

临床科室门诊和住院单元成本核算新模式探讨*

夏培勇^{①②}, 颜涛^①, 殷佳^①, 汪盛凯^①, 徐迅^①

摘要 在总结医院临床科室门诊和住院单元成本核算的难点基础上,文章提出了科室成本核算和医疗服务项目成本核算互为依托的理念并以此来优化核算流程,达到解决临床科室门诊和住院成本中人力成本归集和分配难的目的,从而进一步推动公立医院高质量成本核算工作。

关键词 医院;门诊核算单元;住院核算单元;成本核算

中图分类号 R1-9;R197 **文献标志码** C **文章编号** 1003-0743(2022)10-0090-03

Discussion on New Cost Accounting Model of Outpatient and Inpatient Units in Clinical Departments/XIA Pei-yong, YAN Tao, YIN Jia, et al./Chinese Health Economics, 2022,41(10):90-92

Abstract Based on analyzing the advantages and disadvantages of the takt time, workload and income, it puts forward the idea that department cost accounting and medical service project cost accounting depend on each other to optimize the accounting process. The new model can solve the difficult problem of labor cost collection and distribution in outpatient and inpatient costs of clinical departments, hoping to further promote the high-quality cost accounting in public hospitals.

Keywords hospital; outpatient units; inpatient units; cost accounting

First-author's address Shanghai Sixth People's Hospital, Shanghai, 200233, China

Corresponding author XU Xun, E-mail: shutonghsu@163.com

2021年,《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)规定,在医院科室成本核算中,需要将临床服务类科室成本分为门诊、住院核算单元。临床科室的门诊和住院成本一旦确定后,不仅成为诊次成本和床日成本计算的直接依据,还间接成为后续项目成本与病种成本(含DRG/DIP)核算的基础。《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,以下简称《具体指引》)中第二十二条指出:“医院应当将临床服务类科室成本进一步分为门急诊成本、住院成本。临床服务类科室成本能够直接计入门急诊成本、住院成本的应当直接计入,不能直接计入的应当选择合理的分配方法分配至门急诊成本、住院成本,一般采用参数分配法进行分配,参数可以选择工时、工作量、收入等。”在实务中,临床科室的门诊和住院核算单元成本归集与分配长期以来一直是一个难点问题,故本研究对此进行探讨,构建了核算新模式。

1 临床科室门诊和住院成本核算的难点

1.1 成本核算视角下门诊和住院医疗业务的特点

综合医院从行政组织关系上讲,大多数临床科室

没有固定门诊单元医生,人员一般都集中在住院单元,门诊单元的医生只是住院医生的定期坐诊;较大的专科医院临床科室会配置有固定门诊医生名额,或定期与住院医生进行轮换。此外,还有一些特殊科室如皮肤科、口腔科,这些科室的特点是开展医疗业务的地点都集中在门诊单元。因此,临床科室门诊、住院作为成本核算单元,当业务组织与其一致时,成本的归集显得十分容易;当门诊是虚拟组织时,各种成本要素会在实体组织与虚拟组织之间交集,造成成本数据去向模糊,给门诊和住院单元的成本归集和分配带来困难,应采用科学、合理的方法来进行分摊。

1.2 临床科室门诊和住院单元成本核算的难点

1.2.1 直接成本。直接成本中卫生材料费用、药品费用、固定资产折旧费用、无形资产摊销费用以及其他运行费用的归集和分配界限是清晰的,一般都能较准确地直接计入或计算计入临床科室的门诊和住院成本。而对于成本中占比较大的人力成本,其成本归集是不清晰的。除了一小部分门诊科室如皮肤科、口腔科等的科室成本可全部归入门诊单元,大部分临床科室门诊和住院单元的人力成本很难较为精确地归集。对此,《具体指引》提出可以按选择工时、工作量、收入为参数进行分摊,但以这些参数对临床科室的直接人力成本分摊都有不足之处。

(1) 工时:医生不仅需要从事医疗活动,还需要投入大量的精力到科研、教学以及专业培训工作中。在理论上,如果能获得每个医生在门诊和住院的服务耗时,则可根据医生用于门诊、住院和科研教育的工作时间设置一个合理的分摊参数进行分摊。在实务

* 基金项目:上海市会计学会2020年度学会重点科研项目(SHKJ2020ZD01);中国医药会计学会医药财务与政策研究院课题(2021YYZD004)。

①上海市第六人民医院 上海 200233

②上海申康医院发展研究中心 上海 200041

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

通信作者:徐迅, E-mail: shutonghsu@163.com。

中，绝大多数医院没有一个足够完美的考勤系统能对每个医生的门诊和住院耗时进行准确的统计，也就无法使用工时作为分摊参数来进行分摊医生的人力成本。

(2) 工作量：门诊和住院的工作量虽然容易统计，但是门诊和住院工作内容和性质不同，门诊人次和住院人次彼此间的工作量无法对等，需要有一个转换系数。目前，业界对此系数并无定论，既使将工作量作为分摊参数也很难进行操作。

(3) 收入：以门诊和住院收入作为分摊参数是目前医院广泛采用的方法。使用该参数的优点是简明快速，缺点是医生人力成本在门诊和住院的消耗分配未必是与收入成正比，逻辑类似于项目成本核算中运用的成本比例系数法。

1.2.2 间接成本。间接成本在住院和门诊之间的分配界限相对是清晰的，主要是医技科室、医辅科室各类费用按照一定合理参数分配，如门诊收费处按收费工作量为参数将成本摊入临床科室门诊成本，出入院结算处按出入院人数为参数将成本摊入临床科室住院成本，检验科按临床科室门诊和住院开单收入为分摊参数将成本摊入临床科室门诊和住院成本。科室成本一级分摊阶段行政后勤科室按人员数量向临床科室分摊人力成本时，由于临床科室门诊和住院医疗业务的特点仍然无法定向归集到门诊和住院单元。

基于上述分析，原模式下主要问题在于人力成本很难真实、有效地分配到门诊和住院单元。由于人力成本在成本核算中占比较大，根据重要性原则必须予以关注。

2 门诊和住院成本核算新模式

《具体指引》和《成本规范》等制度都把诊次成本和床日成本作为成本核算的对象之一，但在医院全成本核算体系之中同样作为成本核算对象的医疗服务项目和病种成本重要性显然更高。如果仅仅为了核算诊次成本和床日成本，在科室成本中强行区分门诊和住院成本，分摊数据基础缺乏会导致后续项目和病种成本核算的准确性降低，从而影响项目和病种成本数据的可使用性，可见上述制度中的方案并不是最优解。本研究认为，科室成本和项目成本核算可互为依托，可按图1的流程来开展科室和项目成本核算，能够解决临床科室门诊和住院成本的归集和分配难问题。

2.1 科室成本二级分摊

为了更准确地核算项目成本，在科室二级成本分摊时对于不能区分到临床科室门诊和住院的成本可暂设临床科室公共成本单元，暂时归集医生人力成本为主的各类成本。其中，手术室作为特殊的医技科室，归入临床科室核算。

2.2 项目成本核算

在科室成本四类二级分摊的基础上，可运用点数成本法、作业成本法等先进的管理会计工具开展项目成本核算，例如点数成本法根据每个医疗服务项目所消耗的人员数量及其职级、时长、项目例数及项目的技术难度和风险程度形成的二级点数为权重来分摊每个项目的人力耗费，最终把归集在临床科室公共成本单元的成本分配到本科室开展的各医疗服务项目成本上^[1]。与此同时，手术室的各类成本也通过项目成本核

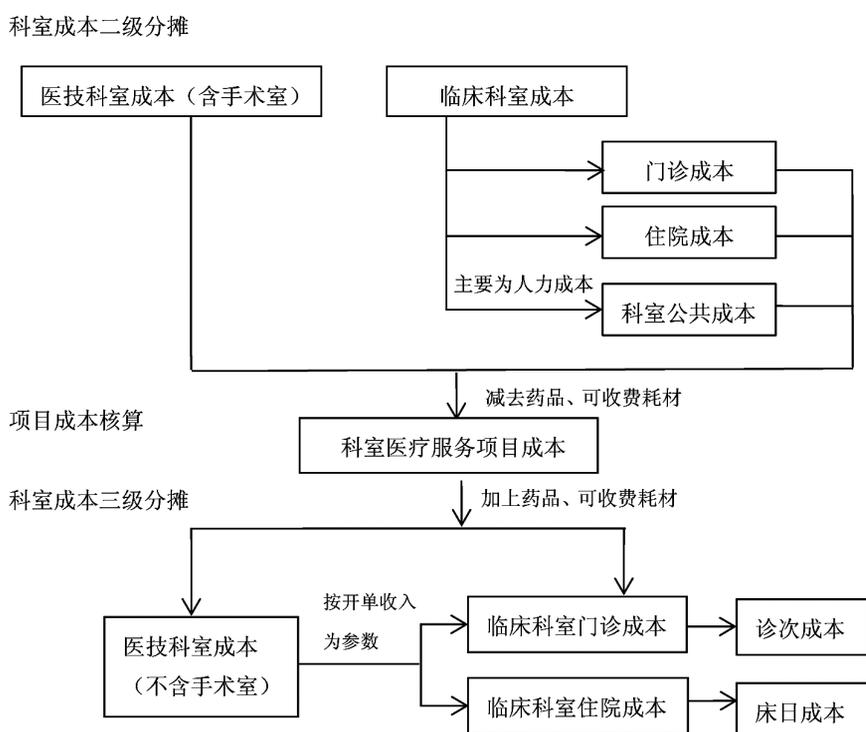


图1 医院科室和项目成本核算流程

算归集到相应的临床科室住院手术项目成本。

2.3 科室成本三级分摊

根据临床科室门诊和住院单元开单的医疗服务项目，将相关成本项目（7大类）准确归集到门诊和住院单元，即科室成本（门诊或住院）=医疗服务项目成本+药品+可收费耗材。在此基础上，进行科室四类三级分摊，按开单收入将医技科室成本分摊，最终形成完整的临床科室门诊和住院成本。

临床科室门诊和住院成本形成后，再除以相应的业务量就可以计算出诊次成本和床日成本，形成的数据也更为准确、合理。

上述核算模型也与理论界提出的科室成本核算应以项目成本核算为源头的理念是一脉相承的^[2]，都巧妙地解决了手术室作为一个重要的特殊医技科室在科室与项目成本中核算中的定位问题^[3]，这种方式在逻辑上显然优于传统的核算模式。

3 建议

3.1 完善《全国医疗服务价格项目规范（2012年版）》

本研究中的项目成本核算是解决门诊和住院单元中人力成本分配的关键环节。《全国医疗服务价格项目规范（2012年版）》在成本动因要素中首次提出将医疗服务项目技术难度等作为分摊参数。而实践中，越来越多的医院借助《全国医疗服务价格项目规范（2012年版）》中的“技术难度”和“风险程度”赋值来把技术和风险要素纳入到项目成本核算中。由于

《全国医疗服务价格项目规范（2012年版）》在各大系统之间尚未做到完全统一，建议从政府层面尽快完成该规范的修订、完善工作，以充分体现医务人员的劳务技术价值^[4]。

3.2 继续鼓励创新

在鼓励在项目成本核算方法进行创新的同时，也应鼓励基层继续对成本核算模式、流程的创新，营造“国家政策指导地方实践、地方实践为国家政策制定提供依据”的良性互动局面，进一步推动公立医院高质量成本核算工作。

参 考 文 献

- [1] 夏培勇, 徐迅, 杨中浩, 等. 公立医院成本核算工作的思考与建议[J]. 中国卫生经济, 2021,40(7):68-71.
- [2] 李卫平, 高一红, 陈宇峰, 等. 公立医院成本核算制度问题思考及改进建议[J]. 中华医院管理杂志, 2016,32(10):763-765.
- [3] 夏培勇, 童杨. 医疗服务项目成本核算若干问题思考与建议[J]. 中华医院管理杂志, 2020,36(5):370-374.
- [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: 2022-07-28] (编辑: 毕然, 滕百军)

(◀◀上接第62页◀◀)

研究与思考[J]. 中国医院管理, 2017,37(10):33-35.

- [3] 于丽华, 常欢欢, 赵颖旭. 我国医疗服务价格项目技术难度和风险程度赋值的设计与应用[J]. 中国卫生经济, 2013, 32(2):16-19.

- [4] 陈洁, 庞博, 张小忍, 等. 以RBRVS为基础的绩效评价方法在某医院的应用探讨[J]. 中华医院管理杂志, 2018,34(9): 765-769.

- [5] 王渊恺, 刘森, 刘从进, 等. 医用放射性药品辐射监管制度现状与改进建议[J]. 中国保健营养(下旬刊), 2013,23(2):1023-1024.

- [6] MORRIS M J, LORRIOT Y, SWEENEY C J, et al. Radium-223 in combination with docetaxel in patients with castration-resistant prostate cancer and bone metastases: a phase I dose escalation/randomised phase 2A trial[J]. European journal of cancer, 2019(114):107-116.

- [7] SCHAEFFER E, SRINIVAS S, ANTONARAKIS E S, et al. NCCN guidelines insights: prostate cancer, version 1.2021[J]. Journal of the national comprehensive cancer network(JNCCN), 2021,19(2):134-143.

- [8] 王海银, 苏锦英, 金春林. 上海市中医类医疗服务价格水平研究——基于上海与5个城市的比较分析[J]. 中国卫生政策研究, 2014,7(7):63-67.

- [9] 王海银, 金春林, 王惟, 等. 上海医疗服务价格比价体系构建[J]. 中华医院管理杂志, 2015(8):627-630.

- [10] WANG H, JIN C, JIANG Q. Price adjustment for traditional Chinese medicine procedures: Based on a standardized value parity model[J]. Bioscience trends, 2017,11(5):524-532.

- [11] 杨婷婷, 张建华. 公立医院医疗服务价格的政策梳理及问题探讨[J]. 中国卫生经济, 2015,34(12):66-68.

- [12] 金春林, 高广文, 王海银, 等. 上海市综合类医疗服务项目比价研究[J]. 中国卫生资源, 2017,20(6):449-454.

- [13] 杨刘军. 整体性治理视阈下医疗服务价格动态调整机制研究[J]. 中国卫生经济, 2020,39(10):32-35.

[收稿日期: 2022-07-06] (编辑: 高非)