

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，医院面临的内外部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管理部门、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。

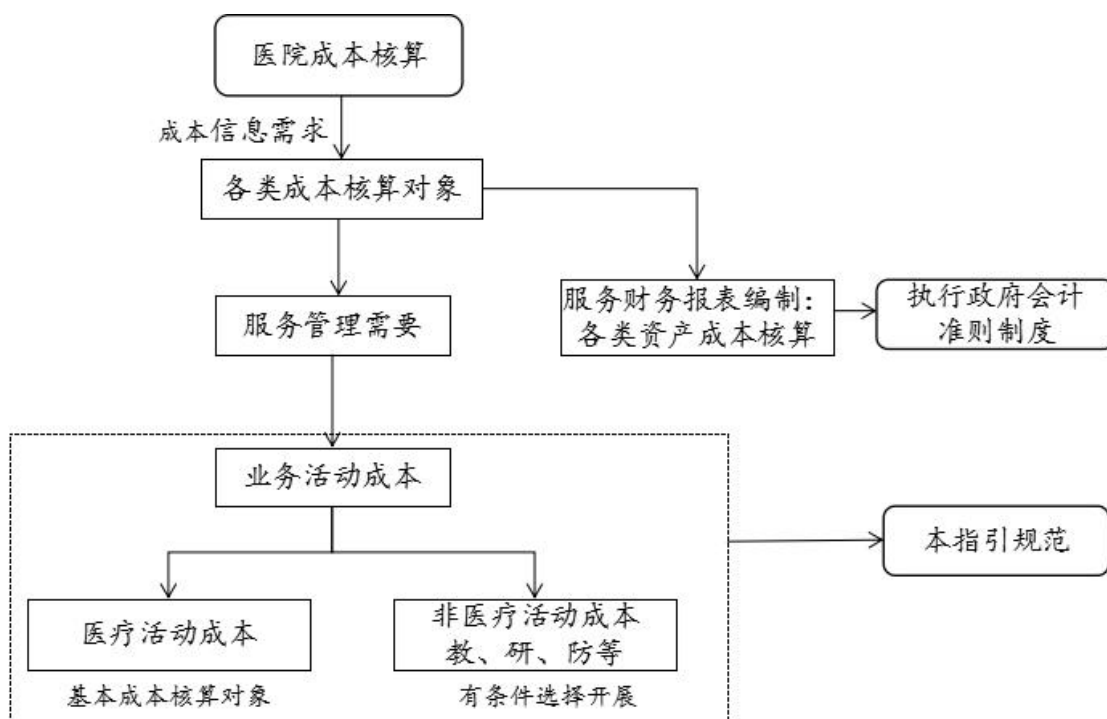


图 1 有关成本核算对象类型的关系示意

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。