确保有力推行；领导小组成员单位的相关处室以及有关研究机构组成工作小组，负责全市范围内成本核算工作的具体推进和实施。相关医疗机构也应建立以院长为组长、财务部门负责人负责实施的医疗机构成本核算工作领导小组，发挥小组的领导与协调作用，明确各部门的职责，确保项目的顺利执行；医疗机构财务部门要专设成本核算岗位，建立相应的岗位及责任制，规范成本核算工作的实施。

3.3 夯实工作基础，有计划地分步实施

北京市在推行医疗机构成本核算时将该项目纳入区域卫生财务管理信息化工作的整体规划，不是为了核算而核算，而是分步推进，在开展成本核算的基础上不断挖深拓宽，推动财务核算、预算管理、绩效考核等整个面上工作的发展，这一点十分值得上海市加以借鉴。具体在医疗成本核算工作推进过程中，也可以借鉴北京市卫生局的经验，先选择上海市几家信息化基础和财务管理基础比较好的二、三级综合医院开展试点，通过试点探索新的公立医疗机构补偿机制，落实政府投入政策，寻找医疗服务价格调整的方向。

与此同时，北京市的经验和教训也告诉我们，在推行过程中，要重视做好成本核算的有关基础工作，主要包括以下几点：一是基础信息标准化，全市范围内要统一科室、成本项目、医疗服务项目的编码等，为政府部门进行成本分析提供标准化的数据基础。二是科室划分要兼顾科室成本核算、医疗服务项目成本核算的双重要求，使数据归集具有可行性和真实性。三是要规范科室开单行为，保证收入信息准确归集。四是要规范财务核算业务，贯彻权责发生制原则，准确统计成本数据，使财务数据反映真实的业务活动。五是要推动医疗机构信息化建设，建立成本核算系统与医疗机构信息系统（HIS）的接口规范，提高成本核算数据的准确性和高效性；要建立医疗机构端和市卫生局端成本分析两级网络信息系统。卫生局端成本分析系统定期对区域内医疗机构成本核算数据进行全面分析，通过真实数据了解区域内的医疗服务机构运行现状，也便于同类医疗机构的相互比对，帮助其查找差距和不足。

3.4 打造自身特色，开展病种成本核算

如上所述，北京市在医疗机构院科两级全成本核算和项目成本核算的理论和具体操作方法上已经成熟，上海开展相关工作具有一定的重复性质。但有没有突破和创新的空间呢？答案是肯定的。北京市在开展成本核算时，由于缺乏标准临床路径，病种成本核算工作尚未开展，而国家卫生部前不久已经发布了100多个病种的标准临床路径，这使得按“项目叠加法”进行病种成本核算成为可能。因此，上海在推进成本核算工作时，可将病种成本核算一并纳入，探索一

套科学可行的病种成本核算具体操作方法，并据此核算这些病种的成本，为推进医保部门按病种付费的支付方式改革提供可靠的依据。

（上海市卫生发展研究中心 王贤吉 谢春艳 彭颖 张崖冰 编辑）

送:

世界卫生组织驻华代表处、卫生部相关司局
卫生部卫生经济研究所、卫生部统计信息中心、中国医学科学院
上海市市委、市人大、市政府、市政协相关部门
各省市卫生厅（局）政策法规处
上海市卫生局局领导及有关处室
上海市各区县卫生局、相关医疗卫生单位
全国部分高校和研究机构