

财政部会计司有关负责人就印发 《事业单位成本核算具体指引——公立医院》答记者 问

2021年11月22日 来源：会计司

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，近日，财政部制定发布了《事业单位成本核算具体指引——公立医院》（财会〔2021〕26号，以下简称《具体指引》）。财政部会计司有关负责人就《具体指引》有关问题回答了记者的提问。

问：制定《具体指引》的背景是什么？

答：制定《具体指引》主要基于以下几方面考虑：

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《具体指引》，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《事业单位成本核算基本指引》（以下简称《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。因此，制定《具体指引》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服务价格监管等因素，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，大多数县级以上医院已按照《医院财务制度》和《医院会计制度》开展了科室成本核算，部分地区卫生健康行政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》（以下简称《医院成本规范》）。但是，国家和地方卫生健康行政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。

问：《具体指引》起草发布经历了哪些过程？对各方反馈意见是如何采纳吸收的？

答：为做好《具体指引》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，全面梳理相关政策文件，就有关重点问题开展深入调查和研究，在此基础上于 2020 年底形成了讨论稿。2021 年上半年，经向来自医院、高校院所等领域的政府会计准则委员会咨询专家等小范围征求意见，修改完善形成征求意见稿。

2021 年 6 月 25 日，我们印发了《财政部办公厅关于征求〈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》（财办会〔2021〕14 号），面向有关中央部门、地方财政厅（局）和社会公众公开征求意见，同时征求部内有关司局意见。各有关方面积极反馈，截至 2021 年 8 月底，我们共收到书面反馈意见 57 份。其中，来自部内有关司局 2 份、有关中央部门 3 份、地方财政厅（局）33 份、医疗机构 5 份、咨询专家 10 份、社会公众 4 份。在所有的反馈意见中，10 份表示无不同意见，其余 47 份共提出了 359 条具体意见。反馈意见总体上认可《具体指引》的框架和内容，认为《具体指引》遵循《基本指引》相关规定对医院成本核算进行了顶层设计，又兼顾实务做法，很大程度上协调了政府会计准则制度、《医院财务制度》和《医院成本规范》，对于医保付费等方面的成本信息需求也进行了呼应，使公立医院更好地在新形势下科学、有序开展医院成本核算工作，促进公立医院经济运营的高质量发展。同时，部分反馈意见对成本信息需求的表述、成本核算对象和成本核算方法的选择、成本范围的调整、临床服务类科室相关成本的核算等问题提出了具体的修改意见或建议。

2021 年 9 月以来，我们对所有反馈意见一一进行了梳理和分析，并就关键问题与国家卫生健康委、国家医保局等有关单位，以及部分咨询专家多次沟通，

进一步修改完善后形成送审稿。2021年11月1日，经会计司司务会审议通过后，启动部内会签及报批程序，最终于11月15日由部领导签发。

问：制定《具体指引》主要遵循了哪些原则？

答：制定《具体指引》主要遵循了以下原则：

一是依法依规制定。《具体指引》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，《具体指引》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，《具体指引》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，例如成本项目的设置、医疗活动相关成本核算对象的确定、医院科室分类等均与现行实务保持一致。同时，《具体指引》具有一定的灵活性，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院全成本、医疗全成本进行对应；为单位管理费用的分配顺序、辅助部门费用的分配方法提供多种选择等。

三是紧密结合会计核算。《具体指引》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、非医疗活动费用包含的明细科目等。

四是服务医疗改革需要。为服务当前医院面临的医疗服务价格监管、支付方式改革等需要，《具体指引》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、病种、疾病诊断相关分组（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。

问：《具体指引》的主要内容是什么？

答：《具体指引》共六章 37 条，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、成本核算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、医疗活动成本项目，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，按科室归集和分配医疗活动费用，以及诊次、床日、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、医院可以根据《具体指引》，结合实际制定细化规范或管理办法、成本报表格式，以及《具体指引》的生效日期等。

问：《具体指引》的实施范围是怎样的？

答：《具体指引》适用于各级各类执行政府会计准则制度且开展成本核算工作的医院，主要有两方面的考虑：一是《具体指引》在成本项目的设置、成本归集的会计科目等条款均体现了政府会计准则制度的要求，需要与政府会计准则制度结合使用；二是《具体指引》施行后并不强制要求所有医院立即开展成本核算工作，而是为有成本核算需求、已经开展或拟开展成本核算工作的医院提供遵循依据。

问：《具体指引》主要规范了哪些成本核算对象类型？

答：与企业主要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。

对于医院来说，成本核算的重点是满足成本控制、医疗服务价格监管、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，《具体指引》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、相关核算条件有限，因此，我们根据《基本指引》，在《具体指引》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相关规定，财政部作出专门规定的，从其规定。有关成本核算对象类型的关系如图 1 所示。

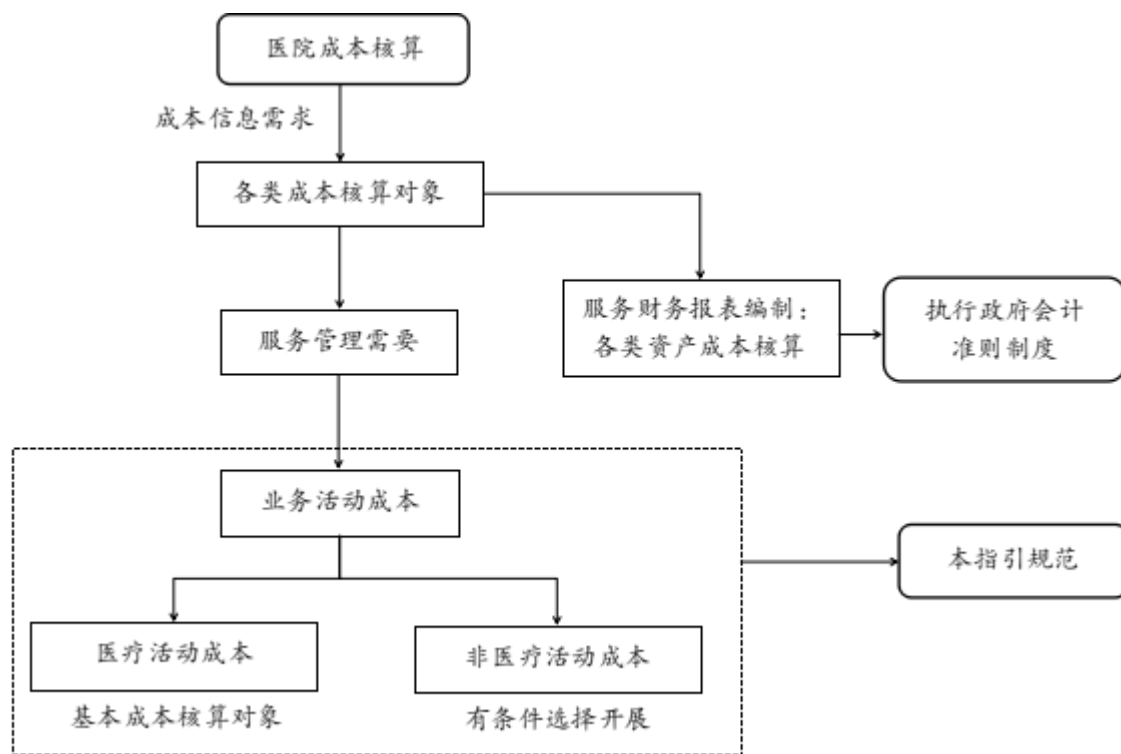


图1 有关成本核算对象类型的关系示意

问：《具体指引》规范了哪些医疗活动成本核算对象？

答：根据医院实务和医疗改革的成本信息需求，《具体指引》重点规范了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。有关说明如下：

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。根据各科室门急诊、住院的总成本，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 等成本核算对象的基础。

关于医疗服务项目成本核算，主要服务于医疗服务价格监管。目前，医疗服务收费按照各省级医疗服务价格主管部门制定的医疗服务价格项目执行，各地根据项目测算成本制定和调整相关项目价格。国家发改委、卫生健康委、中医药局曾于 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，为科学合理地开展医疗服务价格监管提供依据。

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》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。

问：《具体指引》关于医疗活动成本项目是如何规定的？

答：目前医院实务根据《医院财务制度》中关于医疗支出的规定，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，与原《医院会计制度》“医疗业务成本”科目下的一级明细科目保持一致。《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（以下简称《政府会计制度》）在会计科目设置上发生较大变化，单位发生的费用主要通过“业务活动费用”、“单位管理费用”科目核算，《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》（以下简称《医院补充规定》）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。

《具体指引》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》中一级会计科目“其他费用”进行区分。维持成本项目基本不变的主要考虑如下：一是目前七大类成本项目基本能满足医院成本核算需要；二是医院成本核算尤其是县级医院成本核算近几年刚有所进展，不宜对成本项目做大的变动；三是尽管“卫生材料费”、“药品费”由原《医院会计制度》规定的一级明细科目变为《医院补充规定》的三级明细科目，但仍是医院成本管控的重点，按照重要性原则可继续作为一级成本项目。

问：《具体指引》与各级卫生健康行政部门制定的成本核算规范等文件的关系是怎样的？

答：《具体指引》与各级卫生健康行政部门制定的成本核算规范等文件，在定位和作用上各有侧重又紧密联系。《具体指引》属于政府会计准则制度体系的“制定及解释”环节，是国家统一会计制度的组成内容，由国务院财政部门制定和解释。《具体指引》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结合对医院行政管理的实际需要制定具体成本核算规范，以及医院结合本单位实际制定具体成本核算管理办法提供基本遵循和指导。各级卫生健康行政部门制定的成本核算规范等文件属于政府会计准则制度体系的“贯彻执行”环节，是行政主管部门具体贯彻落实《基本指引》和《具体指引》的规范性文件，可以结合医院实务作出细化的规定。

问：关于《具体指引》，下一步还有哪些工作要做？

答：为推动医院贯彻落实《具体指引》，我们将在下一步开展以下工作：一是组织开展相关宣传培训，促进医院增强成本核算意识，掌握成本核算要求，完善成本核算工作；二是组织编写相关应用案例，细化具体操作，指导医院实际应用；三是推动有关方面充分利用成本核算结果，加强成本管理和成本信息应用。

