

Exploration of Cost Accounting and Application in Public Hospitals under the New Accounting System

Xiaofen Sun

Shaoguan University, Shaoguan, Guangdong, 512026, China

Abstract

Objective: In the wave of new government accounting system reform, public hospitals are facing new development assistance but also higher difficulty challenges: to maintain public welfare while achieving sustainable development, in order to better operate public hospitals. This article explores the problems in cost accounting and control in public hospitals and proposes optimization measures. **Methods:** Using literature research method, effective strategies for enhancing cost accounting and control were proposed by searching relevant literature, providing suggestions for deepening cost management in public hospitals. **Conclusion:** Real time grasp of the dynamic situation of cost accounting and control, solve problems that arise in practical work, and strengthen cost accounting and control from multiple aspects such as institutional construction and personnel training.

Keywords

cost accounting; cost control; public hospitals

新会计制度下公立医院成本核算及运用探讨

孙筱芬

韶关学院, 中国·广东 韶关 512026

摘要

目的: 在新政府会计制度改革的浪潮中, 公立医院在迎来新发展助力的同时, 也面临着更高难度的挑战: 既要保持公益性, 又要实现可持续发展, 为公立医院更好的运营, 论文探究公立医院成本核算、管控存在的问题, 提出优化措施。**方法:** 使用文献研究法, 通过查询相关文献提出增强成本核算及控制的有效策略, 为公立医院深化成本管理提供建议。**结论:** 实时掌握成本核算和管控的动态情况, 解决现实工作中出现的问题, 从制度建设和人员培训等多个方面加强成本核算和管控。

关键词

成本核算; 成本管控; 公立医院

1 引言

为配合中国政府体制与职能的改革转变, 政府预算会计引入财务会计的创新, 医药卫生体制改革的不断深化等一系列举措办法, 对单位负责人管理理念产生深刻冲击。公立医院(以下简称医院)的管理者越来越关注成本核算及其数据的利用, 而现有成本核算体系存在缺陷, 无法满足医院对成本信息的需求。近年来政府部门陆续出台相关规定, 2021年修订的《公立医院成本核算规范》(国卫财发〔2021〕4号)是对原有体系的总结归纳(以下简称《规范》), 成本管控有了较大的提升, 但其与现行的政府会计制度协调性不足, 缺乏战略管理; 财政部2019年12月颁布的《事业单位成本核算基本指引》(财会〔2019〕25号)(2021年1

月1日执行)没有配合医疗行业的特殊性作出具体规定, 如医院对于医疗服务价格动态调整机制、医疗机构诊疗成本等无具体的遵循依据^[1]。

2 医院成本核算中存在的问题

2.1 医院成本管控水平发展不平衡, 不同地区不同级别医院间差别较大

各地区不同医院间成本核算及管控能力差异较大, 大多数人认为成本核算仅是财务部门的事, 与其他部门无关, 这恰恰是制约医院成本核算工作开展的最大阻碍; 各部门参与不足, 由各基础业务活动形成的成本核算原始数据难以按成本核算要求有效分类计量归集; 业务科室不了解不重视, 相关成本核算数据得不到各部门使用; 医院层面没有明确成本核算工作在各部门间的统一组织与分工, 并结合医院奖惩、资源配置等有效手段; 这些问题不从医院领导层面解决, 没有“一把手”的大力支持, 成本核算工作是开展不好的,

【作者简介】孙筱芬(1973-), 女, 中国江西南昌人, 本科, 高级会计师, 从事成本管理、财务分析研究。

另外医院信息化程度也是影响成本核算效率与质量的一个重要因素^[2]。

2.2 《公立医院成本核算规范》缺乏顶层设计，与政府会计制度不够协调统一

医院成本核算起步较晚，2010年的《医院财务制度》（以下简称《制度》）全面采用权责发生制及配比原则、基本原理顺了成本核算科目，修正责任中心的界定，《制度》中成本管理范围较狭窄、粗放，仅停留单纯控制成本提高效益方面，成本核算数据得不到广泛地运用^[3]。虽也提出了对床日诊次、病种、医疗服务项目成本的核算，但缺乏具体核算细则，没有统一的核算方法。

《规范》是对《制度》中的成本核算及后期出台的《县级公立医院成本核算操作办法》等医院成本核算制度体系做了总结与统一，却没考虑到政府会计的会计科目与成本核算项目的设置存在不一致的情况，如：①政府会计制度下新设置的“业务活动费用”“单位管理费用”相较于医院会计原科目“医疗业务成本”“管理费用”核算范围有所扩张，涵盖了财政拨款经费、科教经费等核算内容；并新增了“经营费用”“资产处置费用”等科目。《规范》虽明确了“医疗业务成本”“医疗成本”“医疗全成本”“医院全成本”的核算范围，但其范围与政府会计制度下设置的科目核算内容不一致；需注意在计算医疗服务项目成本及DRG病种成本时应当在医疗成本基础上，按规定调减财政资金补偿的费用等，在“业务活动费用”“单位管理费用”会计科目下归集的“财政基本拨款经费”“财政项目拨款经费”应予以扣除^[4]。②关于科室成本的分摊：《规范》中对间接费用按相关性等原则，采用阶梯分摊法进行三级分摊，同级科室间不进行交互分摊，这又与《事业单位成本核算基本指引》的规定有所不同。这些差异，对合理利用成本科目归集数据、成本的核算及管控、有效配合推进医疗服务价格动态调整机制有一定影响^[5]。

2.3 《公立医院成本核算规范》对医保支付方式改革考虑不足，核算方法与实际贴合度不够

《规范》虽明确了成本核算相关要求、统一了成本核算方法、在一定程度上考虑了支付方式改革，但不够全面，如对于近年来提出的医疗服务价格动态调整机制与疾病诊断相关分组技术为支撑进行医疗机构诊疗成本与疗效测量评价考虑不足，医疗服务项目、病种、疾病诊断相关分组（DRG）成本核算与临床路径操作贴合度不够等^[6]。

3 《事业单位成本核算具体指引——公立医院》成本核算的主要变化

《具体指引》对成本项目的设置、成本归集的会计科目与政府会计制度的科目进行了衔接，重新规范了医院成本核算范围、分配方法，特别是“成本收入比”在DRG组内成本计算中的运用是国内的创新。政府希望通过强制性规范

及标准来完善政府成本核算体系，实现一致性，提高准确度，促进医疗项目定价、医保谈判、DRG付费改革等，也为进一步科学规范公立医院运营管理提供了数据支撑，同时提升医院精益管理水平^[7]。

3.1 明确了适用范围，考虑了实务操作性及与政府财务会计的衔接

对比《规范》《具体指引》明确了适用范围不包括基层医疗卫生机构，这也符合实际情况，充分体现出国家对基层医疗机构的财务管理、职能定位、资金补偿政策等方面都与一般医院不同，同时也与原医院成本核算体系的适用范围保持了一致，起到一个很好的衔接作用。《具体指引》在总体处理上考虑了实务操作性及与政府财务会计的衔接，如采用成本收入比法（服务单元叠加法）核算病种、DRG成本核算时，出院患者药品及单独计价的卫生材料直接计入出院患者，按成本信息的需求尊重实质重于形式的原则，不再通过服务单元核算，从国家层面看更符合医药改革政策、药耗零差价的实际情况，药耗收支不进行单独核算；同时与原成本核算体系的关于“病种、DRG”的其他成本核算方法，对于药耗的处理保持一致；从医院层面看提高了成本核算数据的实用性、一致性及准确性，提升了医院管理效能。

3.2 核算范围扩大

《具体指引》核算范围扩大包括：①核算业务活动的范围从医疗活动扩大到教学、科研、预防等专业业务活动，与政府会计核算的业务活动保持一致，便于政府全方位了解及利用医院成本相关信息支撑政府改革及相关政策制定。②核算医院全成本的范围涵盖了经营费用与所得税费用，这也与政府会计费用类科目新设的“经营费用”“所得税费用”科目相呼应，充分体现了兼顾实务，高度协调了政府会计制度相关科目的设置。

3.3 对成本的核算在统一规范的基础上增加灵活性

《具体指引》统一了：①对归集业务活动类型的费用较难划分的情况下，将其计入医疗活动费用；②其成本范围与政府会计实务中的医院全成本、医疗全成本进行相互对应。

灵活性体现：①采用参数分配法核算医疗服务项目成本时，可以按照成本项目分别采用不同的参数进行分配；②对于单位管理费用的分配顺序、辅助部门费用的分配方法等提供多种选择，如，按医院对核算业务的成本信息需求情况，可以选择完全成本法或制造成本法进行核算，完全成本法下不但要分摊业务活动费用同时也分摊管理费用至成本核算对象；制造成本法下只需分配业务活动费用，不分配管理费用至成本核算对象。《具体指引》间接费用分摊高度嵌入了因果原则、受益原则、实质重于形式及公平原则，体现成本核算的本质是基于一定假设，按成本信息使用要求对数据信息归集处理与转换的过程。

3.4 确定成本的核算对象

医院通过不同层次、维度确定成本核算对象，以管理

所需达到的目的要求,确定成本核算对象的成本项目和范围,选择科学、合理的方法分配间接费用,最后确定各成本核算对象的成本。对于提升医院报表信息质量的成本核算对象为各实物或项目等,以“加工物品”“在建工程”“研发支出”为基础,编制相应的财务报告;为提高经营效率,应通过经营活动支出、部门行政支出等会计账户进行核算,其成本核算的过程和结果一般不在会计报表中反映。如:以科室、业务活动类型、医疗项目为成本核算对象,主要是为了控制成本及内部绩效评价;以医院整体为成本核算对象是为了评价医院整体绩效(或外部评价);以提供公共服务或产品为成本核算对象,是参与政府定价谈判及政府定价的重要依据,同时一些不合理的基本医疗服务价格也在医院提供成本测算的相关数据中得以改进,而绩效评价是管理决策的重要依据,对外为医疗项目定价、对内促进持续提升医院效能意义重大。

3.5 优化成本管理体系,推动医院精细化发展

第一,要构建科学的经营管理机构,聚焦人财技术等核心资源,聚焦医药科研预防等核心业务,优化资源配置,优化流程,提升绩效,构建一套科学、合理的运作管理机制。第二,要持续完善成本评估方法,充分发挥其“指挥棒”的功能,将全国三级公立医院的业绩评价标准作为指导,在医疗质量、经营效率、可持续发展、满意度评估等多个层面上,加强对成本管理的关注,促进医院的高质量发展。第三,要将全面预算管理和成本管理有机地结合起来,按照全面预算管理,对医院的成本进行严格的控制,力求提高医疗费用的构成,坚持安全、经济、成本领先的原则,对药品的占比和耗材的比例进行合理的控制,提高手术、治疗、护理等能体现技术劳动价值的服务,并通过对各病种的成本数据进行分析,对亏损病种进行分析,并找到相应的对策,为病人提供高质量的基础医疗服务,提高医院的运行效率,推动医院的高质量发展。

3.6 提高财务人员的综合能力

成本核算广泛运用,需要财务人员提高专业性及综合能力,并且掌握将知识付诸实践的能力,同时,公立医院也要认识到成本管控人才选拔和培养的重要性,加强培训,发挥出财务人员最大的价值。

4 成本核算信息运用的探讨

医院外部环境的巨变,使医院内部精细管理的需求更为迫切,从制订医院战略目标、统筹分配资源、开展新项目、绩效评价、以绩效评价结果再次调整目标、收入结构,发展本地区特色学科等,这一系列活动都离不开相关成本信息的支撑;尤其是随着医疗保险付费模式的改革,单一的按部门

计算单位的完全成本计算方法已不能适应公立医院发展的需要。医院应该根据自己的经营和管理状况,不断拓展自己的成本计算方式^[8]。

特别是在医保支付方式改革的背景下,单纯以科室为核算单元的完全成本法已经无法满足公立医院的发展需求。医院应当结合自身运营管理的实际情况,不断扩充自身的成本核算方法^[9]。例如,医疗服务项目成本核算,以临床科室和医疗技术类科室二级分摊为基础进行归集和分配,多采用成本比例系数法和作业成本法;病种成本核算,是病人住院治疗期间某单一疾病消耗的全部医疗服务项目和药品费用、收费卫生材料费用的加总,一般采用历史成本法和标准成本法;DRG(疾病诊断相关分组)病组成本核算,采用的是医疗服务项目叠加法、成本费用率法和二级分摊法。需要通过不同的成本核算方法,为临床科室及管理者提供多维度、多视角的数据,从而满足医院运营管理的需要。

5 结语

新政府会计制度下的成本核算要深入公立医院的每个部门、每个运营环节中,医院要注重专业人才的培养、提升会计的综合素质,注重信息化建设的提升,这将成为成本核算结果能否有效运用的关键,并在具体的实践与运用中找到符合自身发展的方式,这才是维持成本核算有效进行的核心。

参考文献

- [1] 夏萍.《公立医院成本核算规范》解析[J].中国农业会计,2021(5):59-61.
- [2] 吴迎春,李春香,葛安旋.公立医院在《事业单位成本核算基本指引》下实施三类一级成本费用分摊方法的探索[J].经济师,2021(5):265-267.
- [3] 韩斌斌,李璐.《县级公立医院成本核算操作办法》解读[J].现代医院,2016,16(1):3.
- [4] 夏萍.基于《事业单位成本核算基本指引》的公立医院成本核算解构[J].中国农业会计,2020(3):3.
- [5] 黄程.新政府会计制度下公立医院成本核算及控制探讨[J].行政事业资产与财务,2020(6):2.
- [6] 陈俊丽.新医院会计制度下公立医院成本核算中存在的问题与对策[J].中国管理信息化,2017(5):3.
- [7] 范莉莉.浅谈新政府会计制度下公立医院成本核算及控制[J].行政事业资产与财务,2022(19):65-67.
- [8] 姜宁.基于成本信息需求的中国医院成本核算问题研究[D].上海:上海国家会计学院,2017.
- [9] 龙岳华,李姗姗,徐甜甜.政府会计制度下公立医院成本管理改进的实践探索[J].中国医疗管理科学,2021,11(3):6.