

附件

事业单位成本核算具体指引——公立医院

第一章 总则

第一条 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》（财会〔2019〕25号）等规定，制定本指引。

第二条 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且开展成本核算工作的医院，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 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，促使医院合理控制成本、优化资源配置、提升管理水平。

（二）医疗服务价格监管。提供医院财务成本状况，为

政府有关部门监管医疗服务价格、完善医保支付政策等提供数据支持。

（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、政策项目预算资金使用效果等提供成本信息。

第四条 医院成本核算的基本步骤包括：

（一）明确成本核算部门和成本核算相关部门的职责，分别核算费用、收入，采集人员数量、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 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 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 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）科室成本。按照科室划分，以各科室为成本核算对象，并进一步计算科室门急诊成本、住院成本的单位成本，即诊次成本、床日成本。

（二）医疗服务项目成本。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（不包括药品和可以单独收费的卫生材料）划分，以各医疗服务价格项目为成本核算对象，并进一步计算其单位成本，即医疗服务项目成本。

（三）病种成本。按照病种划分，以各病种为成本核算对象，并进一步计算其单位成本，即病种成本。

（四）疾病诊断相关分组（Diagnosis Related Groups，以下简称 DRG）成本。按照 DRG 组划分，以各 DRG 组为成本核算对象，并进一步计算其单位成本，即 DRG 成本。

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 等成本。

第三章 成本项目和范围

第十条 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。

第十一条 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。

第十二条 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。

第十三条 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，其成本范围即医院全成本，包括医院发生的全部费用：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，其成本范围即医疗全成本，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，为满足医疗服务价格监管、制定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。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“财政基本拨款经费”、“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

第十四条 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。

制造成本法下应当只将业务活动费用归集、分配至成本核算对象。

第十五条 医院业务活动成本归集和分配的一般流程如图 1 所示：

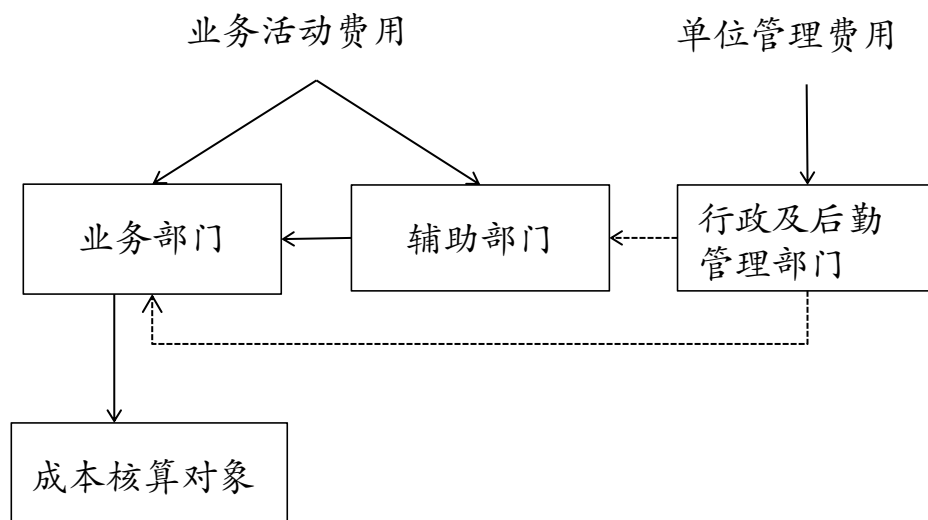


图 1 医院业务活动成本归集和分配的一般流程

(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至业务部门。其中，单位管理费用可以先分配至业务部门和辅助部门，再随辅助部门的费用分配至业务部门；也可以直接全部分配至业务部门。

（三）将业务部门归集的费用采用合理的分配方法分配至成本核算对象。

第十六条 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。例如，通过“科教经费”进行明细核算的费用应当计入教学、科研活动成本。难以确定所属活动类型的业务活动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至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至医疗活动成本。

第二节 按科室归集和分配医疗活动费用

第十七条 医院应当区分业务部门、辅助部门、行政及后勤管理部门，将开展医疗活动的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，按照直接开展医疗活动、为业务部门提供服务或产品的标准，确定医疗技术类科室属于业务部门还是辅助部门。例如，计算诊次、床日成本时，医疗技术类科室为开展门急诊、住院活动的临床服务类科室提供医疗技术服务，属于辅助部门；计算医疗服务项目成本时，医疗技术类科室直接为患者提供医疗服务项目，属于业务部门。

第十八条 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至各临床服务类、医疗技术类、医疗辅助类科室，将单位管理费用归集和分配至各行政后勤类科室。

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、提取医疗风险基金和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至相关科室。

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。

第十九条 在完全成本法下，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至辅助部门和业务部门，或直接分配至业务部门。行政及后勤管理部门归集的费用一般采用参数分配法¹进行分配，参数可以选择人员数量、工作量、房屋面积等。

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、房屋总面积）

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

第二十条 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至业务部门。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、差异程度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

¹ 医院在应用参数分配法时，可以按照成本项目分别采用不同的参数进行分配。

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，先分配的科室不负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。

第二十一条 医院按照第十八条至第二十条规定将业务活动费用、单位管理费用归集和分配至业务部门各科室后，即为业务部门各科室成本。

医院可以选择合理的分配方法，将业务部门各科室成本分配至诊次、床日、医疗服务项目、病种、DRG 等成本核算对象。

第三节 诊次、床日成本核算

第二十二条 医院应当将临床服务类科室成本进一步分为门急诊成本、住院成本。临床服务类科室成本能够直接计入门急诊成本、住院成本的应当直接计入，不能直接计入的应当选择合理的分配方法分配至门急诊成本、住院成本，一般采用参数分配法进行分配，参数可以选择工时、工作量、收入等。

第二十三条 以某临床科室门急诊成本，按该科室门急诊人次求平均，即为该科室诊次成本。以全院临床科室门急

诊成本，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=某临床科室门急诊成本÷该临床科室门急诊人次

全院平均诊次成本=(∑全院各科室门急诊成本)÷全院总门急诊人次

第二十四条 以某临床科室住院成本，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。以全院临床科室住院成本，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=某临床科室住院成本÷该临床科室实际占用床日数

全院平均实际占用床日成本=(∑全院各科室住院成本)÷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 医院应当以某临床服务类或医疗技术类科室成本剔除药品费、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至该科室各医疗服务项目，计算该科室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 将科室医疗服务项目总成本分配至各医疗服务项目，应当根据医院实际核算条件选择适宜的分配方法，包括但不限于以下方法：

（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至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至医疗服务项目成本。

作业是指基于特定目的重复执行的任务或活动，是连接资源和成本核算对象的桥梁。医院应当在梳理医疗业务流程基础上划分作业，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耗用的资源数量，是将各项资源费用归集到不同作业的依据。作业动因计量某个成本对象所耗用的作业量，是将不同作业中归集的成本分配至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工时、工作量、人员数量、房屋面积等。

（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×该医疗服务项目的成本当量值

（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至各医疗服务项目，参数可以选择医疗服务项目的操作时间、工作量、收入等。

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（例如操作时间总数、工作量总数、收入总数）

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

第五节 病种、DRG 成本核算

第二十七条 病种成本核算的基本步骤包括：

(一) 将业务部门各科室成本采用合理的分配方法分配至患者，计算每名出院患者的成本。

(二) 将患者按照有关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 成本核算的基本步骤包括：

(一) 将业务部门各科室成本采用合理的分配方法分配至患者，计算每名出院患者的成本。

(二) 将患者按照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=∑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÷该 DRG 组出院患者总数

第二十九条 在核算病种、DRG 成本的步骤中，将业务部门归集的费用分配至各患者，应当根据医院实际核算条件选

择适宜的分配方法，包括但不限于以下方法：

（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

（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至患者，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 \times 分配率

分配率 = 服务单元成本总额 \div 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至患者成本，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 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 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和公开的报告。

第三十二条 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其

各成本项目金额，医院各临床服务类科室的医疗全成本及其各成本项目金额等。

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 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）签名或盖章并加盖单位公章，按规定要求报送相关政府主管部门或公开。

第六章 附则

第三十四条 卫生健康行政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。

卫生健康行政部门可以结合对医院行政管理的实际需要，制定具体成本核算规范、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

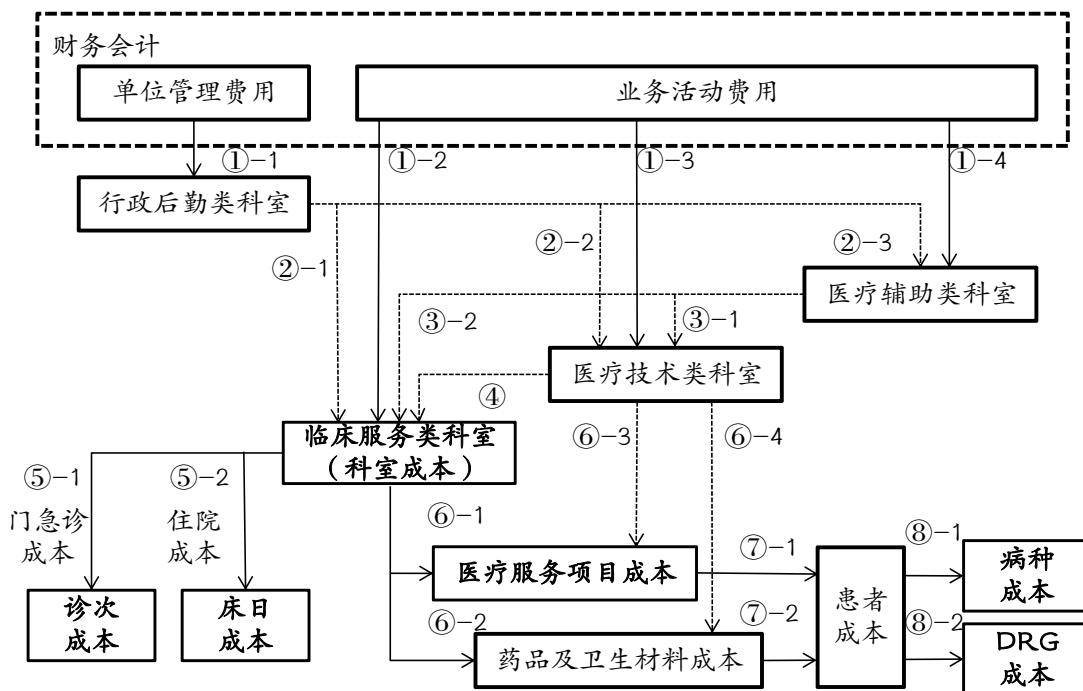
成本核算作出专门规定的，应当从其规定。

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主要关系示意图



- ①按科室归集和分配费用（第18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19条）
- ③④将辅助部门归集的费用分配到业务部门（第20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。

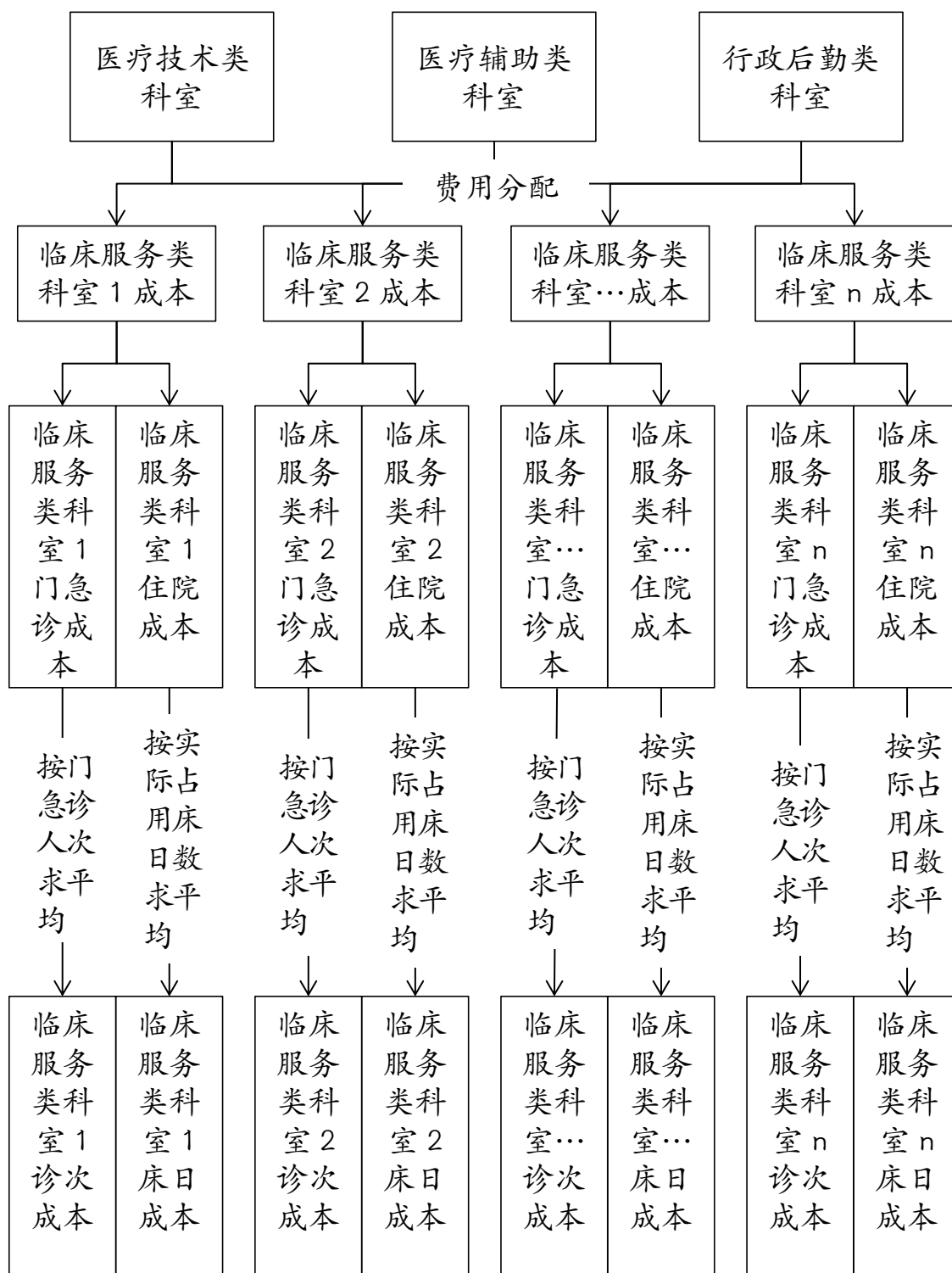
2. 该示意图中单位管理费用选择先分配至业务部门和辅助部门，再随辅助部门的费用分配至业务部门。

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）。

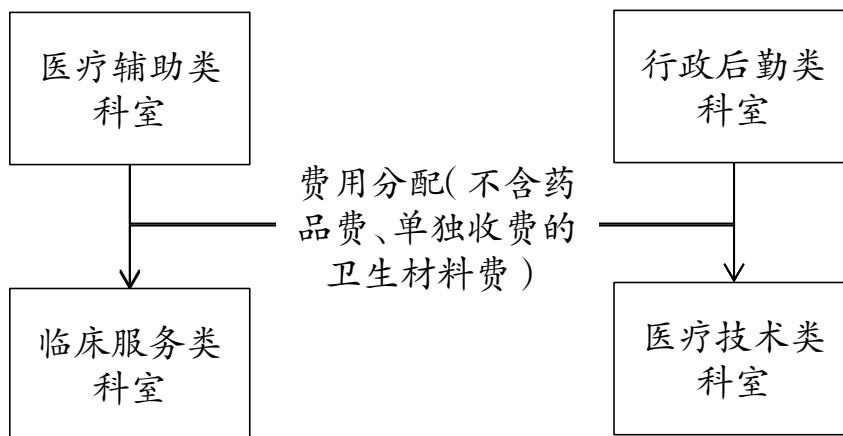
医院医疗活动有关成本核算流程示意图

一、诊次、床日成本核算（完全成本法）



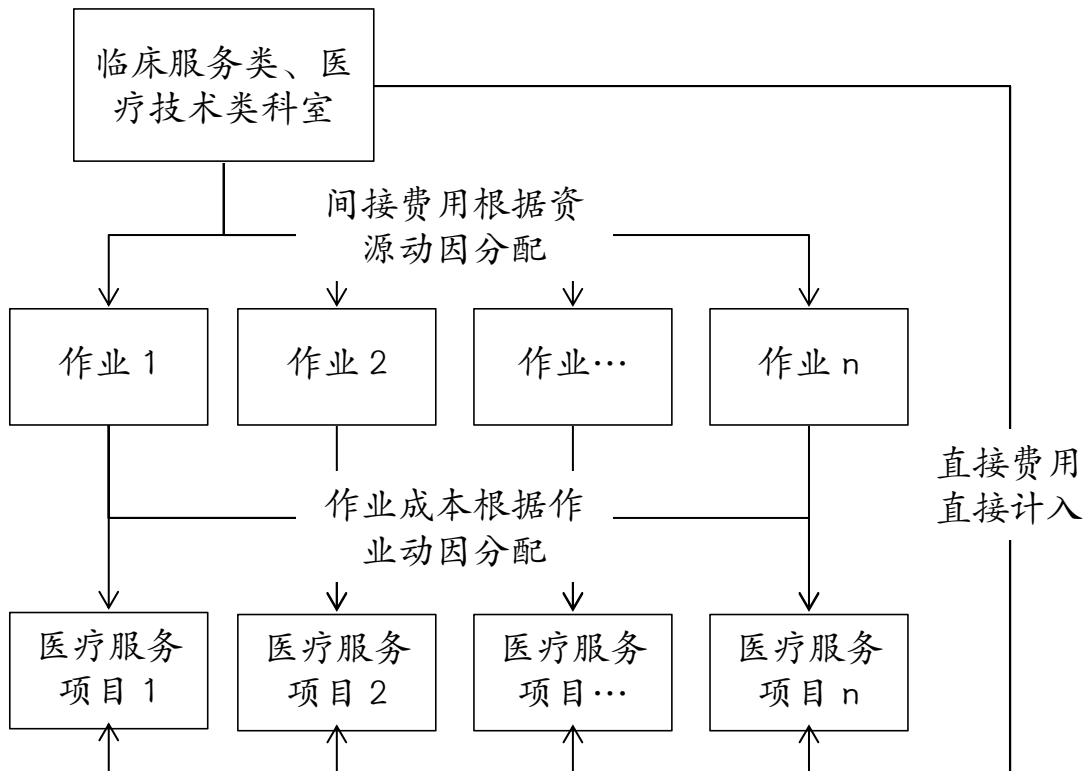
二、医疗服务项目成本核算

(一) 归集和分配科室医疗服务项目总成本(完全成本法)。

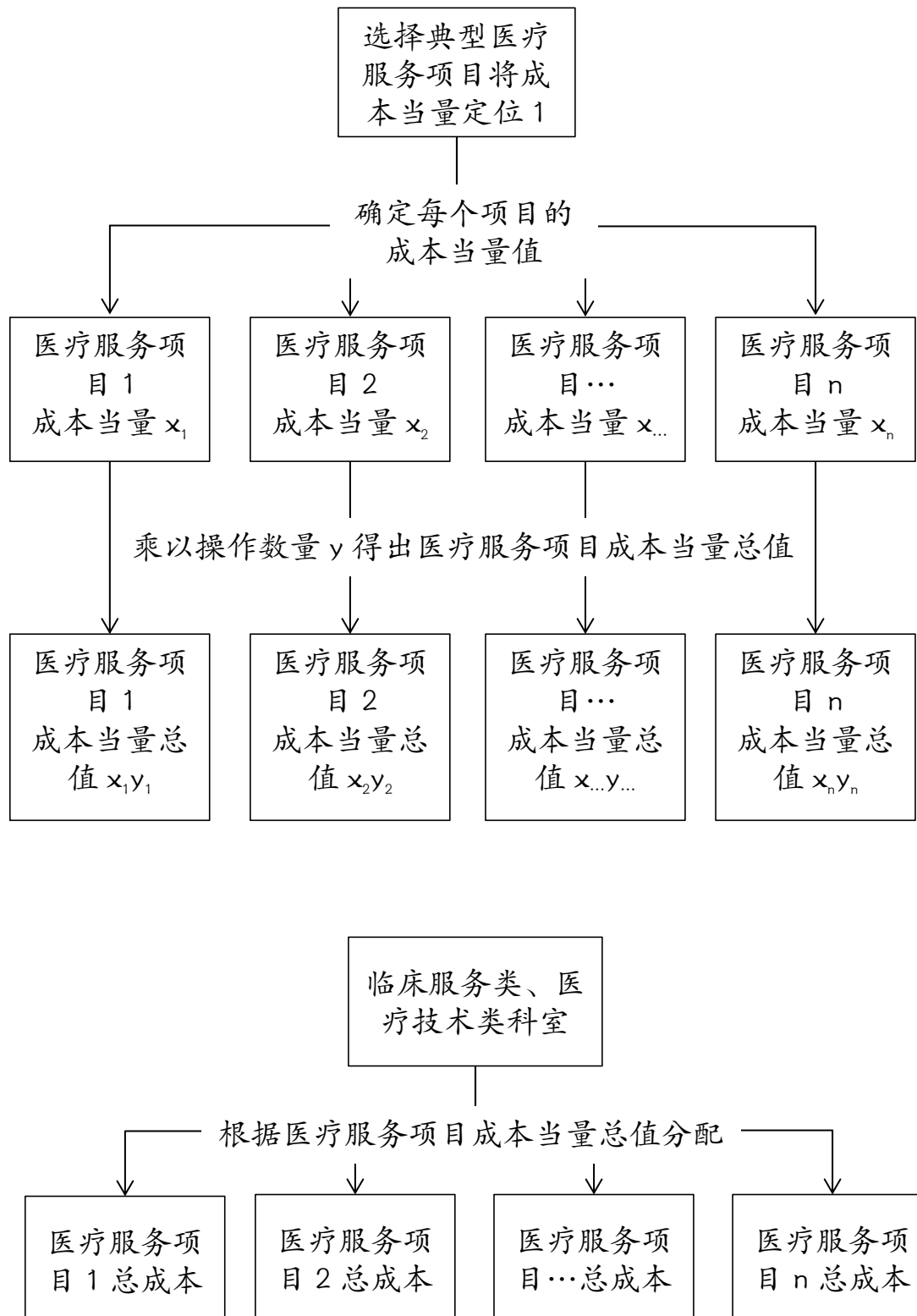


(二) 分配得出各医疗服务项目总成本。

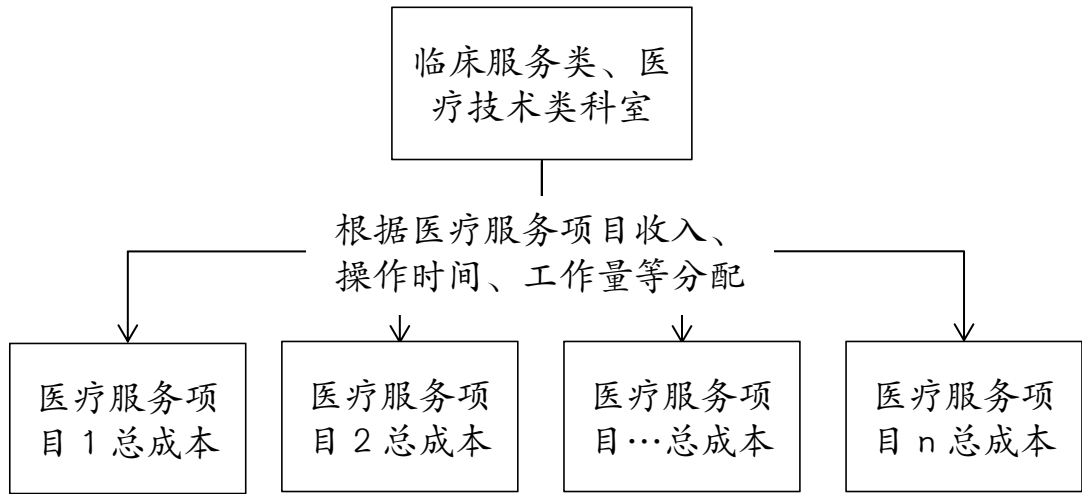
1. 作业成本法。



2. 当量系数法。

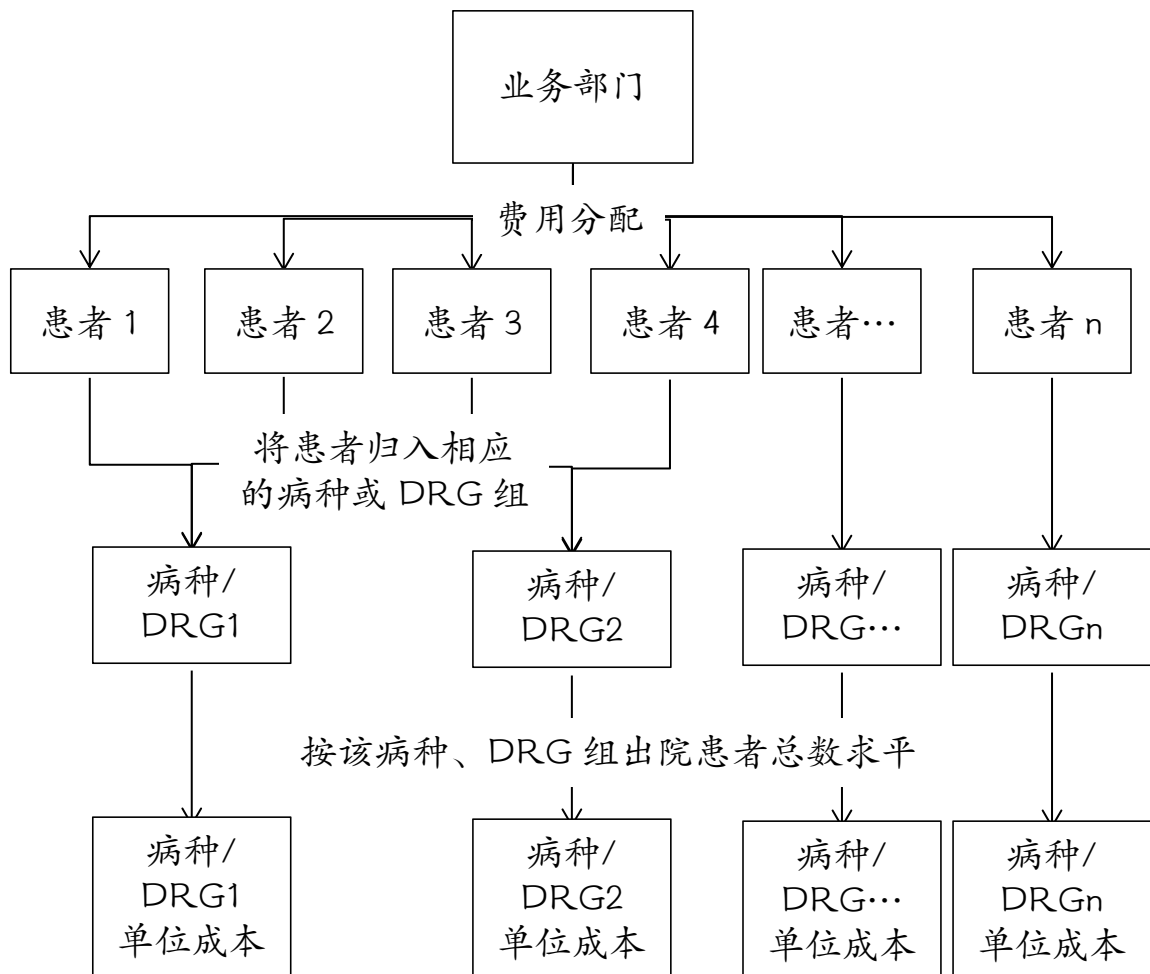


3. 参数分配法。



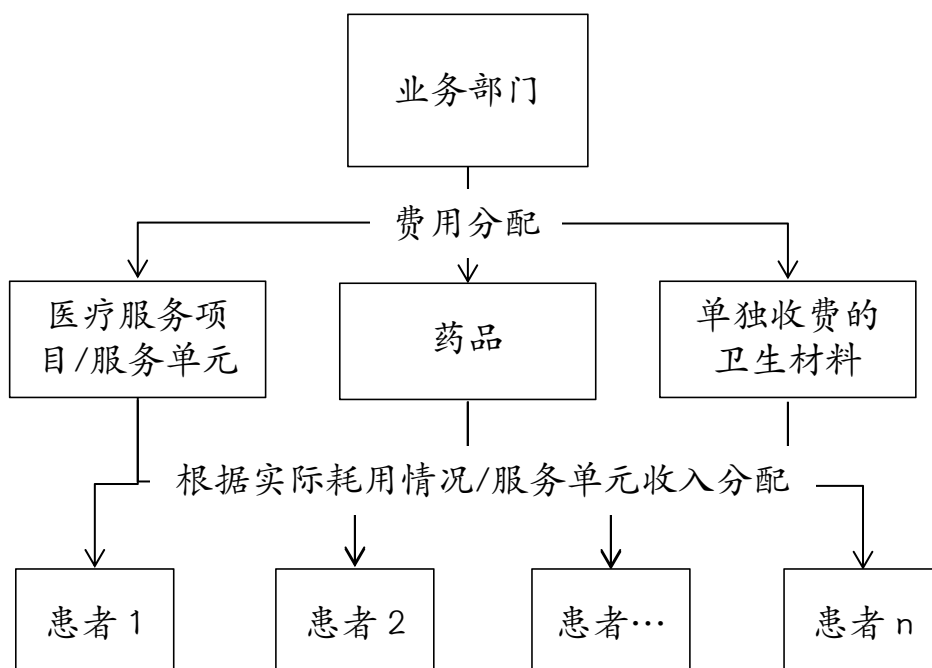
三、病种、DRG 成本核算

(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。

