

公立医院成本核算案例

——科室成本核算

一、基本情况

（一）医院基本情况。

甲医院是一所面向全社会开放，医、教、研、防全方位发展的现代化综合性三级甲等医院，占地面积 5 万多平方米，建筑面积 20 多万平方米，现有床位 1300 余张，设有临床和医技科室 48 个。

自 2012 年《医院财务会计制度》（2012 年版）颁布后，医院引入了全成本核算软件，启动了科室成本核算工作，并开发了成本核算软件与 HIS、HRP 系统的接口，确保数据更精细、更准确。2019 年根据政府会计准则制度的相关要求，调整了成本明细项目，确保成本核算工作顺利开展。

（二）实施条件。

医院设立了成本核算领导小组，财务处作为成本核算办公室，设有专门的成本核算岗位和兼职成本核算员，明确了岗位职责。

引入专业成本核算系统，成本核算更专业、更准确、更高效。医院建设了 HRP 系统，实现了成本核算与 HIS 系统、会计核算、物资耗材、资产、工资奖金等多个功能模块的互联互通。

（三）基础数据。

成本项目：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 7 个一级成本项目，并按照经济分类设置明细项目 207 个。

科室核算单元：成本核算系统与财务系统核算单元保持一致，并与 HIS 等其他系统做一一对照。医院共有科室核算单元 523 个，其中末级科室核算单元 443 个。

人员：主要来自人事处和工资岗，负责提供各部门人员信息、考勤和人员变动情况。

面积：各科室使用面积来自后勤管理处。

成本数据：主要来自财务系统，并通过 HRP 的物资耗材、资产管理、工资奖金模块、HIS 获取明细数据。

收入数据：主要来自财务系统，并通过 HIS 接口获取医疗收入的明细数据。

工作量数据：门诊、住院工作量、手术量及实际工作天数等信息来自信息中心。

医院进行科室成本核算，从医院相关信息系统可以取得成本核算所需要的基础数据：科室设置情况、科室成本、可能用到的分摊参数等，如下表（部分举例）。

医院成本核算基础数据

科室名称	直接成本(元)	人数(人)	面积(平方米)
神经内科门诊	56 013 167	7	176.80
神经内科病房	42 255 048	59	739.25

泌尿外科门诊	30 694 900	4	51.20
泌尿外科病房	63 859 926	40	534.80
...
临床服务类科室小计	2 065 100 024	1 900	53 771.10
放射科	81 824 120	86	1 851.59
检验科	164 058 274	50	1 561.53
...
医疗技术类科室小计	1 146 058 084	810	16 200.20
财务处挂号收费科	35 211 689	43	229.71
消毒供应室	17 553 362	18	618.09
...
医疗辅助类科室小计	277 510 686	230	6 624.00
党委办公室	3 297 142	5	169.00
审计处	1 973 791	7	54.55
...
行政后勤类科室小计	416 639 557	275	26 957.24
合计	3 905 308 351	3 215	103 552.54

二、实施步骤及核算内容

（一）科室成本核算规则。

科室成本核算是指以科室为核算对象，按照一定流程和方法归集相关费用、计算科室成本的过程。科室成本核算的对象是按照医院管理需要设置的各类科室单元。

按照相关制度要求，医院开展科室成本核算，采用四级三类分摊的方法。

成本数据与财务系统中同期费用合计基本一致。

（二）直接成本的归集。

医院发生的纳入成本核算范围的全部成本，应当按照成本核算单元进行归集。科室直接成本分为直接计入成本与计

算计入成本。下面主要以神经内科门诊为例介绍科室成本归集和分摊过程：

1. 直接计入成本的归集。

直接计入成本是指在会计核算中能够直接计入到科室单元的费用。医院的人员经费、物资和卫生材料领用、固定资产折旧、无形资产摊销等都可以直接归集到科室。

人员经费主要来自工资奖金模块，在会计核算中已通过科室、经济分类等辅助核算进行归集；卫生材料费、物资领用来自物资耗材模块，可以直接归集到领用科室；固定资产折旧和无形资产摊销明细来自资产管理系统，因数据量庞大，通过系统接口实现自动取数；其他医疗费用中可以直接准确归集到科室的在会计核算时做科室辅助核算。举例说明：

直接计入神经内科门诊成本

单位：元

一级成本项目	二级成本项目	三级成本项目	直接成本
人员经费			2 081 219
	工资福利费用		2 080 705
		基本工资	396 774
		津贴补贴	289 966
	
	对个人和家庭的补助		514
卫生材料费			600 146
药品费			52 788 656
固定资产折旧费			52 874
无形资产摊销费			0
提取医疗风险基金			122 860
其他医疗费用			304 008
	办公费		12 115
	水费		
	电费		

	取暖费		
	差旅费		3 480
	维修(护)费		61 423

成本合计			55 949 763

2. 计算计入成本的归集。

计算计入成本是指由于受计量条件所限无法直接计入到科室单元的费用。有条件的医院可先计算耗费较多的科室的成本，其余的耗费再采用人员、面积比例等作为分配参数，计算计入其他科室。通常需要计算计入的成本包括房屋类固定资产折旧费，计提医疗风险基金和水费、电费、供暖费、物业管理费、公务用车运行维护费等其他医疗费用。举例说明：

计算计入神经内科门诊成本

单位：元

一级成本项目	二级成本项目	三级成本项目	直接成本
人员经费			
	工资福利费用		
		基本工资	
		津贴补贴	
		
	对个人和家庭的补助		
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			
其他医疗费用			63 404
	办公费		
	水费		8 756
	电费		41 901
	取暖费		12 747
	差旅费		

	维修(护)费		
		
成本合计			63 404

其中：神经内科门诊取暖费举例。

计算公式如下：某科室承担取暖费=该科室使用面积/全院科室总使用面积×当期全院取暖费=177/103553×7457858=12747.49(元)

3. 直接成本合计。

直接计入成本与计算计入成本合计为科室直接成本。举例说明：

神经内科门诊直接成本

单位：元

一级成本项目	二级成本项目	三级成本项目	直接成本
人员经费			2 081 219
	工资福利费用		2 080 705
		基本工资	396 774
		津贴补贴	289 966
	
	对个人和家庭的补助		514
卫生材料费			600 146
药品费			52 788 656
固定资产折旧费			52 874
无形资产摊销费			0
提取医疗风险基金			122 860
其他医疗费用			367 412
	办公费		12 115
	水费		8 756
	电费		41 901
	取暖费		12 747
	差旅费		3 480
	维修(护)费		61 423

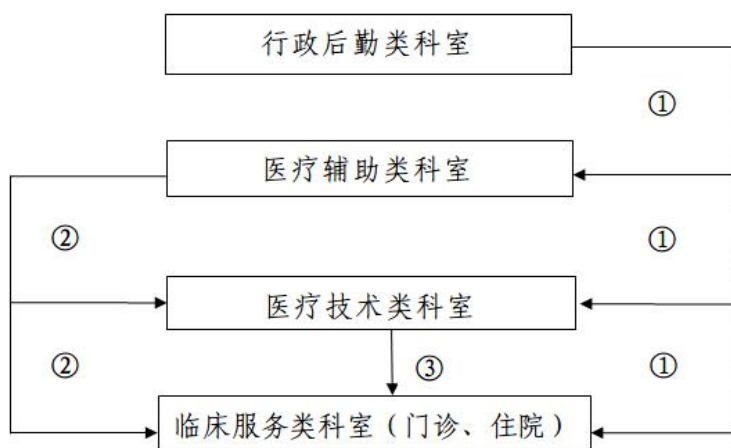
成本合计			56 013 167

某医院 20XX 年各科室直接成本表 (单位: 元)

成本项目 科室名称	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	其他医疗费用	合计
神经内科门诊	2 081 219	600 146	52 788 656	52 874	0	122 860	367 412	56 013 167
神经内科病房	23 721 484	2 535 016	14 803 173	370 885	0	65 020	759 470	42 255 048
泌尿外科门诊	1 544 142	1 115 556	27 102 196	32 104	0	65 224	835 678	30 694 900
泌尿外科病房	17 381 153	30 619 852	13 445 594	1 616 039	0	162 806	634 481	63 859 926
.....
临床服务类科室小计	664 514 744	400 288 995	915 929 669	28 551 861	124 920	5 382 431	50 307 404	2 065 100 024
放射科	41 774 200	26 535 968	15 340	3 344 245	0	0	10 154 366	81 824 120
检验科	24 331 402	132 662 129	16 139	4 835 022	13 776	0	2 199 806	164 058 274
.....
医疗技术类科室小计	401 397 378	625 482 121	35 829 819	42 554 648	714 902	0	40 079 216	1 146 058 084
消毒供应中心	6 734 799	27 038 378	1 363	131 197	0	0	1 305 952	35 211 689
挂号收费科	16 825 825	27 708	7 171	176 868	0	0	515 790	17 553 362
.....
医疗辅助类科室小计	214 443 892	38 945 781	62 075	3 635 095	43 560	0	20 380 283	277 510 686
党委办公室	2 440 589	0	0	36 314	0	0	820 239	3 297 142
审计处	1 891 286	0	0	5 570	0	0	76 935	1 973 791
.....
行政后勤类科室小计	269 141 036		0	14 053 312	2 223 185	0	131 222 024	416 639 557
合计	1 549 497 049	1 064 577 695	951 821 564	88 794 916	3 106 567	5 382 431	242 128 130	3 905 308 351

（三）间接成本的分摊。

科室间接成本采用顺序分配法，即四类三级分摊的方法，按照分项逐级分步结转的方式进行分摊，最终将所有科室成本分摊到临床服务类科室。



注：①一级分摊；②二级分摊；③三级分摊

1. 一级分摊。

一级分摊：行政后勤类科室费用分摊。采用人员、工作量等作为分摊参数。

以神经内科门诊分摊审计处成本为例来说明行政后勤类科室成本的分摊过程：

计算公式：神经内科门诊分摊审计处人员经费=[神经内科门诊人员数/(全院人员数-行政后勤类科室人员数)]×审计处人员经费=[7/(3 215-275)]×1 891 286=4 503.06 (元)

神经内科门诊分摊审计处固定资产折旧费=[神经内科门诊人员数/(全院人员数-行政后勤类科室人员数)]×审计处固定资产折旧费=[7/(3 215-275)]×5 570=13.26 (元)

神经内科门诊分摊审计处其他医疗费用=[神经内科门诊人员数/(全院人员数-行政后勤类科室人员数)]×审计处其他医疗费用=[7/(3215-275)]×76935=183.18(元)

同理，可计算各行政后勤类科室分摊到神经内科门诊的成本。

神经内科门诊分摊行政后勤类科室成本

单位：元

科室名称	成本项目	科室一级分摊后成本	其中：	
			科室直接成本	分摊行政后勤类科室成本
神经内科门诊	人员经费	2 658 323	2 081 219	577 104
	卫生材料费	600 146	600 146	0
	药品费	52 788 656	52 788 656	0
	固定资产折旧费	81 463	52 874	28 589
	无形资产摊销费	4 628	0	4 628
	提取医疗风险基金	122 860	122 860	0
	其他医疗费用	644 773	367 412	277 361
	合计	56 900 849	56 013 167	887 682

临床服务类科室、医疗技术类科室、医疗辅助类科室直接成本加分摊接收的行政后勤类科室成本，得一级分摊后各

科室成本。

分摊行政后勤类科室成本总表

单位：元

科室名称	科室一级分摊后成本	其中：	
		科室直接成本	分摊行政后勤类科室成本
神经内科门诊	56 900 849	56 013 167	887 682
神经内科病房	50 632 557	42 190 028	8 442 528
泌尿外科门诊	31 179 038	30 629 676	549 362
泌尿外科病房	69 296 859	63 697 120	5 599 739
.....
直接医疗科室小计	2 318 770 143	2 065 100 024	253 670 119

放射科	93 663 015	81 824 120	11 838 896
检验科	171 258 932	164 058 274	7 200 659
.....
医疗技术科室小计	1 252 862 878	1 146 058 084	106 804 794
消毒供应中心	37 834 414	35 211 689	2 622 725
挂号收费科	23 755 332	17 553 362	6 201 970
.....
医疗辅助科室小计	333 675 330	277 510 686	56 164 645
全院合计	3 905 308 351	3 488 668 793	416 639 558

2. 二级分摊。

二级分摊：医疗辅助类科室费用分摊。采用人员、内部服务量、工作量、内部服务价格等作为分摊参数。

以神经内科门诊分摊挂号收费科一级分摊后成本为例来说明医疗辅助类科室成本的二级分摊过程。确定挂号收费科的分摊系数为工作量，即各科室挂号量，通过一级分摊可以得到以下信息：

挂号收费科一级分摊后成本情况表

单位：元

成本项目	科室一级分摊 后成本	其中：	
		科室直接成本	分摊行政后勤类 科室成本
人员经费	20 831 702	16 825 825	4 005 877
卫生材料费	0	0	0
药品费	0	0	0
固定资产折旧费	382 382	176 868	205 514
无形资产摊销费	32 953	0	32 953
提取医疗风险基金	0	0	0
其他医疗费用	2 508 295	550 670	1 957 626
合计	23 755 332	17 553 362	6 201 970

计算公式：神经内科门诊分摊挂号收费科人员经费（科

室一级分摊后成本) = (神经内科门诊人次/全院门诊人次) × 挂号收费科人员经费(科室一级分摊后成本) = (100 000/2 000 000) × 20 831 702 = 1 041 585.10 (元)

神经内科门诊分摊挂号收费科固定资产折旧费(科室一级分摊后成本) = (神经内科门诊人次/全院门诊人次) × 挂号收费科固定资产折旧费(科室一级分摊后成本) = (100 000/2 000 000) × 382 382 = 19 119.10 (元)

神经内科门诊分摊挂号收费科无形资产摊销费(科室一级分摊后成本) = (神经内科门诊人次/全院门诊人次) × 挂号收费科无形资产摊销费(科室一级分摊后成本) = (100 000/2 000 000) × 32 953 = 1 647.65 (元)

神经内科门诊分摊挂号收费科其他医疗费用(科室一级分摊后成本) = (神经内科门诊人次/全院门诊人次) × 挂号收费科其他医疗费用(科室一级分摊后成本) = (100 000/2 000 000) × 2 508 295 = 125 414.75 (元)

同理, 可计算各医疗辅助类科室分摊到神经内科门诊的成本。

神经内科分摊医疗辅助类科室成本

单位: 元

科室名称	成本项目	科室二级分摊后成本	其中:	
			科室一级分摊后成本	分摊医疗辅助类科室成本
神经内科门诊	人员经费	3 748 505	2 658 323	1 090 182
	卫生材料费	600 146	600 146	0
	药品费	52 788 656	52 788 656	0

	固定资产折旧费	100 349	81 463	18 886
	无形资产摊销费	6 478	4 628	1 850
	提取医疗风险基金	122 860	122 860	0
	其他医疗费用	779 496	644 773	134 723
	合计	58 146 490	56 900 849	1 245 641

临床服务类科室、医疗技术类科室一级分摊后成本加分摊接收的医疗辅助类科室成本，得二级分摊后各科室成本。

分摊医疗辅助类科室成本总表

单位：元

科室名称	科室二级分摊后成本	其中：	
		科室一级分摊后成本	分摊医疗辅助类科室成本
神经内科门诊	58 146 490	56 900 849	1 245 641
神经内科病房	55 491 701	50 697 576	4 794 125
泌尿外科门诊	31 836 778	31 244 262	592 517
泌尿外科病房	72 908 420	69 459 665	3 448 755
.....
直接医疗科室小计	2 634 907 766	2 318 770 143	316 137 623
放射科	95 611 551	93 663 015	1 948 535
检验科	172 463 264	171 258 932	1 204 332
.....
医疗技术科室小计	1 270 400 585	1 252 862 878	17 537 708
全院合计	3 905 308 351	3 571 633 021	333 675 330

3. 三级分摊。

三级分摊：医疗技术类科室费用分摊。一般采用执行收入的比例、工作量等作为分摊参数。

以神经内科门诊分摊放射科成本为例来说明医疗辅助类科室成本的三级分摊过程。确定放射科的分摊系数为执行收入，通过二级分摊可以得到以下信息：

放射科二级分摊后成本情况表

单位:元

成本项目	科室二级分摊后成本	其中:	
		科室一级分摊后成本	分摊医疗辅助类科室成本
人员经费	51 125 293	49 451 421	1 673 872
卫生材料费	26 535 968	26 535 968	0
药品费	15 340	15 340	0
固定资产折旧费	3 745 890	3 729 956	15 934
无形资产摊销费	66 375	62 139	4 236
提取医疗风险基金	0	0	0
其他医疗费用	14 122 685	13 868 191	254 494
合计	95 611 551	93 663 015	1 948 535

放射科分摊系数

执行科室	开单科室	收入金额	分摊系数
放射科	神经内科门诊	4 620 000	0.07
	神经内科病房	1 800 000	0.03
	泌尿外科门诊	2 400 000	0.04
	泌尿外科病房	1 200 000	0.02

	合计	67 290 000	1.00

计算公式: 神经内科门诊分摊放射科人员经费 = (神经内科相关收入/放射科执行收入) × 放射科人员经费(二级分摊后成本) = (4 620 000/67 290 000) × 51 125 293 = 3 510 162.78 (元)

神经内科门诊分摊放射科卫生材料费 = (神经内科相关收入/放射科执行收入) × 放射科卫生材料费(二级分摊后成本) = (4 620 000/67 290 000) × 26 535 968 = 1 821 907.76(元)

神经内科门诊分摊放射科药品费 = (神经内科相关收入/放射科执行收入) × 放射科药品费(二级分摊后成本) = (4

$620\,000/67\,290\,000) \times 15\,340 = 1\,053.22$ (元)

神经内科门诊分摊放射科固定资产折旧费 = (神经内科相关收入/放射科执行收入) × 放射科固定资产折旧费(二级分摊后成本) = $(4\,620\,000/67\,290\,000) \times 3\,745\,890 = 257\,185.47$ (元)

神经内科门诊分摊放射科无形资产摊销费 = (神经内科相关收入/放射科执行收入) × 放射科无形资产摊销费(二级分摊后成本) = $(4\,620\,000/67\,290\,000) \times 66\,375 = 4\,557.16$ (元)

神经内科门诊分摊放射科其他医疗费用 = (神经内科相关收入/放射科执行收入) × 放射科其他医疗费用(二级分摊后成本) = $(4\,620\,000/67\,290\,000) \times 14\,122\,685 = 969\,635.98$ (元)

同理，可计算各医疗技术类科室分摊到神经内科门诊的成本。

神经内科分摊医疗技术类科室成本

单位：元

科室名称	成本项目	科室三级分摊后成本	其中：	
			科室二级分摊后成本	分摊医疗技术类科室成本
神经内科门诊	人员经费	13 344 242	3 748 505	9 595 737
	卫生材料费	3 957 619	600 146	3 357 473
	药品费	52 788 656	52 788 656	0
	固定资产折旧费	982 941	100 349	882 592
	无形资产摊销费	29 043	6 478	22 565
	提取医疗风险基金	154 200	122 860	31 339
	其他医疗费用	1 139 561	779 496	360 065

	合计	72 396 262	58 146 490	14 249 772
--	----	------------	------------	------------

临床服务类科室二级分摊后成本加分摊接收的医疗技术类科室成本，得三级分摊后各科室成本。

分摊医疗技术类科室成本总表

单位：元

科室名称	科室三级分摊后成本	其中：	
		科室二级分摊后成本	分摊医疗技术类科室成本
神经内科门诊	72 396 262	58 146 490	14 249 772
神经内科病房	66 694 085	55 491 701	11 202 384
泌尿外科门诊	40 833 872	31 836 778	8 997 094
泌尿外科病房	5 121 634 471	72 908 420	5 048 726 051
.....
全院合计	3 905 308 349	2 634 907 764	1 270 400 585

三、科室成本信息的应用

医院科室成本核算的结果，目前主要用于满足医院内部科学化、精细化管理的需求。

（一）成本分析。

成本分析的数据来源主要包含医院成本报表、医院会计报表和其他资料。医院成本分析提出了“概述、医院运营情况分析、本量利分析、科室经营情况分析、计算成本分析指标、其他需要说明的情况”六部分组成的成本分析思路，即成本分析报告常规包含部分。通过成本分析，对成本数据进行挖掘与分析，计算保本盈亏点等指标，查找不合理的成本支出，为医院开源节流找到合理有效的切入点，为医院的经营决策提供切实可行的管理意见和建议。

（二）科室运营管理。

定期对科室开展经济运行情况分析，并向医院领导和科室领导进行反馈，分析内容包括总体情况、资源配置情况、工作量情况、收入成本情况、绩效分配情况等。

通过开展成本核算和分析，深入了解科室成本动因、成本构成、成本水平的情况，对于不合理的提出建议。同时分析科室收入来源、收入构成、收入水平的情况，进行成本效益分析，为医院和科室加强过程管理，增强资源有效配置提供依据。

（三）成本管控。

通过开展成本核算，完整、准确地揭示成本形成和发生的过程，对影响成本的因素施加强管控，将实际成本控制在目标范围内。2020-2021年为进一步加强医院经济管理，合理控制运行成本，提高资金使用效益，在全院树立过“紧日子”的意识，减少疫情对医院运行造成的不利影响，甲医院开展运行成本管控工作，主要从合理控制和降低采购成本、领用和消耗成本、科室自身可控成本等方面入手，取得了显著成效。