

面向决策应用的公立医院成本核算机遇、挑战及策略研究*

肖 蕾^①, 张 媚^①

摘要 公立医院高质量发展是缓解医疗供需矛盾的关键,迫切需要以成本核算为抓手加强全面预算绩效管理。文章从公立医院成本核算应用的重大意义出发,分析了公立医院成本核算面临的机遇和挑战,提出内化成本效益理念、强化应用需求牵引、增强政府职能部门协作配合等建议。

关键词 公立医院;成本核算;全面预算绩效管理;高质量发展

中图分类号 R1-9; F224.5 **文献标志码** C **文章编号** 1003-0743(2023)01-0073-04

Research on Opportunities, Challenges and Strategies of Cost Accounting in Public Hospital for Decision-Making Application/XIAO Lei, ZHANG Mei//Chinese Health Economics, 2023,42(1):73-76

Abstract High-quality development of public hospitals is the key to alleviate the contradiction between medical supply and demand. It is urgent to strengthen comprehensive budget performance management based on cost accounting. Starting from the significance of the application of cost accounting in public hospitals, the opportunities and challenges faced by cost accounting in public hospitals are analyzed. It proposes to internalize the concept of cost effectiveness, strengthen the application demand traction and strengthen the cooperation of government functional departments.

Keywords public hospital; cost accounting; comprehensive budget performance management; high-quality development

First-author's address College of Management, Chengdu University of Traditional Chinese Medicine, Chengdu, 611137, China

医疗成本不断上涨和医疗资源有限的双重压力是全球医疗保健系统正在面临的问题。卫生政策制定者需要在改善国民健康收益和成本控制之间寻求平衡,其核心是推动医疗系统提升效率。我国公立医院体量大、数量多,是医疗费用的主要消耗部门和医疗成本膨胀主要驱动部门;以解决重大疑难健康问题为主要职能,代表了全国或区域内医疗卫生技术的顶尖水平。公立医院的高质量发展面临由规模扩张型、医疗设备主导型的粗放式发展向质量效益型、人力资源主导型的集约式发展转变的压力,迫切需要以成本核算为抓手加强全面预算绩效管理。

1 公立医院成本核算应用的重大意义

从国内外研究和实践来看,公立医院成本核算应用主要包括微观、中观和宏观3个层次^[1-2]。微观上,公立医院准确核算成本,有利于规范内部经营管理,提升服务效率及行业竞争力。一是与其他医院或医院平均水平相比较,明晰差距和问题,找准成本控制管理的切入点。二是与产出相关联,加强医院内部绩效管理,优化院内资源配置,改进医疗质量安全。中观上,提供真实、可比的行业成本信息,有利于构建科

学合理的公立医院补偿机制,提高卫生服务体系整体绩效。一是为基本医疗卫生服务定调价和支付提供依据,合理补偿公立医院运营成本。二是以绩效和成本核算为基础,建立财政补偿量化机制,加强公立医院财政治理。三是基于成本的“价格—支付”体系发挥战略购买功能,引导供需双方行为转变,优化卫生资源配置,提高卫生服务体系的整体绩效。宏观上,从卫生健康角度开展政府成本核算,加强成本、预算与绩效的关联,有利于提升卫生健康领域宏观经济治理能力和效率(表1)。

全面实施预算绩效管理,推动公立医院高质量发展,既是提高政府治理效能的必然要求,也是系统改善卫生资源配置和运行效率问题的有效途径^[3]。绩效管理涉及投入与产出两端,也涵盖卫生服务的行为、方式和过程。成本是衡量效率和比较绩效的基础,是从投入端支撑全面预算绩效管理的基石。公立医院成本核算从单位、职能部门、政府3个不同层次服务于全面预算绩效管理,有助于构建卫生健康领域全方位、全过程、全覆盖的预算绩效管理格局,改善公共卫生服务的质量和效益。

2 公立医院成本核算的机遇与挑战

公立医院高质量发展和全面预算绩效管理实施亟须公立医院建立有效的成本核算机制,提供高质量成本信息,以适应内、外部管理需求。目前,成本核算的契机和政策环境已基本具备,然而公立医院成本核算实践尚停留在粗放核算层面,难以满足精细化管理

* 基金项目:四川省财政厅2020年度科研课题;四川省卫生经济学会科研课题(2020SCWJB001)。

① 成都中医药大学管理学院 成都 611137

作者简介:肖蕾(1981—),女,硕士学位,副教授;研究方向:卫生服务成本与卫生健康治理;E-mail:shellyxiao1014@163.com。

表1 公立医院成本核算应用层次

应用层次	核算产出	应用范围	应用者	应用目的
微观	医疗成本、科室成本等	内部经营管理	医院管理者	参与市场竞争
中观	全国或区域内参考成本（医疗服务项目成本、病种/DRG/DIP成本、病人成本等） 公益性服务成本	定价、支付 财政补偿	医保部门 卫生健康部门 财政部门	完善补偿机制 优化资源配置
宏观	国家或地区卫生健康成本	卫生健康 宏观治理	中央或地方政府	政府或公共卫生服务 绩效评价

的要求，成本信息在中观、宏观层次的应用也严重不足。公立医院成本核算的机遇与挑战并存。

2.1 公立医院成本核算的机遇

2.1.1 政府会计准则制度是公立医院成本核算的制度基础。政府会计准则制度重构了“双基础、双分录、双报告”会计核算模式，为公立医院开展成本核算奠定了坚实的制度基础。首先，政府会计准则制度下财务会计为成本核算提供高质量的会计信息基础。一是权责发生制能够更加准确地反映特定会计期间的费用，为成本核算提供更精准的费用数据。二是会计科目的设置更加规范科学，总账科目、一级科目、明细科目、辅助账的多层级体系为成本核算科目体系的搭建和成本核算数据的采集奠定了基础。三是统一了会计核算的标准和方法，增强了会计信息的准确性和可比性。其次，政府会计准则制度实施有利于推动成本信息在宏观层次的应用。政府会计准则制度统一了行政事业单位的会计制度，为合并单位、部门财务信息，开展政府成本和卫生健康成本核算提供了条件^[4]。

2.1.2 成本核算指引和规范为公立医院成本核算提供指导依据。财政部印发的《事业单位成本核算具体指引——公立医院》从政府会计制度出发，加强了财务会计核算与成本核算的协调和衔接，规定了不同成本核算对象、项目与财务会计科目的对应关系，规范了成本核算从财务会计取数的方式和范围，为建立公立医院成本核算机制提供了顶层设计。国家卫生健康委、国家中医药管理局印发的《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）统一了科室单元分类名称及编码，对成本核算对象、成本项目、成本范围、成本归集和分配方法、成本核算流程以及成本报告等做出了具体规定。上述两个文件对规范公立医院成本核算工作，提升成本信息质量，增强成本信息对内、外部管理需求的适应性有积极作用。

2.1.3 总会计师制度为公立医院成本核算提供了有利条件。根据《财政部 国家卫生计生委 国家中医药局关于加强公立医院财务和预算管理的指导意见》（财社〔2015〕263号）要求，三级公立医院必须设置总会计师岗位，其他有条件的医院也应设置总会计师。在财政预算对公立医院投入保障面临长期挑战以及医保基

金预算管控升级的背景下，总会计师制度对强化公立医院经济管理，提高公立医院经济适应性，确保运营目标实现有重大意义。总会计师以院领导班子成员和经济管理专业人士的身份参与医院重大决策和整体运营管理，为协调院内相关部门开展成本核算及推动成本信息服务于内部经营管理提供了有利条件。

2.1.4 DRG付费改革是推动公立医院成本核算的良好契机。从国际实践来看，DRG付费机制发展是成本核算的主要驱动力^[5]。在实施了DRG的国家，医院成本核算受到前所未有的关注，并对DRG付费机制的完善起到积极作用^[26]。首先，DRG系统影响成本核算。DRG系统不仅规定了新的成本核算对象，也通过成本核算指南的制定和实施影响医院成本核算体系和实践。其次，成本核算为DRG支付标准的制定提供支撑。成本核算结果形成不同DRG分组，以区分不同资源消耗水平的患者^[7]。准确测算DRG病组患者的平均成本是科学合理制定支付标准及精准支付的前提。我国DRG付费改革将迈入全面实施阶段，对公立医院成本核算提出更高需求的同时，也为成本信息在中观层次应用创造了良好契机。

2.2 公立医院成本核算的挑战

2.2.1 治理理念传导阻滞削弱了成本核算的行动力。公立医院总会计师制度、公立医院绩效考核、医保支付方式改革等从不同角度对全面预算绩效管理形成支撑，试图向公立医院传导“成本效益”理念并重塑公立医院管理模式。然而“成本效益”理念的传导面临较大阻力。首先，院长对经济管理主导医院管理模式的接受度低。我国公立医院院长都由临床专家担任，对医学发展和临床实践的重视程度远高于财务管理和运营管理。基于粗放核算的粗放管理以及院长的直觉决策似乎并未影响公立医院尤其是拥有地域和技术垄断优势的三级公立医院的发展壮大。精细化成本核算的必要性和有用性未受到充分重视。其次，成本控制和成本管理挑战了临床医生的医学伦理原则。他们认为非医学人员无法做出影响临床实践的正确决定^[7]，将临床实践与成本相联系存在限制创新和降低服务质量的潜在风险。为保护其专业领域不受管理会计干涉，临床医生不愿意参与和配合成本核算^[8]；尤其当核算结

果被应用于定调价和支付标准制定时，成本核算可能会被视作一种竞争性做法而遭到抵制。

2.2.2 成本效益权衡导致公立医院精细化成本核算内生动力不足。精细化成本核算是非常烦琐复杂的工作。公立医院作为成本核算的责任主体，在成本效益权衡下开展精细化成本核算的动力不足。首先，运营状况不能形成有效激励。由于预期收益较小，甚至其成本数据的提供可能会导致价格水平和支付标准的下降，运营良好的医院没有动力开展此项工作。同时，医保部门的问责和惩罚可能会因地方政治干预而被化解，这导致公立医院改善管理和提升效率的需求低于预期。其次，医院整体的良性运营是医院管理者追求的目标。只要盈利服务（病种）能够补偿亏损服务（病种），医院整体经济目标能够顺利实现，单个服务项目、病种的成本收益对院长来说无关紧要。再次，精细化的成本信息不一定有助于改善绩效。尤其是在补偿机制不健全的情况下，公立医院无法通过成本核算和成本管理扭转公益性服务的政策性亏损。最后，精细化成本核算的产出频率难以满足医院内部经营管理需求。医院管理者需要实时的成本数据和报告进行成本管理和运营决策^[7]，以更好地应对市场需求和参与市场竞争。而精细化成本核算产出的及时性对作为市场主体的公立医院而言严重不足。

2.2.3 成本信息中、宏观应用不足抑制了成本核算需求。首先，成本信息在定调价上的应用不足。经过前几轮“腾笼换鸟”的改革后，公立医院收入结构出现明显变化，但技术服务项目使用频次高、收入占比低的情况仍然突出。医疗服务价格调整缺乏成本作为依据，虽具有方向上的正确性，但缺乏技术上的精准性，未能从根本上解决价格与价值背离的问题。其次，成本信息在医保支付上的应用不足。采用便于获得的历史费用测算DRG支付标准仍是目前国内的主流做法。价格与价值的背离通过医疗服务价格与数量共同形成的费用继续向医保支付传导，导致支付标准与价值错位。不以成本为基础的“价格—支付体系”本质上仍然是顺应了以往过度医疗行为、无序就诊习惯、扭曲医疗价格的被动支付，无法真正发挥战略购买的价值导向作用。再次，成本信息在绩效考核上的应用不足。公立医院绩效考核几乎不涉及真正意义上的成本指标。万元收入能耗支出、住院门诊次均费用增幅等指标在引导公立医院节能控费上有积极作用，但存在代表性不强、用费用代替成本等问题。最后，成本信息在政府成本核算上应用不足。政府成本核算和成本信息披露进展滞后，财务报告和财务报表中缺失成本信息，不能完全反映政府整体运行状况和公共服务提供效率^[9]。

2.2.4 卫生健康治理职权横向割裂导致成本核算推动

力不足。在DRG付费机制较为成熟的国家，价格或支付管理部门是推动精细化成本核算的主导部门。由成本信息使用者负责推动成本核算，遵循了权、责、利相匹配的原则。在我国，卫生健康治理职权横向分割促使政府职能部门着眼于部门政策效益形成不同的工作重点，部门之间博弈导致协调困难和社会资源的无谓损耗^[10]。卫生健康行政部门关注医疗服务体系建设和医疗服务产出，对医疗活动的监管和结果的测量不断增加；医保部门关注医保基金收支平衡和运行风险、保障范围和保障水平，在规范基金使用、打击违法违规行、控费方面的力度持续增强；财政部门应关注财政资金的使用情况，日趋完善在预算编制、审批、执行、调整等方面的监管和考核。各职能部门重点工作都着力于全面预算绩效管理的某些环节，但尚未在推进公立医院成本核算等基础性工作上形成合力。突出例子就是不同职能部门短时间内先后颁布了公立医院成本核算指导性文件，且实务操作性文件发布在前，与顶层设计文件缺乏协调统一。

3 面向决策应用的公立医院成本核算策略

3.1 内化成本效益理念强化主体责任，加强微观层次应用

3.1.1 引导公立医院全员树立成本效益理念。在医疗成本增加、预算约束加强和市场竞争加剧背景下，运用成本数据优化内部运营管理已成为公立医院迫切需要正视的问题。一是强化院长的成本管理意识。通过培训、进修、考核等方式，引导公立医院院长主动将成本效益理念融入战略规划、重大决策和日常管理中，围绕降本增效强化经济管理，走好公立医院高质量发展之路。二是提升管理部门对经济管理的重视程度。落实总会计师制度，调动管理部门和管理人员参与成本核算的积极性；健全成本核算机制，推动成本核算实践；充分发挥成本信息的决策支持作用。三是面向临床医生开展价值医疗教育。收集整理成本信息应用于医疗成本控制、临床路径优化的典型成功案例。通过案例教学，引导临床医生理解从经济维度改进临床实践的重要性，提高临床医生在成本核算中的参与度和配合度，以促进业财融合，提升公立医院成本核算能力。

3.1.2 明确公立医院成本核算主体责任。一是依托“全国医疗服务价格和成本监测与研究网络”继续加强公立医院成本监测。不断拓展监测范围，最终实现公立医院全覆盖。持续丰富监测内容，从医疗服务项目成本扩展至病种成本、DRG成本、床日成本、医疗成本等。因地制宜、分类指导，逐步推动公立医院全面开展成本核算。二是强化公立医院成本意识。不断优化公立医院绩效考核指标体系中的成本指标，引导公立医院在绩效目标中合理设置成本目标，将考核结果

及目标完成情况与院长薪酬、财政补偿、医保支付等挂钩，激发公立医院成本核算内生动力。三是建立公立医院财务信息公示制度，强化社会监督，促进公立医院加强成本管理、提升服务效率。

3.2 强化中观层次应用需求牵引，促进成本核算精细化

3.2.1 明确医保部门推动公立医院精细化成本核算的职能。

医保基金已成为公立医院的主要收入来源和医疗成本主要补偿渠道，这决定了医保部门在推动公立医院成本核算上拥有更多话语权和主导权。同时，成本为定调价和支付标准提供依据是深化医疗服务价格改革和医保支付改革的必然要求。医保部门有推动公立医院成本核算精细化的责任和需求。参考发达国家经验，可以采取以下方法激励公立医院开展精细化成本核算^[1]：一是采取财政激励措施，二是为自愿参与数据抽样的医院提供影响报销率的机会，三是每年随机选择样本医院。

3.2.2 加强成本信息在定调价和支付标准制定方面的应用。

公立医院成本核算的软硬件条件及成本核算实践的差异不应成为成本数据应用的障碍。从典型国家的经验来看^[2]，提升成本数据的准确性和可比性是关键。一是制定标准化成本核算指南，指导和规范成本核算实践；细化成本核算要求，如推荐归集和分配成本时的最优分配系数和替代分配系数，提高成本核算可操作性和准确性。二是建立成本核算质量评价体系。对基础数据采集、成本核算技术和方法、成本数据质量等进行全面评价，筛选合格的样本医院。样本应兼顾自愿参与和指定参与的医院，以避免高成本效率医院不愿参与而导致 DRG 支付标准过高估计的问题。三是应在准确性和可行性权衡下选择适宜的核算方法。根据临床实践和成本核算能力发展对核算方法进行持续改进，不断提升成本数据质量。

3.2.3 加强成本信息在财政补偿方面的应用。

财政补偿的主要目的是对执行政府管制价格等因素导致的政策性亏损进行弥补。系统梳理公立医院公益性任务，明确补偿范围和重点，将成本作为制定补偿标准的重要依据，是完善财政补偿机制、维护公立医院公益性的内在要求。一是开展公益性服务项目成本测算，将其与收入相关联，明确政策性亏损程度，为经常性补偿提供依据。二是开展医疗成本测算，将其与绩效相关联，反映公立医院运行效率，为奖励性补偿提供参考。三是开展专项成本测算，将其与预算相关联，建立动态评价调整机制，为专项补偿提供依据。

3.3 加强职能部门协作配合，推动成本信息在宏观层次应用

为减少信息技术壁垒、提升效率及推动成本信息应用，职能部门应加强沟通协调，协同推动公立医院成本核算实践发展。一是系统梳理面向全面预算绩效

管理的成本数据应用需求，完善公立医院成本核算顶层设计，形成统一指导。二是职能部门在职责范围内为公立医院成本核算创造有利条件。卫生健康部门应加强医疗服务管理，推动服务流程规范化和标准化，提高临床数据的准确性和可获得性；财政部门应完善政府会计制度，优化成本核算技术方法，提高成本核算的科学性和准确性；医保部门应建立科学合理的医疗服务价格和 DRG 支付标准动态调整机制，推动成本核算精细化。三是加快推进政府会计成本核算进程，建立政府成本报表和成本信息披露制度^[3]，为政府绩效评价提供精确的成本信息，推动政府治理能力提升和公共服务型政府构建。四是在保障安全的情况下建立公立医院成本数据和绩效考核数据的共享机制，明确共享范围、重点、条件和要求，助力全面预算绩效管理的实施。

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] 王珊, 王涤非, 陶琳, 等. 我国公立医院成本核算影响因素分析及制度建设[J]. 中华医院管理杂志, 2016,32(10):760-762.
- [3] 张媚, 肖蕾. 全面实施预算绩效管理下卫生健康高质量发展面临的挑战与展望[J]. 中国卫生经济, 2022,41(7):1-4.
- [4] 袁月, 孙光国. 基于国家治理视角的全面预算绩效管理研究[J]. 财经问题研究, 2019(4):70-76.
- [5] GARCIA-CORNEJO B, PEREZ-MENDEZ J A. Assessing the effect of standardized cost systems on financial performance. A difference-in-differences approach for hospitals according to their technological level[J]. Health policy, 2018, 122(4):396-403.
- [6] 周韵砚, 江芹, 张振忠. 欧美国家 DRG 相对权重计算方法分析[J]. 中国卫生经济, 2016,35(5):94-96.
- [7] CHAPMAN C, KERN A, LAGUECIR A. Costing practices in healthcare[J]. Accounting horizons, 2014,28(2):353-364.
- [8] FISCHER M D, FERLIE E. Resisting hybridization between modes of clinical risk management: Contradiction, contest, and the production of intractable conflict[J]. Accounting organizations & society, 2013,38(1):30-49.
- [9] 余鑫月, 李定清. 美国联邦政府净成本表信息披露及其借鉴[J]. 财会通讯, 2021(19):145-149.
- [10] 李珍, 陈晋阳, 王红波. 医保基金战略购买: 基本概念、国际经验与中国镜鉴[J]. 中国卫生政策研究, 2021,14(5):1-7.
- [11] TAN S S, ALEXANDER G, LISBETH S, et al. DRG systems in Europe: variations in cost accounting systems among 12 countries[J]. European journal of public health, 2014,24(6):1023-1028.

[收稿日期: 2022-10-23] (编辑: 彭博)