

# 宣城市财政局

## 关于征求《事业单位成本核算具体指引——公立医院（征求意见稿）》意见的函

各县市区财政局，市直有关单位：

为建立政府成本核算指引体系，加强公立医院成本核算工作，根据财政部办公厅财办会〔2021〕14号文件要求，现将《事业单位成本核算具体指引——公立医院（征求意见稿）》及说明转发给你们，请组织征求意见，并于2021年7月16日前将书面意见或电子文本反馈至市财政局会计科，我们将汇总后反馈省财政厅。感谢支持。

联系人：李凡

联系电话：0563-3012870

通信地址：宣城市状元南路36号市财政局会计科

电子邮箱：xcccjk@126.com

附件：1. 事业单位成本核算具体指引——公立医院（征求意见稿）

2. 关于《事业单位成本核算具体指引——公立医院（征求意见稿）》的说明



## 事业单位成本核算具体指引——公立医院

（征求意见稿）

### 第一章 总则

**第一条【制定目的和依据】**为推动公立医院（以下简称医院）高质量发展，健全现代医院管理制度，规范医院成本核算工作，提升医院内部管理水平 and 运营效率，根据《中华人民共和国会计法》、政府会计准则制度、《事业单位成本核算基本指引》等规定，制定本指引。

**第二条【适用范围】**本指引适用于中华人民共和国境内各级各类执行政府会计准则制度的医院，含综合医院、中医院、中西医结合医院、民族医院、专科医院、门诊部（所）、疗养院等，不包括城市社区卫生服务中心（站）、乡镇卫生院等基层医疗卫生机构。

**第三条【成本信息需求】**医院进行成本核算应当满足内部管理和外部管理的特定成本信息需求。医院的成本信息需求包括但不限于以下方面：

（一）成本控制。加强运营管理，促使医院合理控制医疗活动成本、优化资源配置、提升管理水平。

（二）医疗服务定价。提供成本补偿依据，为政府有关部门科学合理地制定医疗服务价格、医保支付标准等提供成本依据和参考。

（三）绩效评价。夯实绩效管理基础，为衡量医院整体和内部各部门的运行效率、核心业务实施效果、政策项目资金实施效益等提供成本信息。

#### **第四条【成本核算步骤】**医院成本核算的基本步骤包括：

（一）明确成本核算相关职能部门的职责，分别核算费用、收入，记录人员数量、工作量、房屋面积等成本相关基础数据。

（二）结合业务活动特点和管理需要，合理确定成本核算对象。

（三）根据成本信息需求确定成本核算对象的成本项目和范围。

（四）将直接费用归集至成本核算对象；选择科学、合理的成本动因或分配基础，将间接费用分配至成本核算对象；计算确定各成本核算对象的成本。

（五）根据成本核算结果编制成本报告。

**第五条【其他要求】**医院开展成本核算的过程中，对医院成本及成本核算的定义、成本核算的会计数据基础、成本数据记录要求、成本核算原则和成本核算周期等内容，应当遵循《事业单位成本核算基本指引》的相关规定。

## 第二章 成本核算对象

**第六条【确定成本核算对象的原则】**医院可以根据成本信息需求，多维度、多层次地确定成本核算对象。

**第七条【指引主要规范的成本核算对象】**本指引主要规范医院专业业务活动（以下简称业务活动）相关成本核算对象的成本核算。医院的业务活动根据其职能目标确定，一般包括医疗、教学、科研、预防活动。

**第八条【医院基本的成本核算对象】**医院应当将业务活动中的医疗活动作为基本的成本核算对象，具备条件的医院可以核算教学、科研、预防活动（以下称非医疗活动）的成本。

**第九条【医疗活动相关成本核算对象】**医疗活动成本按照不同的标准，可以进一步划分为以下成本核算对象：

（一）按照科室划分，以各门急诊科室、住院科室为成本核算对象，并进一步计算其单位成本，即诊次成本、床日成本。

（二）按照各地医疗服务价格主管部门和卫生健康行政部门、中医药主管部门等有关部门印发的医疗服务收费项目（不包括药品和可以单独收费的卫生材料）划分，以各医疗服务项目为成本核算对象。

（三）按照临床路径病种、医疗保险按病种付费病种等病种划分，以各病种为成本核算对象。

（四）按照医疗保险设置的疾病诊断相关分组（Diagnosis Related Groups，以下简称 DRG）划分，以各 DRG 为成本核算对象。

医院应当核算科室、诊次、床日成本，具备条件的医院可以核算医疗服务项目、病种、DRG 成本。

**第十条【成本核算对象的应用】**医院成本核算对象的确定应当满足不同的成本信息需求。通常情况下，医院为满足成本控制需求，可以以科室、诊次、床日、医疗服务项目、病种、DRG 作为成本核算对象；为满足医疗服务定价需求，可以以医疗服务项目、病种、DRG 作为成本核算对象；为满足内部绩效评价需求，可以以科室作为成本核算对象；为满足外部绩效评价需求，可以以医院整体、诊次、床日、医疗服务项目、病种、DRG 作为成本核算对象。

### 第三章 成本项目和范围

**第十一条【成本项目设置要求】**医院应当根据成本信息需求，按照成本经济用途、成本要素等设置成本项目，并对每个成本核算对象按照其成本项目进行数据归集。

成本项目是指将归集到成本核算对象的成本按照一定

标准划分的反映成本构成的具体项目。

**第十二条【成本项目与财务会计信息的关系】**医院成本项目的设置，应当与成本核算对象所对应财务会计科目的明细科目或辅助核算项目保持协调，确保成本数据与财务会计数据的同源性和一致性。

**第十三条【医疗活动成本项目】**医院医疗活动的成本项目应当包括：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、提取医疗风险基金和其他医疗费用。医院应当根据“业务活动费用”、“单位管理费用”会计科目下的相关明细科目归集获取各成本项目的费用。

医院可以根据需要在上述成本项目下设置明细项目或进行辅助核算。

**第十四条【成本范围】**医院成本范围的界定应当与成本核算对象相适应。

（一）当成本核算对象为医院整体时（也称医院全成本），其成本范围包括医院发生的全部费用，即业务活动费用、单位管理费用、经营费用、资产处置费用、上缴上级费用、对附属单位补助费用、所得税费用、其他费用。

（二）当成本核算对象为业务活动时，其成本范围包括业务活动费用、单位管理费用。

（三）当成本核算对象为医疗活动时（也称医疗全成本），其成本范围包括业务活动成本中与开展医疗活动相关

的全部耗费。

医院成本范围可以根据成本信息需求进行调整。例如，为满足制定医疗服务项目价格、医保支付标准等需求，应当在医疗全成本基础上，按规定调减不符合有关法律法规规定的费用、有财政资金补偿的费用等，该成本范围也称医疗成本。财政资金补偿的费用一般包括“业务活动费用”、“单位管理费用”会计科目下通过“财政项目拨款经费”进行明细核算的费用。

## 第四章 业务活动成本归集和分配

### 第一节 业务活动成本归集和分配的一般要求

**第十五条【业务活动成本归集和分配流程】**医院业务活动成本归集和分配的一般流程如图 1 所示：

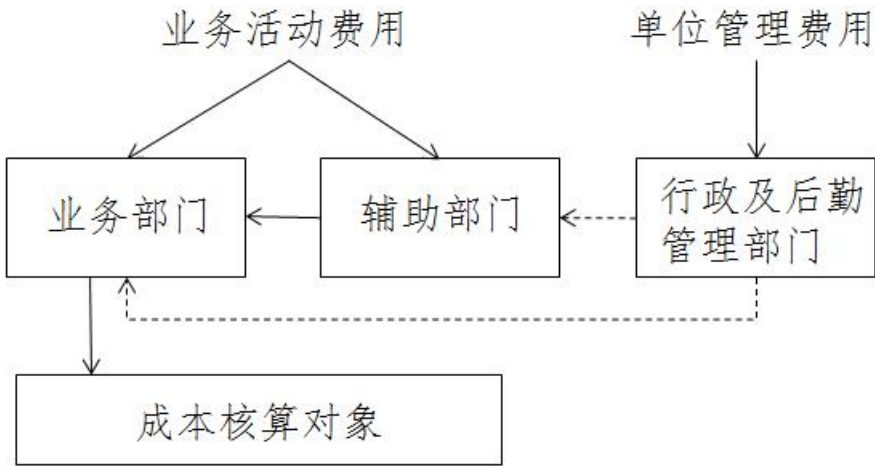


图 1 医院业务活动成本归集和分配的一般流程

（一）将“业务活动费用”会计科目的本期发生额按照活动类型、成本项目，分别归集到直接开展业务活动的业务

部门、为业务部门提供服务或产品的辅助部门；将“单位管理费用”会计科目的本期发生额按照成本项目，归集到开展行政管理和后勤保障等管理活动的行政及后勤管理部门。

（二）将行政及后勤管理部门归集的单位管理费用（仅限完全成本法）、辅助部门归集的业务活动费用分配到业务部门。其中，单位管理费用可以先分配到业务部门和辅助部门，再随辅助部门的费用分配到业务部门；也可以直接全部分配到业务部门或成本核算对象。

（三）将业务部门归集的费用采用合理的分配方法分配到成本核算对象。

**第十六条【完全成本法与制造成本法下的成本归集和分配】**医院应当根据成本信息需求，对业务活动相关成本核算对象选择完全成本法或制造成本法进行核算。

完全成本法下应当将业务活动费用、单位管理费用均归集、分配至成本核算对象，一般用于满足医疗服务定价、外部绩效评价等需求。

制造成本法下只将业务活动费用归集、分配至成本核算对象，一般用于满足成本控制和内部绩效评价等需求。

**第十七条【将费用在不同活动类型之间划分】**医院应当将业务活动费用在医疗活动和非医疗活动之间进行划分，难以确定所属活动类型的费用应当计入医疗活动。

在完全成本法下，医院应当将单位管理费用分配到医疗



活动和非医疗活动成本。非医疗活动成本占业务活动总成本比例不高的医院，可以按照重要性原则将单位管理费用分配到医疗活动成本。

## **第二节 按科室归集和分配费用**

**第十八条【医院科室的分类】**医院应当区分业务部门、辅助部门、行政及后勤管理部门，将科室划分为以下几类：

（一）直接开展医疗活动的临床服务类科室。

（二）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的医疗技术类科室。

（三）为临床服务类和医疗技术类科室提供服务或产品的医疗辅助类科室。

（四）开展行政管理和后勤保障等管理活动的行政后勤类科室。

医院应当根据成本核算对象，按照直接开展业务活动、为业务部门提供服务或产品的标准，对业务部门与辅助部门进行划分。例如，计算诊次、床日成本时，提供门急诊、住院服务的临床服务类科室属于业务部门，医疗技术类科室属于辅助部门；计算医疗服务项目成本时，提供医疗服务项目的临床服务类科室和医疗技术类科室均属于业务部门。

**第十九条【按科室归集和分配费用】**医院应当在科室分

类的基础上，将业务活动费用归集和分配到各临床服务类、医疗技术类、医疗辅助类科室，将单位管理费用归集和分配到各行政后勤类科室。

按照费用计入科室方式的不同，分为科室直接费用和科室间接费用。

科室直接费用是指能确定由某科室负担的费用，包括人员经费、卫生材料费、药品费、固定资产折旧费、无形资产摊销费、其他医疗费用中可以直接计入科室的费用。

科室间接费用是指不能直接计入某科室的费用。医院应当根据业务特点、重要性、可操作性等因素，选择合理的分配方法将科室间接费用分配到相关科室。

间接费用分配方法一般遵循因果关系和受益原则，将资源耗费根据资源耗费动因进行分配。

**第二十条【分配行政及后勤管理部门的费用】**医院应当选择合理的分配方法将行政及后勤管理部门归集的费用分配到辅助部门和业务部门，或直接分配到业务部门。行政及后勤管理部门归集的费用一般采用参数分配法进行分配，参数可以选择人员数量、工作量等。

分配率=行政及后勤管理部门费用总额÷各科室分配参数之和（例如人员总数、工作量总数）

某科室应分配的行政及后勤管理部门费用=该科室分配参数×分配率

**第二十一条【分配辅助部门的费用】**医院应当选择合理的分配方法将辅助部门归集的费用分配到业务部门。辅助部门的费用一般采用参数分配法进行分配，参数可以选择工作量、收入、房屋面积等。

医院辅助部门之间互相提供服务、产品的，可以根据相互提供服务或产品的金额、差异以及医院实际核算条件选择直接分配法、顺序分配法、交互分配法等分配费用。在实际成本核算过程中一般采用顺序分配法，即按照受益多少的顺序分配费用，受益少的科室先分配，受益多的科室后分配，先分配的科室不承担后分配的科室的费用。当医疗辅助类、医疗技术类科室均为辅助部门时，应当先分配医疗辅助类科室的费用，后分配医疗技术类科室的费用。

### **第三节 临床服务类科室相关成本核算**

**第二十二条【临床服务类科室成本的核算】**将行政后勤类科室（仅限完全成本法）、医疗技术类科室、医疗辅助类科室的费用全部归集、分配到临床服务类科室后，即为临床服务类科室成本。

临床服务类科室成本可以进一步分为门急诊科室成本、住院科室成本。

**第二十三条【诊次成本的核算】**以某临床门急诊科室成

本，按该科室门急诊人次求平均，即为该科室诊次成本。以全院临床门急诊科室成本，按全院总门急诊人次求平均，即为全院平均诊次成本。

某临床科室诊次成本=某临床门急诊科室成本÷该临床科室门急诊人次

全院平均诊次成本=（ $\Sigma$ 全院各门急诊科室成本）÷全院总门急诊人次

**第二十四条【床日成本的核算】**以某临床住院科室成本，按该科室实际占用床日数求平均，即为该科室实际占用床日成本。以全院临床住院科室成本，按全院实际占用总床日数求平均，即为全院平均实际占用床日成本。

某临床科室实际占用床日成本=某临床住院科室成本÷该临床住院科室实际占用床日数

全院平均实际占用床日成本=（ $\Sigma$ 全院各住院科室成本）÷全院实际占用总床日数

#### **第四节 医疗服务项目成本核算**

**第二十五条【医疗服务项目成本的核算流程】**以某临床服务类或医疗技术类科室归集的总费用剔除药品费、单独收费的卫生材料费后作为该科室医疗服务项目总成本，采用合理的分配方法分配到该科室各医疗服务项目，即为单个医疗

服务项目成本。

某科室医疗服务项目总成本=该科室总成本-药品成本-单独收费的卫生材料成本

对于多个科室开展的同一类医疗服务项目，应将各科室该医疗服务项目成本按其操作数量进行加权平均，得出该医疗服务项目的院内平均成本。

**第二十六条【医疗服务项目成本的分配方法】**将科室归集的医疗服务项目总成本分配到各医疗服务项目，应当根据医院实际核算条件从下列方法中选择适宜的分配方法：

（一）作业成本法。使用该方法时，直接费用直接计入医疗服务项目，间接费用应首先根据资源动因分配到有关作业计算出作业成本，然后再将作业成本根据作业动因分配到医疗服务项目成本。

作业应当在梳理医疗业务流程基础上划分，可以是提供某医疗服务项目过程中的各道工序或环节，例如诊断、治疗、检查、手术、护理等行为。

资源动因计量某项作业所消耗的资源数量，是将各项资源费用归集到不同作业的依据。作业动因计量某一成本对象耗用了多少作业量，是将不同作业中归集的成本分配到医疗服务项目的依据。间接费用一般采用参数分配法进行分配，资源动因、作业动因参数可以选择人员数量、房屋面积、工作量、工时、医疗服务项目技术难度等。

（二）当量系数法。使用该方法时，应遴选典型的医疗服务项目作为代表项目，将其成本当量系数定为“1”作为标准当量。其他项目与代表项目进行单次操作资源耗费的比较，进而确定每个项目的成本当量值。再根据各项目成本当量总值计算出各项目成本。

某医疗服务项目成本当量总值=该医疗服务项目成本当量值×该项目操作数量

当量系数的单位成本=某科室医疗服务项目总成本÷该科室医疗服务项目的成本当量总值

某医疗服务项目单位成本=当量系数的单位成本×该项目的成本当量值

（三）参数分配法。使用该方法时，将医疗服务项目总成本根据参数分配到各医疗服务项目，参数可以选择医疗服务项目的收入、操作时间、工作量等。

分配率=某科室医疗服务项目总成本÷该科室医疗服务项目分配参数之和（例如收入总数、操作时间总数、工作量总数）

某医疗服务项目的总成本=该医疗服务项目分配参数×分配率

具备核算条件的医院，可以按照成本项目分别采用不同的参数进行分配。

## 第五节 病种、DRG 成本核算

**第二十七条【病种成本的核算流程】**病种成本核算的基本步骤包括：

（一）将业务部门归集的费用，采用合理的分配方法分配到患者，计算每名住院患者的成本。

（二）将患者按照国家有关疾病分类标准归入相应的病种。

（三）将某病种出院患者的成本进行加总，得出该病种总成本。

某病种总成本=Σ该病种每名患者成本

（四）对各病种患者总成本求平均，即为各病种单位成本。

某病种单位成本=该病种总成本÷该病种出院患者总数

**第二十八条【DRG 成本的核算流程】**DRG 成本核算的基本步骤包括：

（一）将业务部门归集的费用，采用合理的分配方法分配到患者，计算每名住院患者的成本。

（二）将患者按照国家医疗保障疾病诊断相关分组归入相应的 DRG 组。

（三）将某 DRG 组出院患者的成本进行加总，得出该 DRG 组总成本。

某 DRG 组总成本=Σ 该 DRG 组每名患者成本

（四）对各 DRG 组患者总成本求平均，即为各 DRG 组单位成本。

某 DRG 组单位成本=该 DRG 组总成本÷该 DRG 组出院患者总数

**第二十九条【患者成本的分配方法】**将业务部门归集的费用分配到各患者，应当根据医院实际核算条件从下列方法中选择适宜的分配方法：

（一）项目叠加法。使用该方法时，应当根据出院患者的收费明细，将其实际耗用的医疗服务项目成本、药品成本、单独收费的卫生材料成本进行加总，得出该患者的成本。

某患者成本 = Σ（该患者某医疗服务项目工作量×该医疗服务项目单位成本）+Σ药品成本+Σ单独收费的卫生材料成本

医疗保障管理部门制定病种、DRG 医保支付标准时，应当基于病种、DRG 的临床路径使用该方法。临床路径是指针对某一疾病建立的一套标准化治疗模式与治疗程序。

（二）服务单元叠加法。医院在不具备核算医疗服务项目成本条件时，可以采用服务单元叠加法。使用该方法时，医院应当按照为患者提供的医疗服务内容类别设置服务单元，先将业务部门归集的费用归集至服务单元，再将费用从服务单元分配到患者，具体步骤如下：



1.将业务部门归集的费用分配至各服务单元，服务单元一般包括病房、病理、检验、影像、诊断、治疗、麻醉，手术等，服务单元的划分取决于核算的精细程度。分配方法可参照医疗服务项目成本核算相关方法。

2.将服务单元成本分配至出院患者，一般采用从患者取得的收入作为分配参数进行分配。

某患者应分配的某服务单元成本=该服务单元从该患者取得的收入×分配率

分配率=服务单元成本总额÷服务单元收入总额

3.将出院患者相关服务单元的成本、药品成本、单独收费的卫生材料成本进行加总，得出该患者的成本。

某患者成本 =  $\Sigma$  该患者某服务单元成本 +  $\Sigma$  药品成本 +  $\Sigma$  单独收费的卫生材料成本

（三）参数分配法。使用该方法时，将出院患者实际耗用的药品成本、单独收费的卫生材料成本直接计入该患者成本，将除此以外的科室或服务单元的成本采用参数分配法分配到患者成本，参数可以选择患者的住院天数、诊疗时间等。

## 第五章 成本报告

**第三十条【成本报告的定义】**医院成本报告是指反映医院一定时期成本状况的总结性书面文件，是医院成本核算成

果的重要表现形式，旨在为报告使用者提供医院成本信息。

**第三十一条【成本报告的分类】**医院成本报告按使用者不同可以分为对内报告和对外报告。对内报告指医院为满足单位内部运营管理需要而编制的报告，对外报告指医院按相关政府主管部门等外部部门单位要求报送的报告。

**第三十二条【成本报告的内容】**医院成本报告应包括成本报表和成本分析报告。

成本报表是用以反映医院成本构成及其变动情况，考核评价医院运营状况的各种报表及重要事项的说明。对外成本报表的内容至少应当包括：医院各科室的医疗活动费用及各成本项目金额，医院各临床服务类科室的医疗全成本、医疗成本及各成本项目的金额等。

成本分析报告为对医院运营现状和未来发展趋势进行分析预测、提出改进建议等的文字报告。

**第三十三条【对外成本报告的编制要求】**医院对外成本报告应当至少按年度编制，由单位负责人和主管会计工作的负责人、会计机构负责人（会计主管人员）签名并盖章，按规定要求报送相关政府主管部门。

## **第六章 附则**

**第三十四条** 卫生健康行政部门等有关部门和医院

应当遵循本指引的相关规定指导或开展成本核算工作。

卫生健康行政部门可以结合本行业实际制定行业成本核算规范、对外成本报表格式等。

医院可以结合本单位实际制定具体成本核算管理办法、对内成本报表格式等。

**第三十五条** 服务于财务报表编制的自制或委托外单位加工物品、建设工程项目、自行研究开发项目等资产成本的核算应当遵循政府会计准则制度的规定。

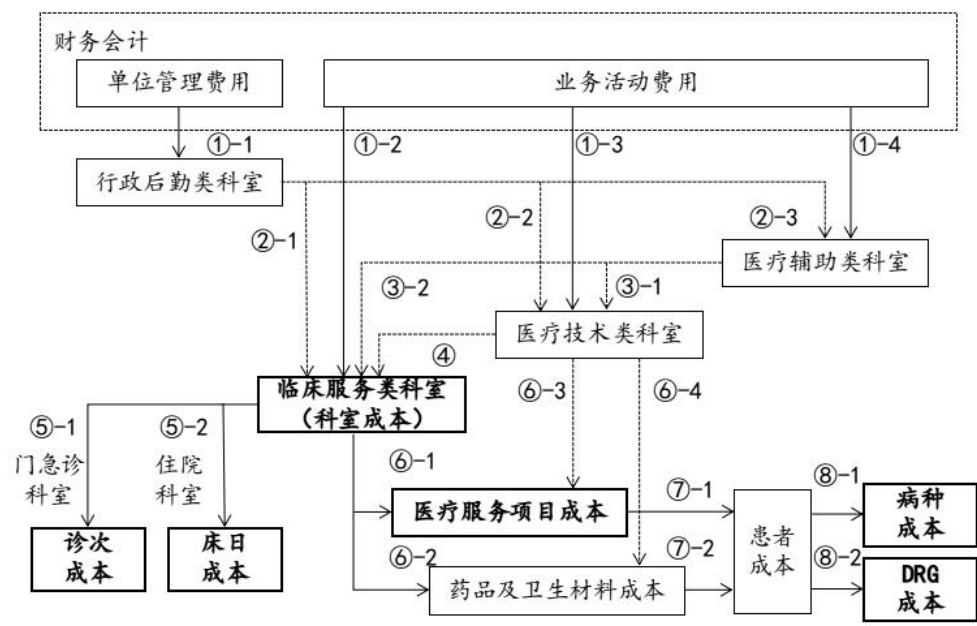
医院确需对非医疗活动进行成本核算的，可以参照本指引中医疗活动成本核算相关规定。财政部对医院非医疗活动成本核算做出专门规定的，应当从其规定。

**第三十六条** 本指引由财政部负责解释。

**第三十七条** 本指引自 2022 年 1 月 1 日起施行。

附录 1:

医院医疗活动有关成本核算对象关系示意图



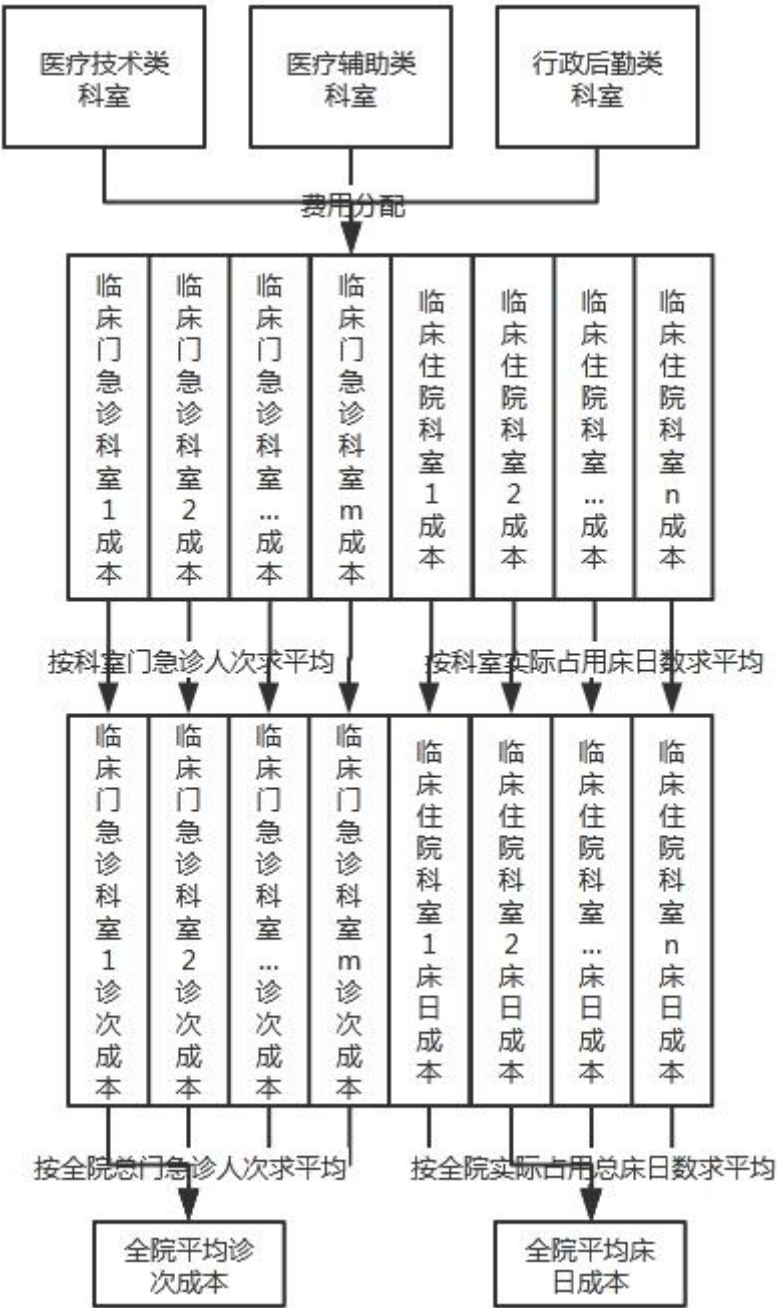
- ①按科室归集和分配费用（第19条）  
②将行政及后勤管理部门归集的费用分配到辅助部门和业务部门（第20条）  
③④将辅助部门归集的费用分配到业务部门（第21条）  
⑤诊次、床日成本的核算（第23、24条）  
⑥医疗服务项目成本核算，药品及卫生材料成本单列（第25、26条）  
⑦患者成本的核算（第29条）  
⑧病种、DRG成本的核算（第27、28条）

- 注：1.该示意图中选择采用完全成本法进行核算。
- 2.该示意图中单位管理费用选择先分配到业务部门和辅助部门，再随辅助部门的费用分配到业务部门。
- 3.该示意图中病种、DRG 成本选择项目叠加法核算患者成本。
- 4.该示意图中核算医疗服务项目成本、药品及卫生材料成本时（对应⑥-1至⑥-4），无需将医疗技术类科室成本分配至临床服务类科室（对应④）。

附录 2:

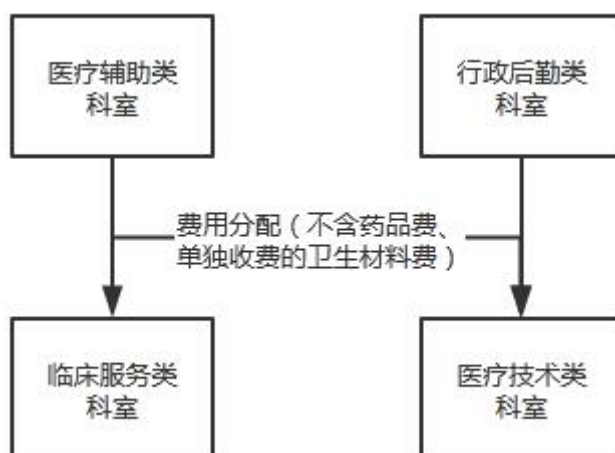
医院医疗活动有关成本核算流程示意图

一、临床服务类科室相关成本核算（完全成本法）



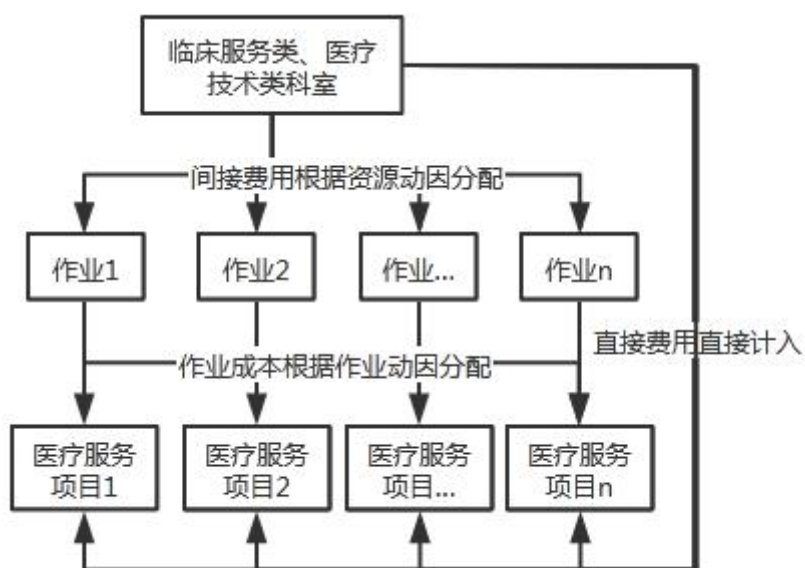
## 二、医疗服务项目成本核算

### （一）医疗服务项目成本归集（完全成本法）。

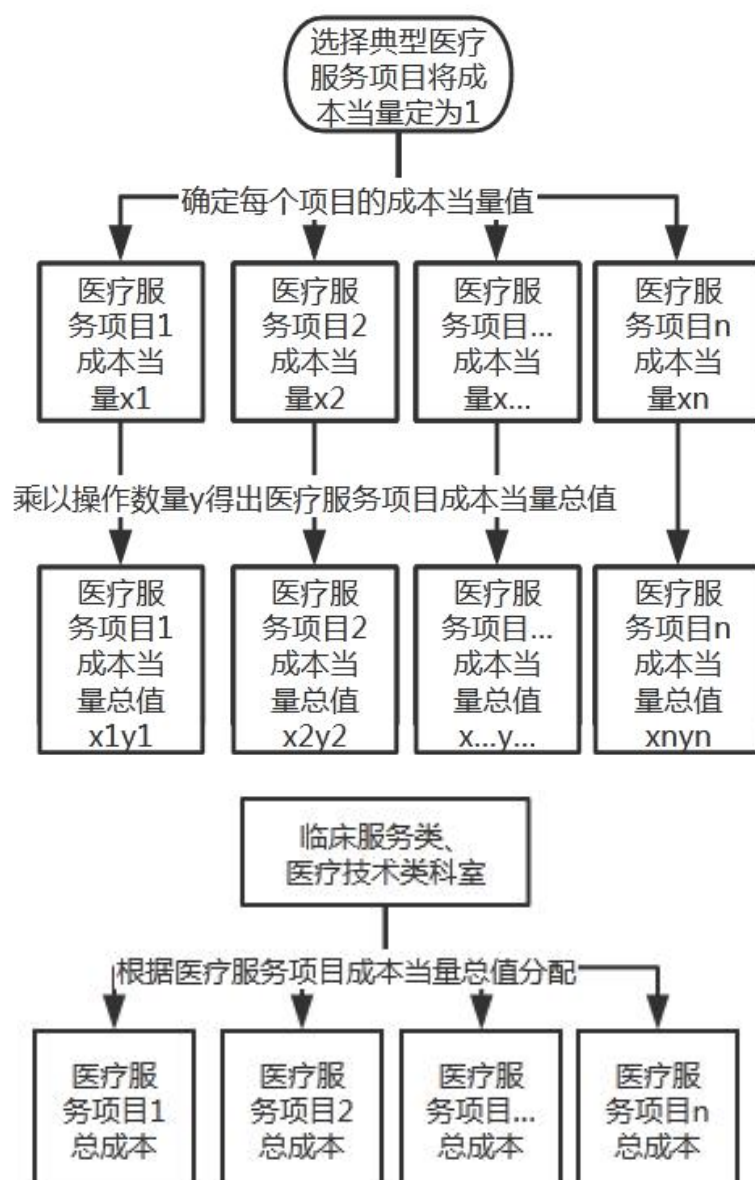


### （二）医疗服务项目成本分配。

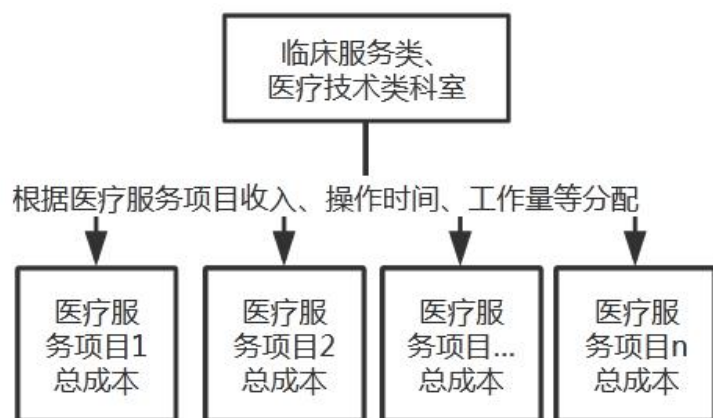
#### 1. 作业成本法。



## 2. 当量系数法。

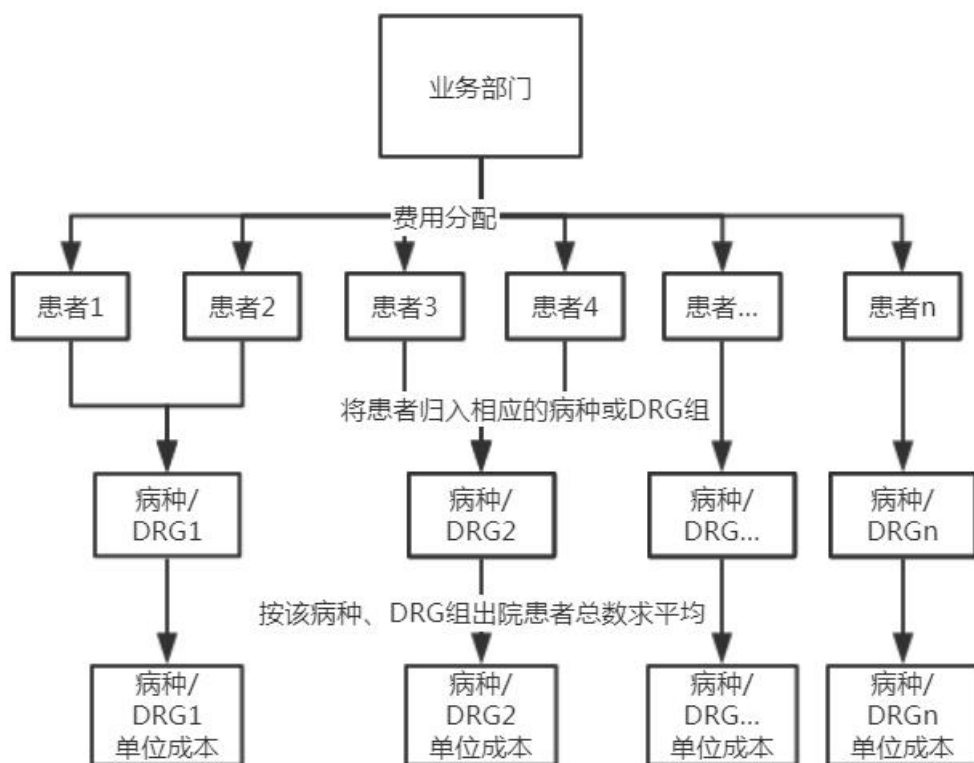


### 3. 参数分配法。



## 三、病种、DRG 成本核算

### （一）病种、DRG 成本核算流程。



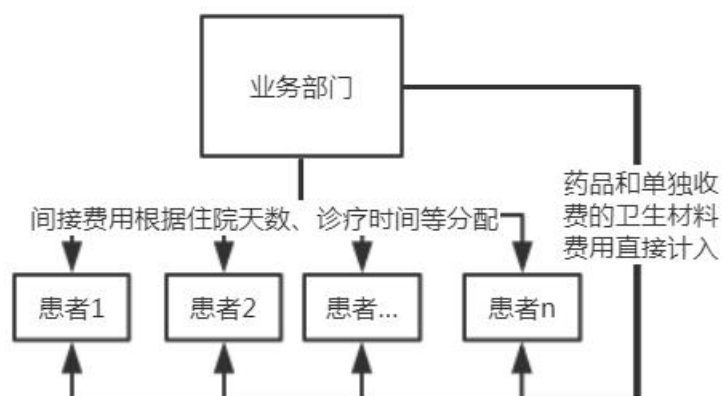


## （二）患者成本分配。

### 1.项目叠加法、服务单元叠加法。



### 2.参数分配法。



## 关于《事业单位成本核算具体指引——公立医院（征求意见稿）》的说明

为建立政府成本核算指引体系，加强公立医院（以下简称医院）成本核算工作，我们根据《事业单位成本核算基本指引》（以下简称《基本指引》）并结合医院实际，研究起草了《事业单位成本核算具体指引——公立医院（征求意见稿）》（以下简称《指引》）。有关情况说明如下：

### 一、起草背景

研究制定《指引》，主要基于以下几个方面考虑：

一是进一步深化预算管理制度改革的需要。2021年3月，国务院印发了《关于进一步深化预算管理制度改革的意见》，其中明确提出，要推动预算单位深化政府会计改革，全面有效实施政府会计标准体系，完善权责发生制会计核算基础。政府会计准则制度体系已于2019年1月1日起在各级预算单位实施，为预算单位推行成本核算奠定了坚实的制度基础。因此，制定出台《指引》，是推动预算单位深化政府会计改革的重要举措，是进一步深化预算管理制度改革的迫切需要。

二是建立政府成本核算指引体系的需要。近年来，党中

央、国务院从推进国家治理体系和治理能力现代化的高度，在《关于印发党政机关厉行节约反对浪费条例的通知》、《关于推进价格机制改革的若干意见》、《关于全面实施预算绩效管理的意见》等文件中从不同角度对加强政府成本核算提出了要求。财政部根据《国务院关于批转财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案的通知》（以下简称《改革方案》）部署，稳步推进政府成本核算指引体系建设工作，于2019年12月印发《基本指引》，明确了成本核算的基本原则和基本方法。为进一步落实落细落地到单位实际运用，还需要结合相关行业事业单位特点制定成本核算具体指引，就行业通用的成本核算对象、成本项目、成本范围、成本归集和分配方法、成本报告内容等作出具体规定，以提高指导性和操作性，完善成本核算指引体系。

三是服务医药卫生体制改革的需要。近年来，医院面临的内外环境正发生着巨大变化，如医保支付方式改革、医疗市场竞争加剧等。医院既要保持其公益性，又要走上健康的可持续发展道路，就需要重视成本核算与管理工作，通过精细化管理实现降本增效、保障医保参保人员权益和医保制度长期可持续发展。因此，国家出台的多份文件均对加强医院成本核算提出了要求：2009年国务院《医药卫生体制改革近期重点实施方案》明确指出要加强成本核算与控制，定期开展医疗服务成本测算；2017年国务院办公厅《关于建立现

代医院管理制度的指导意见》明确要强化成本核算与控制，逐步实行医院全成本核算，逐步建立以成本和收入结构变化为基础的医疗服务价格动态调整机制；2017 年国务院办公厅《关于进一步深化基本医疗保险支付方式改革的指导意见》要求激发医疗机构控制成本的内生动力，可以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；2020 年国家卫生健康委、国家中医药局《关于加强公立医院运营管理的指导意见》明确了强化成本核算、成本控制、从成本等维度评价运营流程等重点任务。因此，制定《指引》是服务医药卫生体制改革的迫切需要。

四是规范和提升医院成本核算工作的需要。出于医院内部成本管理和医疗定价等因素，实务中医院成本核算的需求较强。财政部 2010 年印发的《医院会计制度》全面采用权责发生制核算基础，为开展医院成本核算奠定了必要基础。

《医院财务制度》也对医院成本核算和管理工作提出了要求。因此，2010 年以来，绝大多数县级以上公立医院已按照《医院财务制度》和《医院会计制度》开展了科室成本核算，部分地区卫生健康管理部门也制定了地方性的医院成本核算办法。2015 年，国家卫生健康委、国家中医药局印发了《县级公立医院成本核算操作办法》，并在 2021 年修订形成《公立医院成本核算规范》。但是，国家和地方卫生健康管理部门相关文件主要基于原有核算体系和实务总结制定，尚未从

政府会计准则制度层面对医院成本核算工作做出全面统一规范，导致实务中已出台的核算办法或规范缺乏顶层设计，与政府会计准则制度和医院财务制度的协调性不足，对于医保付费等方面的成本信息需求也考虑不够。因此，近年来各级医保、审计等有关各方积极呼吁财政部统一出台关于医院成本核算的具体指引，以规范和提升医院成本核算工作。

## 二、起草过程

《指引》的起草主要经历了以下过程：

一是课题研究阶段。为做好《指引》的制定工作，我们在2020年初启动了“公立医院成本核算问题研究”课题研究工作。本课题围绕医院通用的成本核算对象、成本项目和范围、成本归集和分配方法、成本报告内容等重点问题开展深入调查和研究，为起草《指引》奠定了坚实的理论基础。

二是讨论稿起草阶段。2020年10月，我们启动《指引》的起草工作，细致梳理了医院成本核算相关的政策文件，与课题组以及部分医院就一些重要问题进行了深入讨论和研究。在此基础上，于2020年12月形成了《指引》讨论稿。

三是形成征求意见稿阶段。2021年3月以来，我们就讨论稿向来自医院、高校院所等领域的政府会计准则委员会咨询专家征求意见，并根据专家反馈意见对讨论稿进行修改完善。6月中旬，经会计司技术小组会议审议通过并进一步修改完善后，形成征求意见稿。

### 三、起草原则

在起草《指引》过程中，主要遵循了以下原则：

一是依法依规制定。《指引》根据《改革方案》“推行政府成本会计，规定政府运行成本归集和分摊方法等”的任务制定，重点规范成本核算相关内容。同时，《指引》遵循《基本指引》的规定，体例结构保持一致，在成本核算的有关概念方面保持协调。

二是兼顾实务做法。鉴于医院开展成本核算已积累一定的实务经验，《指引》进行了总结提炼，对其中不违背《基本指引》的内容予以充分借鉴和吸收，以保证医院成本核算实务保持平稳。同时，《指引》在创新的同时保持一定的灵活性，使部分现行做法能够符合规定，如将难以区分所属活动类型的费用计入医疗活动；成本范围与实务中的医疗全成本、医疗成本进行对应；单位管理费用的分配提供多种可选顺序等。

三是紧密结合会计核算。《指引》作为政府会计准则制度体系的组成内容，充分体现了与财务会计核算的衔接，规范成本核算如何从财务会计取数，确保数据同源性和一致性。具体包括成本核算对象、成本项目与财务会计科目的对应关系，财政资金补偿费用包含的明细科目等。

四是服务医疗改革需要。为服务当前医院的医疗服务定价、支付方式改革等需要，《指引》在传统的科室、诊次和

床日成本核算基础上，专门增加了医疗服务项目成本核算、病种成本核算、DRG 成本核算等内容，明确相关概念，提供多种应用较为广泛的核算方法，为医院满足改革需要提供保障。

#### 四、定位及主要内容

《指引》根据《基本指引》的基本原则和基本方法，从政府会计准则制度层面对医院成本核算进行顶层设计，就行业通用的成本核算对象、成本项目、成本范围、成本归集和分配、成本报告等作出统一规定，从而为卫生健康行政部门、医院结合实际制定行业或本单位的成本核算规范或管理办法提供基本遵循和指导。《指引》不再简单重复《基本指引》中已明确的基本原则和内容，仅针对医院特有内容作进一步规范。

《指引》共六章，主要内容如下：

第一章为总则，主要规定制定依据、适用范围、医院成本信息需求、基本步骤和其他要求等。

第二章为成本核算对象，主要规定医院确定成本核算对象的原则、指引主要规范的成本核算对象、医疗活动相关成本核算对象等。

第三章为成本项目和范围，主要规定医院成本项目的设置要求、成本项目与财务会计信息的关系、业务活动成本项目，以及成本范围等。

第四章为业务活动成本归集和分配，包括业务活动成本归集和分配的一般要求，按科室归集和分配费用，以及临床服务类科室、医疗服务项目、病种、DRG 成本的核算流程和方法。

第五章为成本报告，主要规定医院成本报告概念、分类和内容，对外成本报告的编制要求等。

第六章为附则，主要规定卫生健康行政部门、医院可以结合实际制定细化规范或管理办法、成本报表格式，以及《指引》的生效日期等。

## **五、需要说明的几个问题**

### **（一）关于《指引》主要规范的成本核算对象类型。**

与目前企业聚焦产品的成本核算不同，事业单位可以根据成本信息需求多维度、多层次地确定成本核算对象。根据与财务会计核算的关系，医院成本核算对象可分为两大类：第一类是服务于财务报表编制的，当成本核算对象为自制或委托外单位加工的各种物品、建设工程项目、自行研究开发项目时，应当分别通过“加工物品”、“在建工程”、“研发支出”等会计科目归集和结转成本，并在财务报表中列示。第二类是服务于管理需要的，根据“业务活动费用”、“单位管理费用”会计科目归集的费用信息，计算业务活动相关成本核算对象，以及政策、项目等专项核算的成本核算对象的成本，但成本核算的过程和结果无需在会计账簿和财务报



表中反映。

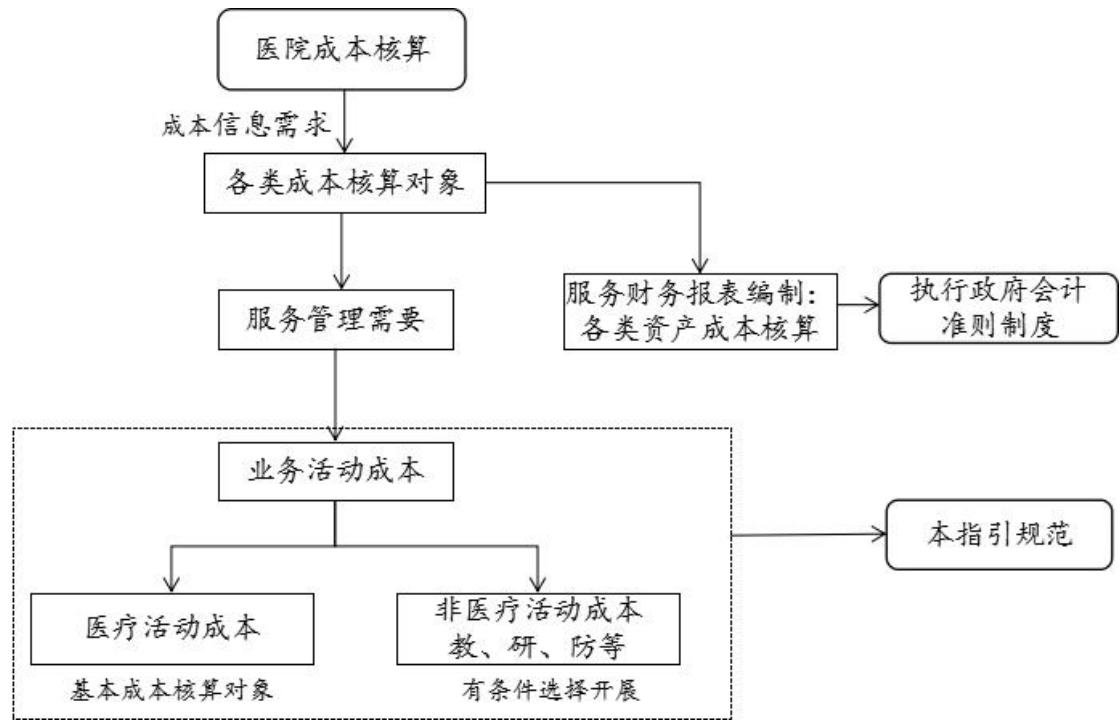


图 1 有关成本核算对象类型的关系示意

对于医院来说，成本核算的重点是满足成本控制、医疗服务定价、绩效评价等管理方面的成本信息需求，《基本指引》也要求“单位应当根据其职能目标确定主要的专业业务活动，作为基本的成本归集和分配的对象”。因此，《指引》主要规范医院专业业务活动相关成本核算对象的成本核算。医院自制或委托外单位加工物品、建设工程项目、自行研究开发项目等资产的成本核算应当遵循政府会计准则制度的规定。此外，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，相关核算条件尚不具备，因此，我们根据《基本指引》，在《指引》中进一步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，在附则中明确非医疗活动成本核算可以参照医疗活动成本核算有关规定，财政部有规定的，从其规定。有关成本核算对象类型的关系如图 1 所示。

## （二）关于医疗活动相关成本核算对象。

根据医院实务和医疗改革的成本信息需求，《指引》重点规范了业务活动中医疗活动相关的若干成本核算对象，包括科室（含诊次、床日）、医疗服务项目、病种、DRG 成本。具体说明如下：

关于科室成本核算，是医院长期以来行之有效的实务总结。《医院财务制度》、《县级公立医院成本核算操作办法》等均对科室分类、科室成本归集、科室成本分摊等做了规定，并在医院广泛应用。根据各门急诊科室、住院科室的总成本，进一步计算单位成本得出的诊次成本、床日成本，也是医院长期以来重要的成本核算对象。此外，归集到科室的医疗活动成本，也是进一步计算医疗服务项目、病种、DRG 等成本核算对象成本的基础。

关于医疗服务项目成本核算，主要服务于制定医疗服务价格。目前，医院收费的医疗服务项目按照国家发改委、卫生健康委、中医药局制定的《全国医疗服务价格项目规范》执行，各地根据项目测算成本制定和调整相关项目价格。相应地，三部委于 2001 年印发了《医疗服务项目成本分摊测算办法（试行）》，规范医院、科室和服务项目成本测算。

规范医疗服务项目成本核算，有助于更准确地反映医疗服务项目的实际成本，为科学合理地制定医疗服务价格提供依据。

关于病种和 DRG 成本核算，主要服务于制定医保支付标准。《国务院办公厅关于进一步深化基本医疗保险支付方式改革的指导意见》（国办发〔2017〕55 号）提出“2017 年起，进一步加强医保基金预算管理，全面推行以按病种付费为主的多元复合式医保支付方式。各地要选择一定数量的病种实施按病种付费，国家选择部分地区开展按疾病诊断相关分组（DRGs）付费试点，鼓励各地完善按人头、按床日等多种付费方式。”规范病种和 DRG 成本核算，有助于准确反映病种和 DRG 的实际成本，为确定包括医保基金和个人付费在内的收费、付费标准提供依据，促进医院控制医疗成本。

### （三）关于成本项目。

目前医院实务根据《医院财务制度》规定，将医疗活动成本项目分为人员经费、卫生材料费、药品费、固定资产折旧费、无形资产摊销费、提取医疗风险基金和其他费用七大类，《关于医院执行<政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表>的补充规定》规定了如何通过“业务活动费用”、“单位管理费用”科目下的明细科目获取七大类成本项目信息。《指引》规定的医院成本项目基本维持了现行做法，仅将“其他费用”改为“其他医疗费用”，以便与《政府会计

制度——行政事业单位会计科目和报表》中一级会计科目“其他费用”进行区分。