

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和运营效率，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：

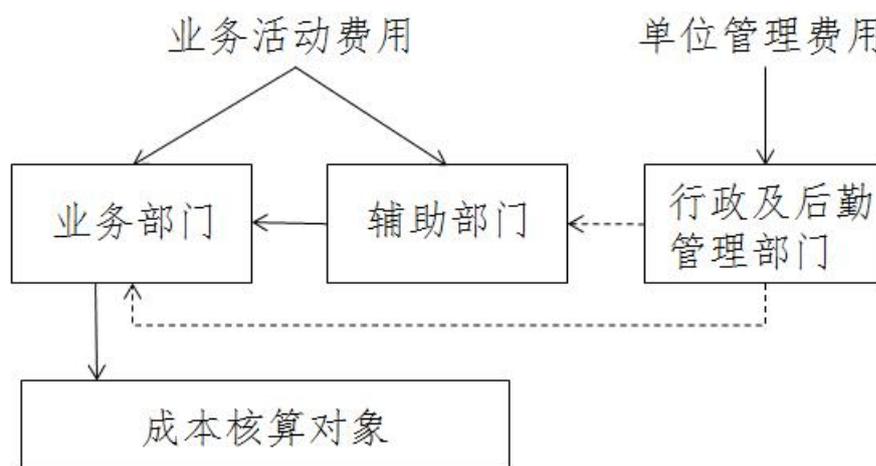


图 1 医院业务活动成本归集和分配的一般流程

（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=(∑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=(∑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=∑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 \div 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 \times 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 = Σ 该患者某服务单元成本 + Σ 药品成本 + Σ 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 卫生健康行政管理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。

卫生健康行政管理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。

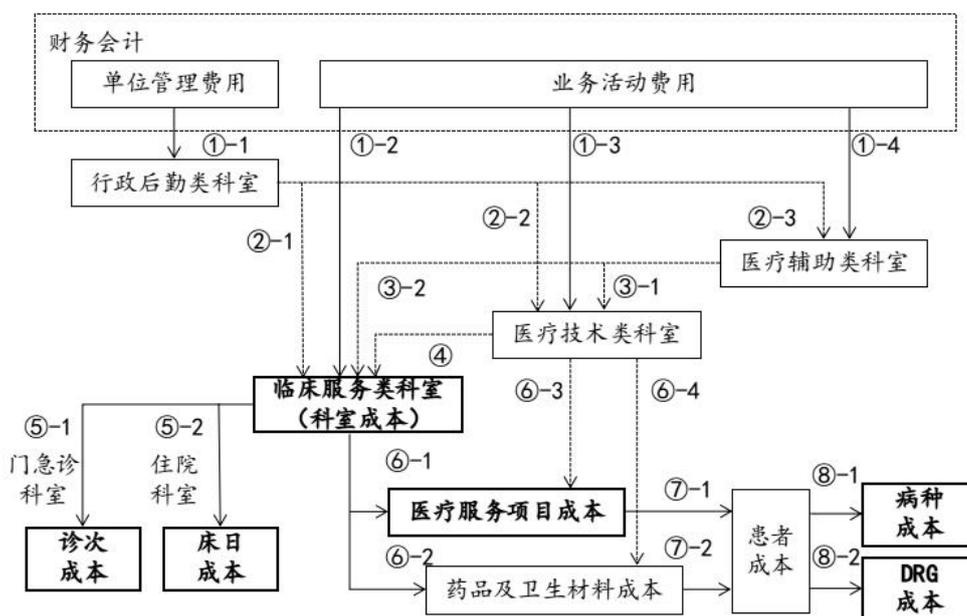
医院确需对非医疗活动进行成本核算的，可以参照本指引中医疗活动成本核算相关规定。财政部对医院非医疗活动成本核算做出专门规定的，应当从其规定。

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



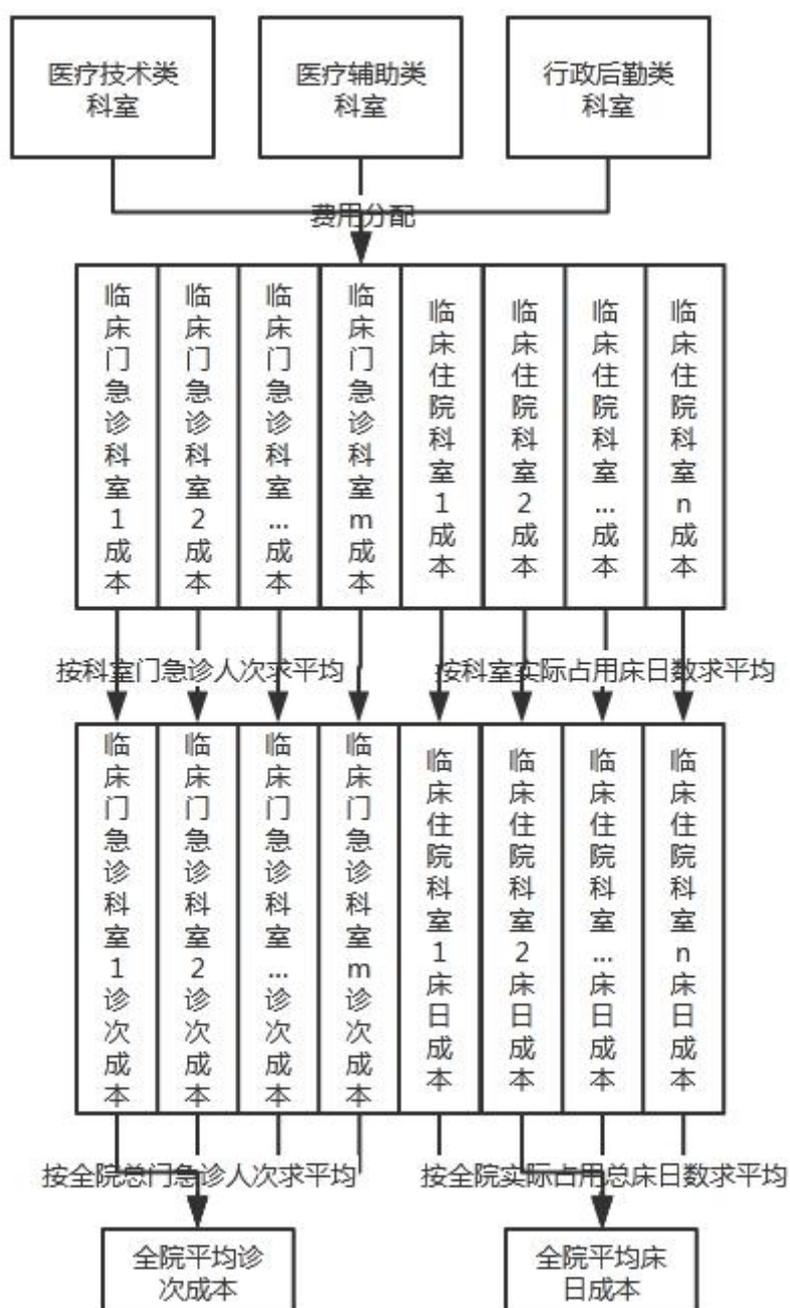
- ①按科室归集和分配费用（第19条）
- ②将行政及后勤管理部门归集的费用分配到辅助部门和业务部门（第20条）
- ③④将辅助部门归集的费用分配到业务部门（第21条）
- ⑤诊次、床日成本的核算（第23、24条）
- ⑥医疗服务项目成本核算，药品及卫生材料成本单列（第25、26条）
- ⑦患者成本的核算（第29条）
- ⑧病种、DRG成本的核算（第27、28条）

- 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:

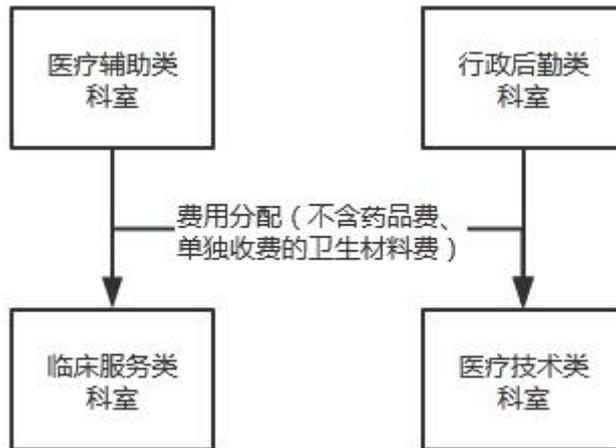
医院医疗活动有关成本核算流程图示意图

一、临床服务类科室相关成本核算（完全成本法）



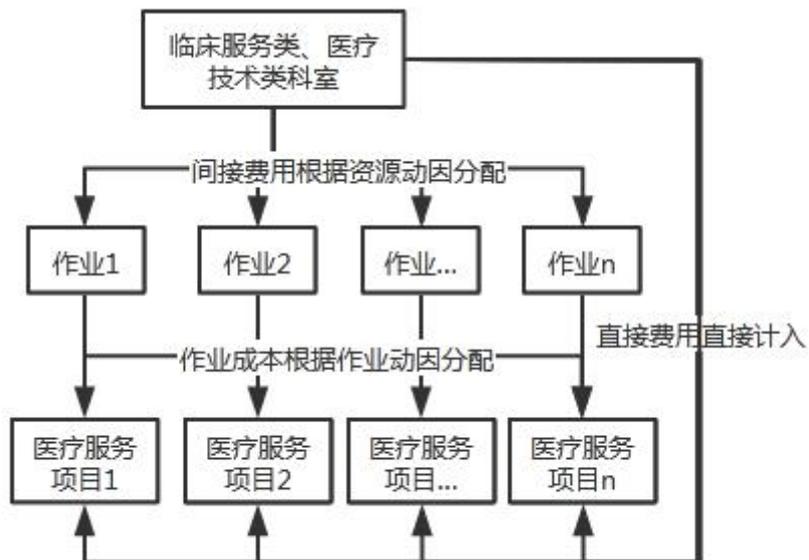
二、医疗服务项目成本核算

(一) 医疗服务项目成本归集 (完全成本法)。

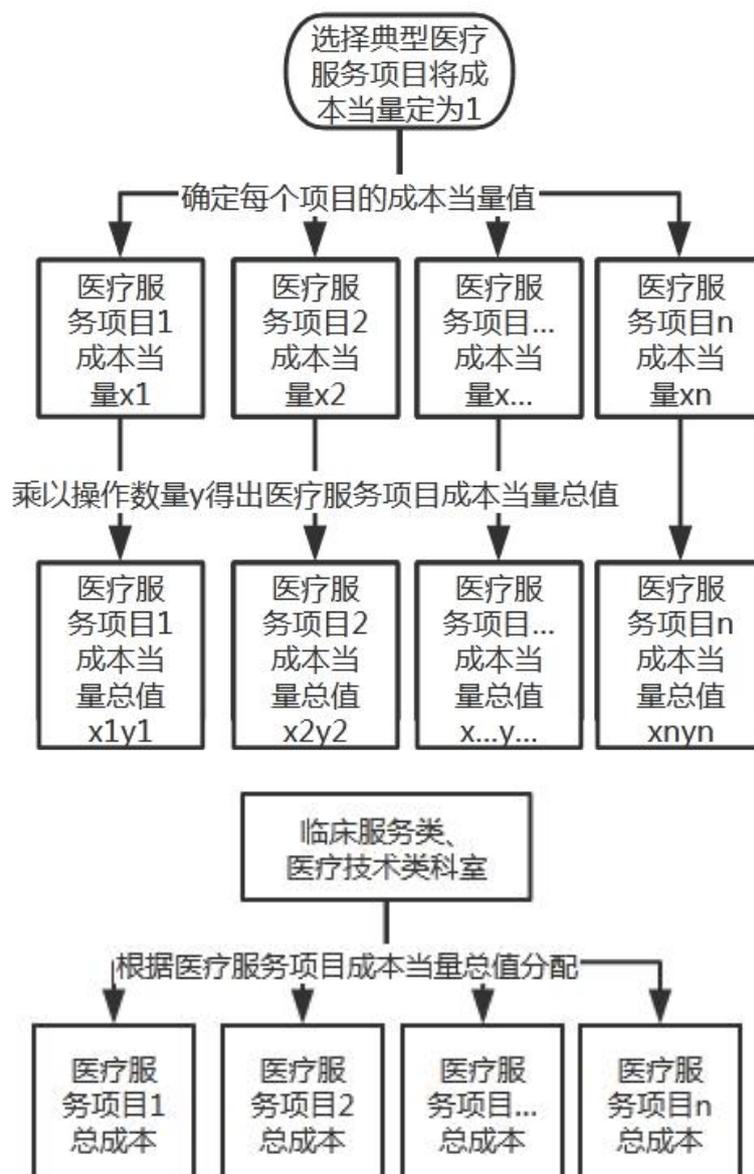


(二) 医疗服务项目成本分配。

1. 作业成本法。



2.当量系数法。

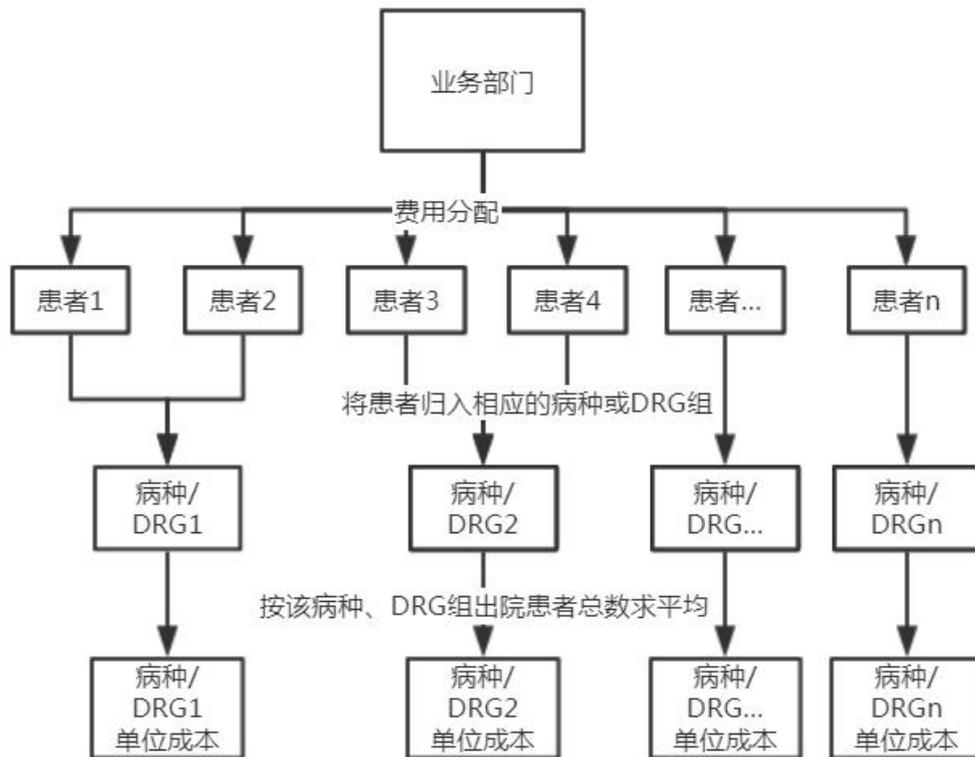


3. 参数分配法。



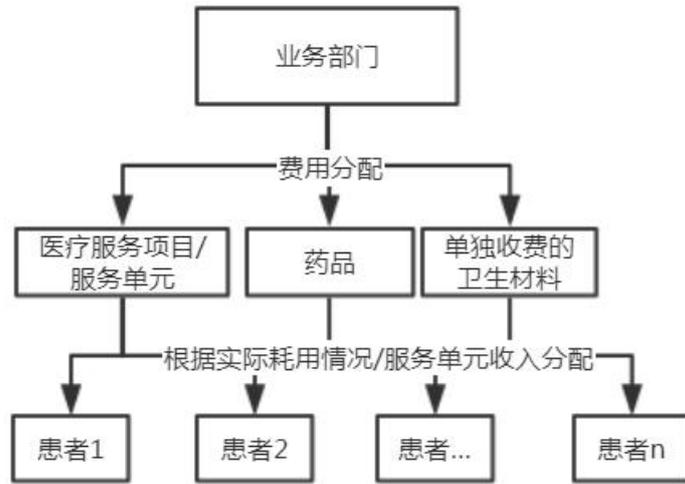
三、病种、DRG 成本核算

(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。

