



滨州医学院附属医院
Binzhou Medical University Hospital
——黄河三角洲区域医学中心——

“五位一体”财务管理模式 助推医院高效运营

滨州医学院附属医院



第一部分 目录

第一部分 目录.....	2
第二部分 内容摘要.....	4
第三部分 案例正文.....	6
一、背景描述.....	6
（一）单位基本情况.....	6
（二）管理现状及问题.....	7
二、总体设计.....	10
（一）管理会计应用目标.....	10
（二）管理会计应用思路.....	11
（三）管理会计应用创新.....	13
三、应用内容.....	15
（一）管理会计助力医院资源有效配置.....	15
1. 运用数据包络分析评价医院规模效率.....	15
（1）管理会计方法介绍--数据包络分析.....	15
（2）测算方法.....	16
（3）测算结果.....	17
（4）结论与建议.....	20
2. 运用本量利分析预测医院保本量、开放床位、人员规模.....	21
（1）管理会计方法介绍-本量利分析.....	21
（2）历史边际贡献情况.....	22
（3）保本量预测.....	24
（4）方案选择.....	24
（5）结论与建议.....	27
（二）管理会计助力医院成本精细管控.....	27
1. 价值链视角下的医院战略成本管理.....	28
（1）管理会计方法介绍--价值链分析.....	28
（2）价值链分析.....	30
（3）价值链成本核算.....	31
（4）价值链优化.....	31
（5）价值链成本管控.....	32
2. 作业成本法下的医疗服务项目成本核算.....	33
（1）管理会计方法介绍--作业成本法.....	33
（2）医疗服务项目成本核算方法.....	34
（3）医疗服务项目成本核算结果.....	39
（4）问题及建议.....	40
3. DRGs 支付模式下的病种成本核算与分析.....	42
（1）管理会计方法介绍--疾病诊断相关分组（DRGs）.....	43
（2）DRGs 研究技术路线.....	43

(3) 基于 DRGs 的病种成本核算.....	45
(4) 基于 DRGs 的病种成本分析.....	46
(5) 基于 DRGs 的医疗费用管控.....	47
(三) 管理会计助力医院卓越运营.....	49
运用波士顿矩阵评价科室效益.....	49
1. 管理会计方法介绍—波士顿矩阵 (BCG)	50
2. 分析应用.....	50
3. 发展建议.....	52
(四) 管理会计助力医院全面预算管控.....	53
业绩导向与真实导向型预算考核方案实践.....	54
2. 预算考核体系设计.....	54
3. 预算考核实施关键.....	60
(五) 管理会计助力医院绩效有效激励.....	61
36 因素职能部门绩效评价.....	61
1. 管理会计方法介绍— 36 因素职责价值评价.....	62
2. 行政职能部门绩效体系.....	63
3. 思考与建议.....	69
(六) 管理会计助力完善医院内部控制.....	70
基于内部控制的公立医院固定资产管理探索.....	70
1. 完善内部控制, 重视固定资产管理.....	71
2. 强化预算约束, 确保控制有效落实.....	71
3. 全过程管控, 实现资产动态管理.....	72
4. 完善评价体系, 提高资产管理效益.....	72
第四部分 取得成效.....	73
(一) 财务管理职能得到强化, 财务管理体系更加完善.....	73
(二) 成本核算体系更加健全, 充分当好领导“参谋助手”	74
(三) 全面预算管理有效落实, 经济管理能力和不断提升.....	74
(四) 改变传统绩效分配模式, 充分激励人才潜能发挥.....	75
(五) 建立动态资产管理模式, 资产管理更加科学规范.....	75
第五部分 经验总结.....	76
(一) 成功的关键因素.....	76
1. 理念转变, 充分利用管理会计工具.....	76
2. 人员转变, 财务会计向管理会计转型.....	77
3. 工具转变, 提高医院信息化的水平.....	77
(二) 管理会计应用打算.....	78
1. 改进管理方式, 提升医院软实力.....	78
2. 加强人才培养, 建设高素质财务队伍.....	78
3. 完善内部控制, 提高财务工作质量.....	79
4. 加强信息化建设, 助力管理会计高效发挥.....	79

第二部分 内容摘要

国家财政部与卫生部联合发布的《医院财务制度》与财政部单独印发的《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》中，对公立医院财务管理改革提出了更高要求，管理会计是会计的重要分支，主要服务于单位内部管理需要。单位应用管理会计，管理会计活动涉及战略管理、预算管理、成本管理、营运管理、投融资管理、绩效管理、风险管理等领域，辐射单位管理活动的全过程。

《中共中央国务院关于深化医药卫生体制改革的意见》（中发〔2016〕6号）为推进公立医院改革提供了政策指导方向，其中着重强调了医院管理体制、运行机制以及监管机制的改革要求。国务院办公厅《关于建立现代医院管理体制的指导意见》要求健全医院财务资产管理，包含建立健全全面预算管理制度，提高医院资金资产使用效益；加强成本核算和成本控制，建立健全科室成本核算工作制度，探索以医疗服务项目成本和病种等为核算对象进行成本核算，实现医院财务收支平衡。

2015年，国务院下发了《国务院办公厅关于城市公立医院综合改革试点的指导意见》国办发〔2015〕38号文件发布后，要求重点破除“以药补医”机制，降低药品和医用耗材费用，各地区也陆续出台相应政策进行公立医院改革。随着国家医疗体制改革向纵深推进，一系列的政策措施在提高医

护人员劳动价值、规范用药检查和医疗行为等方面都取得了显著成绩，但对于公立医院来说面临的运营压力日益增大。

取消药品加成后，医院药品管理部门亏本运营，加之医保资金回收不及时，医院资金压力较大。

我院“十三五”发展规划提出三步走的战略目标：到2024年把医院建成建“优势突出，人民满意”的现代化区域医学中心”，为建设现代化研究型医院奠定基础；本世纪中叶，初步建成现代化研究型医院；建院100周年之际，建成国内一流的现代化研究型医院。在医院发展空间、规模有限的情况下，要实现医院发展目标必须在管理理念、方法上转型，促进管理方式由粗放型管理向精细化管理转变，推动医院由规模扩张型向以提高效率和质量效益型转变。作为医院财务管理人员必须通过切实可行的成本管理、预算管控等管理措施，为实现医院高质量发展提供决策支持和财务保障。

为此，医院财务部门提出了建立“事前预测、事中控制、事后分析”的PDCA管理会计模式总体目标。通过目标管理法把医院任务进行有效分解，转化成各个部门的分目标，根据分目标的完成情况对下级进行考核、评价和奖惩。逐步实现管理评价与医院管理体制相衔接的PDCA管理会计模式。通过建立财务、成本、预算、绩效、内控“五位一体”的管理模式，为医院管理层提供战略决策支持，推动医院管理转型升级，助力医院高效运营。

经过多年的探索实践，医院财务管理职能得到进一步强化，财务管理体系更加健全，形成了完善的财务核算、成本核算、预算管理、绩效评价、内部控制体系。这些体系的构建，为医院进行精细化管理提供了有力的决策支持，财务人员经济管理能力持续提升，医院内部管理日趋规范，充分当好了领导的“参谋助手”，医院取得了良好的社会效益和经济效益。2015年12月，我院被评山东省省级区域医疗中心；2018年7月，顺利通过新一轮三级甲等医院评审，各项事业实现了又好又快发展，牢固确立了在黄河三角洲地区的医疗、教学、科研、康复和急救中心地位，医院发展实现了新跨越。

第三部分 案例正文

一、背景描述

（一）单位基本情况

滨州医学院附属医院位于山东省滨州市，是一家省属大型综合三级医院，医院开诊于1977年10月，1995年5月，被卫生部确认为三级甲等医院。医院占地面积13.3万平方米，业务用房24.8万平方米，目前开放床位2426张，职工3600余人，资产总额20.6亿元。新建14.6万平方米的门诊医技病房综合楼于2018年8月启用，群众的就医流程得到全面优化，就医体验和环境也得到极大改善。

现设有 64 个临床科室、19 个医技科室、8 个研究所和临床技能实训中心、临床医学实验中心、肿瘤研究实验室、国家药物临床试验机构。拥有 P E T - C T 等百万元以上专业设备 160 余台（件），医疗仪器设备总值 9.7 亿元。

医院坚持社会公益性质，以精湛的医术、规范的管理、良好的形象赢得了社会广泛赞誉，成为黄河三角洲地区群众就医、医师进修、医院会诊指导的首选医院。

（二）管理现状及问题

1. 资金压力较大，亟需管理方式转型。

随着国家医疗体制改革向纵深推进，一系列的政策措施在提高医护人员劳动价值、规范用药检查和医疗行为等方面都取得了显著成绩，但对于公立医院来说面临的运营压力日益增大。一方面，医院取消药品加成后，药品管理部门亏本运营。另一方面，目前滨州居民医保采用病种定额支付，淄博、东营医保采用病种分值支付，在医保资金有限的情况下，支付分值单价过低、拨付率也逐渐降低，导致医院垫付医保资金回款率较低，加之医保资金回收不及时，医院资金压力较大。

2. 成本核算体系不够健全，无法适应医保支付方式改革需求。

2017 年 6 月《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》提出全面推行以按病种付费为主的多元复合式医保支付方式。要求到 2020 年，医保支

付方式改革覆盖所有医疗机构及医疗服务，按项目付费占比明显下降。2019年6月5日国家医保局、财政部、国家卫生健康委、国家中医药局印发《按疾病诊断相关分组付费国家试点城市名单的通知》公布了30个DRGs付费国家试点城市名单，部署推进试点工作。国家层面的按疾病诊断相关分组（DRGs）收付费改革工作正在有序推进。按疾病诊断相关分组（DRGs）付费替代传统的按项目付费已成为医疗保险支付制度发展的必然趋势。

随着医保支付方式由按项目后付费逐步转变为按病种付费，成本核算越来越重要，我院的成本管理主要集中在科室成本管理上，尚未形成完善的医疗服务项目成本、病种成本核算体系，无法满足医保支付方式改革需求。亟需健全成本核算体系，适应医改支付体制的改变，促进医院提质增效，改进管理方式。

3. 预算松弛失效，影响预算激励作用发挥。

预算管理作为医院管理的重要组成部分，预算考核作为预算管理的最后一环是医院落实全面预算管理的重点环节，也是目前多数医院面临的管理短板之一。传统的业绩导向型预算考核方案易造成预算松弛、预算失效等问题发生，如何制定更加有效的预算考核方法，在激励业绩的同时不失预算真实性，成为摆在医院财务管理人员面前的一道难题。

4. 收入分配方式亟待改革，以调动广大职工积极性。

随着我国医疗卫生事业的不断发展，医院绩效考核越来越重要。在这种背景下，构建科学的医院绩效考核体系对于提升医院综合实力至关重要。有效的绩效管理能够引导医院各部门及员工不断地改进自己的行为，发挥主观能动性，提高工作绩效。但是医院原有的绩效方案，基本上以人头数目进行分配，没有做到以岗位贡献、技术难度、工作风险程度等标准进行分配，绩效工资大部分制动的工作业绩和表现与绩效分配没有挂钩，特别是职能部门绩效仍然是“大锅饭”，如何建立科学、合理、有效的绩效方案，在新时期撬动医院高质量发展成为医院管理着思考的问题。

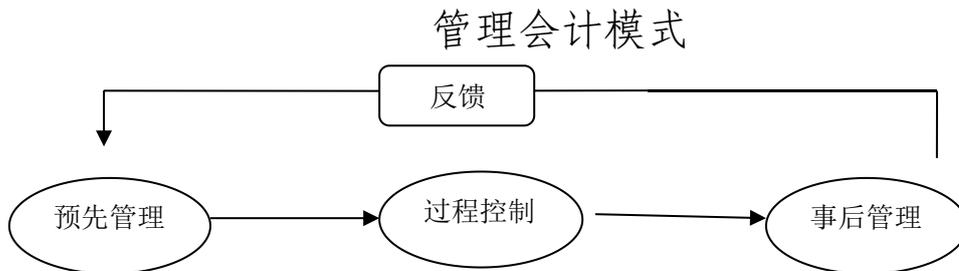
5. 固定资产管理重视不足，内控制度缺失。

在医院，固定资产占医院资产总额绝大部分，它是医院开展医疗服务、科研教学和行政办公等活动的重要物质保障，同时也是反映医院硬件建设的重要参考。但医院对固定资产的管理的重视程度还不够，在固定资产管理方面存在诸多问题，如管理层人员能力水平参差不齐，员工缺乏岗位一定的培训基础和理论知识，工作能力不足、内控制度缺失或流于形式、领导层“重采购轻管理”。医院亟需建立一套科学合理的固定资产内部控制体系并有效执行，以提高固定资产使用效率及效益，从而提升医院的核心竞争力，促进医院的长远健康发展。

二、总体设计

(一) 管理会计应用目标

总体目标：建立“事前预测、事中控制、事后分析”的 PDCA 管理会计模式。



管理会计是会计工作的重要组成部分，在推动企事业单位管理转型升级，增进企事业单位核心竞争力和价值创造力中发挥日益重要的作用。在医院经营管理中，运用专业的管理会计理论和工具，可为医院管理层提供战略决策支持和依据。

医院根据事业发展规划和任务加强管理会计管理。管理会计通过目标管理法把医院任务进行有效分解，转化成各个部门的分目标，根据分目标的完成情况对下级进行考核、评价和奖惩。逐步实现管理评价与医院管理体制相衔接，探索“事前预测、事中控制、事后分析”的 PDCA 管理会计模式。

通过管理会计的事前预测、事中控制、事后分析的 PDCA 管理循环，使我们的思想方法和工作步骤更加条理化、系统化和科学化，并能及时发现问题解决问题，能有针对性的解

决存在的问题，也把成功的经验总结出来，为进一步提升管理水平奠定基础，促进医院高效发展。

（二）管理会计应用思路

具体思路：建立财务、成本、预算、绩效、内控“五位一体”的管理会计体系。



（1）建立完善的财务核算体系

提升业务素质，提高财务人员管理能力和工作水平。严格做好各项开支控费管理，加强资金支出的内部监督，杜绝不合理支出，避免产生不合理的成本费用，建立完善的财务核算体系，进一步提高会计基础信息质量的规范化。

（2）建立完善的成本分析体系。

将医院各科的成本分析与医院运营过程相结合，建立诊次、床日、项目、病种全面的成本核算体系，科学地进行成本分析，在运营中找出成本动因。揭示成本耗费各个环节控制方法，深化医院成本控制内容，完善成本控制结构。根据自身特点，建立科学、准确、系统、完善、可操作性强的成

本控制评估体系。对运营效益、业务技术进行定性和定量的考核分析，从而做出客观、公正的综合评价，使医院成本控制走向精细化、全面化、流程化。

（3）建立完善的预算管理体系。

以战略规划为引领，促进预算编制、审批、调整、执行、分析和考核等全过程动态管理，形成完善全面预算管理体系，促进医院全面预算管控能力提升。一是，强化预算编制的科学化、精细化。明确各部门作为预算执行的主体责任，提高各部门、科室参与预算管理的积极性、主动性。二是，着力强化预算执行和分析。强化预算刚性约束，严格控制无预算支出，对预算执行情况进行监督，提高预算的全员参与和过程控制，提高医院资源配置效益。三是，完善预算考核，发挥预算激励和约束作用。将预算考核结果与绩效分配挂钩，提高科室预算参与积极性，达到引导科室明确医院管理方向和提升业绩的目的。

（4）建立完善的绩效评价体系。

建立以工作量和知识价值为导向，“多劳多得、优绩优酬”的绩效分配体系，按照医疗、教学、科研、护理、医技、药学、行管、后勤等专业类别分别对其制定不同的绩效考核方案，实现医护分开，充分调动医务人员工作积极性，降低运行成本，促进医院健康可持续发展，为医院插上腾飞的翅膀。重点向临床一线、业务骨干、关键岗位倾斜，合理拉开不同

职系之间的分配差距，充分调动医师积极性，强调核心工作，兼顾临床发展和创新，激励科研教学，重视质量和成本。

（5）建立完善的内部控制体系。

建立和完善医院内部控制制度，从工作流程、岗位分工、所需资料、签批等方面督促相关部门建立岗位责任制，明确各各岗位在经济业务中的职责权限和经济责任，与相关部门形成管理合力，逐步改进和规范医院经济运行。对资产的采购、保管、使用等情况进行全过程跟踪。认真做好招标、询标记录，认真审核合同，监督采购流程及合同的执行。对招投标实施全过程参与和监督。逐步建立经济业务岗位责任制，明确各岗位的权利和责任，规范日常经济运行。

（三）管理会计应用创新

1. 运用管理会计工具助力医院资源配置决策。

在我院新的病房楼启用前，管理会计人员运用数据包络分析（DEA）对医院的规模效益和相对效率进行评价，明确医院投入、产出的改进值，对医院合理配置医疗资源，提高运行效益提出相关建议。在运用本量利分析法预测医院保本量，并向管理层提交了新楼启用后的开放床位数和人员规模建议，为医院管理者资源配置决策提供有力的依据。

2. 引入价值链、作业成本法等新理念，拓宽医院成本管理范围。

目前国内多数医院的成本管理主要集中在科室成本管理中，而相对忽视对医疗服务项目、病种成本的核算与控制，

缺乏对成本价值流程和医院所处外部环境的分析，不利于资源整合和医院成本的全面管理。我院积极研究 DRGs 支付模式和作业成本法下的医疗服务项目、病种成本的核算与控制，从价值链分析的角度研究医院的各成本价值活动及其相互之间的关系，加强对医院成本的动态管理，促进医疗资源的优化配置，细化了医院成本核算对象，拓宽医院成本管理范围。

3. 真实导向型预算考核，促进预算激励作用有效发挥。

在探索医院全面预算管理有效落地的实践过程中，我们设计出了业绩导向与真实导向相协调的预算考核方法，通过引入激励系数和奖惩系数，来修正单纯采用财务业绩类指标进行预算考核的不足，在激励业绩的同时兼顾真实。通过对财务指标进行方向划分，将多个指标的激励系数区间标准进行统一，避免多个指标确定多个激励系数区间标准的问题，对传统的预算考核方法进行了一定程度的探索和完善，对医院全面预算管理的贯彻落实起到一定推动作用。

4. 构建多维度指标体系，全面评价医院经济运营。

一方面，运用 BCG 矩阵分析对某医院临床科室进行效益评价，从而寻找到支撑医院发展的重点科室，并对不同类型的科室进行评价与建议，提升医院经济运行效益，探索管理会计工具在医院会计领域中的应用。另一方面，从收支结余、预算完成、科室效率、医改重点指标等多角度构建医院经济评价体系，全面评价医院运营情况。

三、应用内容

（一）管理会计助力医院资源有效配置

案例背景：随着医改的逐步深化，公立医院面临的竞争环境越来越激烈，在财政资金补偿的不到位的情况下，医院面临的生存环境越来越严峻。2017年底医院开放床位数1930张，在职职工3400人，2018年医院新建设的门诊医技综合病房楼即将启用。医院管理者需要思考如下三个问题：

1. 医院保持多大的规模，可以获得最佳产出？ 2. 门诊、住院工作量达到多少才能保本？ 3. 医院开放多少张床位，人员规模控制在多少合适？ 这些问题均摆在医院管理者面前的一道现实问题。医院会计人员结合医院经济运行情况，运用专业的管理会计工具，对这些问题进行了测算，并对管理者提交了合理建议。

1 运用数据包络分析评价医院规模效率

（1）管理会计方法介绍——数据包络分析

传统的统计方法用“生产函数”理论分析经济问题，将所有样本混在一起回归分析，得出的“生产函数”是“平均生产函数”，而非“有效生产函数”。医疗卫生行业具有较强的专业性和技术性，医疗服务产出具有多重性和难以量化性等特点，运用传统的统计学方法无法有效测量和评价医疗机构的经济效益。

数据包络分析法（DEA）利用数学规划的手段估计有效生产前沿面，将各决策单元与前沿面进行比较，进而衡量其

效率，对于分析多投入、多产出的情况具有特殊优势，近几年越来越多的被应用于卫生经济领域用于评价医院运营效率。DEA 测度的效率是相对效率，是被评价决策单元相对于“领先”的决策单元的效率。处于技术效率前沿面上的有效决策单元效率为 1，被前沿包裹的非有效决策单元效率为 $0 \sim 1$ 。在数据包络传统模型分析中，有效的决策单元有多个，效率值均为 1。

数据包络分析 (DEA) 的 BCC 模型是基于规模收益可变的假设，将各决策单元 (DMU) 的综合技术效率分离为纯技术效率 (PTE) 和规模效率 (SE)。规模效率值 = 综合技术效率 / 纯技术效率。

为了对有效决策单元效率值进一步区分，超效率模型将被评价决策单元从参考集中剔除。被评价决策单元的效率是参考其他决策单元构成的前沿得出的，有效决策单元的效率值会大于 1，超效率模型可以对有效决策单元效率值进一步排序。

我院财务人员采用数据包络分析法中超效率模型对山东省 50 家三级综合医院进行相对效率评价，以深入了解我院运行效率和规模效益，为医院管理者提供决策依据。

(2) 测算方法

选取投入指标 3 项：开放床位数 (张)、执业医师数 (人)、注册护士数 (人)。产出指标 3 项：出院人数 (人)、手术量 (人)、平均住院日 (天)。由于 DEA 要求产出尽可能大，所

以在模型分析时，将产出指标平均住院日取倒数进行分析。
 选取山东省 50 家三级综合医院数据运用数据包络分析软件
 MaxDEA6.8 进行分析。

(3) 测算结果

基于超效率模型的山东省 50 家三级综合医院效率分析

医院名称 (DMU)	总体技术效率 (TE)	纯技术效率 (PTE)	规模效率 (SE)	规模收益情况	医院名称 (DMU)	总体技术效率 (TE)	纯技术效率 (PTE)	规模效率 (SE)	规模收益情况
F	1.57	1.00	1.57	递减	I	0.89	0.90	0.99	递减
AT	1.26	1.34	0.94	递增	P	0.89	0.89	1.00	递减
S	1.20	1.00	1.20	递减	AF	0.88	0.88	1.00	递增
A	1.13	1.32	0.85	递减	O	0.87	0.97	0.89	递增
Z	1.12	1.14	0.98	递减	E	0.86	0.88	0.98	递增
AK	1.11	1.15	0.96	递增	W	0.85	0.86	0.99	递减
AR	1.10	1.12	0.98	递减	V	0.84	0.88	0.96	递增
U	1.07	1.00	1.07	递减	AX	0.83	0.83	1.00	递减
T	1.04	1.11	0.94	递减	AB	0.82	0.82	1.00	递增
AP	1.03	1.17	0.88	递增	H	0.81	1.11	0.73	递增
AV	1.03	1.20	0.85	递增	X	0.81	0.82	1.00	递增
滨州医学院附属 医院	1.02	1.02	1.00	递增	AG	0.80	0.80	1.00	递减
N	1.00	1.00	1.00	递减	J	0.79	0.79	0.99	递减
M	0.99	1.00	0.99	递减	AO	0.79	1.00	0.79	递增
K	0.95	1.06	0.90	递增	B	0.77	0.77	0.99	递减
AL	0.95	0.96	0.99	递减	R	0.75	0.82	0.91	递减
AM	0.94	0.96	0.98	递减	AW	0.75	0.75	1.00	递增
AN	0.94	0.95	0.99	递减	C	0.75	0.75	1.00	递减
Q	0.93	1.00	0.93	递减	Y	0.73	0.75	0.98	递增
AJ	0.93	0.93	1.00	递增	AE	0.73	0.74	0.98	递增
AD	0.92	0.92	1.00	递增	AS	0.70	0.72	0.98	递增
G	0.92	0.92	1.00	递减	AU	0.68	0.68	1.00	递增
AC	0.91	1.00	0.92	递增	AH	0.68	0.68	1.00	递减
AA	0.91	0.93	0.99	递增	L	0.63	0.65	0.97	递增
AQ	0.90	0.90	1.00	递减	均值	0.91	0.94	0.98	
AI	0.90	0.94	0.95	递减					

通过表可以看出我院总体技术效率大于 1，说明我院院 DEA 相对有效，我院规模效益处于递增阶段，医院可以适度扩大规模，获取规模效益。

基于超效率模型的山东省 50 家三级综合医院投入产出指标改进值分析

(见下页)

医院名称(DMU)	投入			产出			医院名称(DMU)	投入			产出		
	开放床位数(张)	执业医师(人)	注册护士(人)	出院人数(人)	手术量(例)	平均住院日(天)		开放床位数(张)	执业医师(人)	注册护士(人)	出院人数(人)	手术量(例)	平均住院日(天)
AT	-69	53	-195	0	2992	-0.00	P	-136	-62	-122	0	429	-0.00
S	320	215	-228	0	0	-2.70	AF	-186	-89	-133	1294	0	-0.00
A	107	44	58	0	3515	0.00	O	-105	-54	-76	0	0	0.00
Z	175	-39	-0	0	1688	0.00	E	-185	-84	-130	3953	0	0.00
AK	130	45	73	0	0	-0.00	W	-139	-66	-260	0	1950	0.00
AR	279	104	166	4328	0	-0.07	V	-146	-120	-190	0	0	-0.00
U	276	-291	-258	18099	0	-2.28	AX	-345	-114	-440	6744	0	-0.00
T	-336	26	46	0	0	-3.14	AB	-637	-263	-549	0	0	-0.85
AP	-139	-90	10	0	215	-0.00	H	-365	-34	-95	0	879	0.00
AV	17	-13	9	0	2482	-0.00	X	-490	-214	-504	0	0	-0.00
滨州医学院附属医院	36	18	-163	5762	0	-0.00	AG	-465	-199	-504	0	0	0.00
N	4	2	-112	0	0	-1.73	J	-395	-195	-262	0	1405	-0.97
M	-40	-19	-254	0	0	-2.20	AO	-167	-45	-82	0	1955	0.00
K	-35	-133	-135	0	0	-0.00	B	-407	-118	-286	0	519	0.00
AL	-111	-102	-111	0	0	-0.00	R	-771	-558	-522	0	621	-2.61
AM	-74	-26	-132	0	2916	-0.00	AW	-344	-125	-282	0	0	-0.00
AN	-195	-126	-47	13275	0	0.00	C	-307	-111	-203	0	20	0.00
Q	-104	-43	-124	0	206	0.00	Y	-334	-128	-193	0	1318	0.00
AJ	-117	-72	-83	0	0	-0.46	AE	-642	-287	-408	678	0	0.00
AD	-278	-119	-572	7163	0	-0.69	AS	-348	-151	-212	0	70	-0.00
G	-110	-81	-71	5128	0	-0.00	AU	-476	-230	-291	0	0	-0.00
AC	-69	-54	-41	3154	0	-0.00	AH	-519	-178	-352	0	172	-0.00
AA	-136	-125	-98	10888	0	-0.00	L	-630	-274	-451	0	0	0.00
AQ	-157	-196	-103	4877	0	0.00	改进值合计	-9572	-4984	-9143	85344	30011	-19.91
I	-153	-63	-94	0	6659	0.00	样本医院实际投入、产出	87255	36278	57391	3482712	1327722	8.88
AI	-255	-199	-140	0	0	-2.22	19 改进比例(%)	-10.97	-13.74	-15.93	2.45	2.26	-2.24

通过数据包络分析超效率模型改进值，可以判断医院在资源投入与产出方面与有效医院之间的差距，可以发现，50家三级综合医院较效率前沿医院，开放床位数合计过剩9572张，过剩比率为10.97%。执业医师合计过剩4984人，过剩比率为13.74%。注册护士合计过剩9143人，过剩比率为15.93%。50家三级综合医院较效率前沿医院，出院人数合计可增加85344人，可提高2.45%。手术量合计可增加30011例，可提高2.26%。平均住院日可以降低0.41天，可提高0.05%。我院开放床位可在现有基础上扩大36张，执业医师数量增加18人，注册护士减少163人，出院人数可以增加5762人，手术量和平均住院日已在生产前沿。

(4) 结论与建议

一是合理确定医院发展规模。医院应及时评价自身发展能力和规模效益，避免由于投资不足导致的医院发展受限问题，以及盲目扩张规模所导致的资源浪费现象。转变发展理念，合理确定医疗资源投入的规模，提高资源利用率和使用效益。二是提高医疗技术含量，不断提升医院的综合竞争能力。医疗技术的高低会对医院总体效率产生直接影响，随着医疗卫生改革的逐步深入，医疗服务质量已经成为医疗机构竞争取胜的关键因素。医院应切实提高医疗服务质量，以高超的技术和优质的服务吸引患者，提高医院核心竞争力。

2. 运用本量利分析预测医院保本量、开放床位、人员规模

在医院新的病房楼启用前，管理会计人员运用本量利分析法预测医院保本量，及向管理层提交了新楼启用后的开放床位数和人员规模建议，为医院管理者提供决策依据。

(1) 管理会计方法介绍-本量利分析

① 成本分类

成本按其属性划分为固定成本(FC)和变动成本(VC)两大类。固定成本是指成本总额在一定时期和一定业务范围内不受业务量增减变动影响而能保持不变的成木。变动成本是指成本总额在一定时期和一定业务范围内随着业务量的变动呈线性变动的成本。本文将人员费用、固定资产折旧、无形资产摊销划分为固定成本，将卫生材料费、药品费、提取医疗风险基金、其他公共费用、科教项目支出划分为变动成本。

② 本量利分析

保本量是医院完成保本经营的最低界限，当业务量一定的情况下，保本量越低，潜在的结余越多，反之，保本量越高，潜在的结余越少。医院通过对保本点的计算，反映出业务量、成本间的互动关系，用以确定医疗业务活动正常有序开展所达到的保本点业务量和保本收入总额。保本点越低，经营风险就越小。

单位边际贡献= 单价 - 单位变动成本

保本量= 固定成本 ÷ (单价 - 单位变动成本)

(2) 历史边际贡献情况

①2017 年前三季度边际贡献情况

门诊诊次边际贡献

单位诊次边际贡献代表单位诊次收入弥补单位诊次变动成本后剩余的金额，其实质是医院门诊盈利能力大小的反映。只有诊次边际贡献大于诊次固定成本，诊次结余才为正数。

2017 年前三季度医院月均门诊收入 3915 万元，月均门诊固定成本 899 万元，月均门诊变动成本 1887 万元，月均门诊量 12.5 万人次。由此可以计算出，2017 年前三季度单位诊次收入 308 元，诊次变动成本 149 元，单位诊次边际贡献 159 元。前三季度诊次固定成本 71 元，诊次边际贡献大于诊次固定成本 88 元，月均门诊量 12.5 万人次，月均门诊结余 1100 万元。门诊诊次边际贡献情况如表 3。

②住院床日边际贡献

单位床日边际贡献代表单位床日收入弥补单位床日变动成本后剩余的金额，其实质是医院住院盈利能力大小的反映。只有单位床日边际贡献大于单位床日固定成本，每住院床日结余才为正数。

2017 年前三季度医院月均住院收入 10034 万元，月均住院固定成本 4049 万元，月均住院变动成本 6527 万元，月均实际占用床日 6.7 万。由此可以计算出，前三季度单位床日收入 1505 元，单位床日变动成本 979 元，单位床日边际贡献 526 元。床日

固定成本 607 元，床日边际贡献小于床日固定成本 81 元，月均实际占用床日数 6.6 万床日，月均亏损 542 万元。

表 3：2017 年前三季度边际贡献情况

项目		门诊	住院
成本	月均人员费用（万元）	719	3496
	月均卫生材料费（万元）	399	2329
	月均药品费（万元）	1242	2989
	月均固定资产折旧费（万元）	178	547
	月均无形资产摊销（万元）	2	6
	月均提取医疗风险基金（万元）	7	34
	月均其他公共费用（万元）	239	1174
	月均科教项目支出（万元）	0	1
	月均固定成本（万元）	899	4049
	月均变动成本（万元）	1888	6527
	月均全成本（万元）	2787	10576
	门诊	月均门诊收入（元）	3915
月均总门诊量（人）		126966	0
实际日均门诊量（人）		4170	0
单位诊次收费水平（元）		308	0
单位诊次变动成本（元）		149	0
单位诊次边际贡献（元）		159	0
月均门诊保本工作量（人）		56541	
日均门诊保本工作量（人）		1885	0
月均安全边际门诊量（人）		70425	0
月均门诊结余（万元）		1129	0
住院	月均住院收入（万元）	0	10034
	月均实际占用总床日数（床日）	0	66686
	日均住院工作量	0	2190
	单位床日收费水平（元）	0	1505
	单位床日变动成本（元）	0	979
	床日单位边际贡献（元）	0	526
	月均住院保本工作量	0	76973
	日均住院保本工作量	0	2528
	安全边际床日数	0	-338
月均住院结余（万元）	0	-542	
全院月均总结余（万元）		586	

(3) 保本量预测

门诊医技病房综合楼启用后,2019年新增房屋建筑价值约9亿元。钢筋混凝土建筑折旧年限为50年,按年限平均摊销,年折旧1800万元,月折旧150万元。新增设备6亿元。按5年平均摊销,年折旧1.2亿元,月折旧1000万元。新楼启用后固定资产折旧每月增加1150万元,按目前门诊住院折旧比1:3分配,门诊、住院月折旧分别增加287.5万元、862.5万元。新楼启用后,月均固定成本总额6098万元,其中,门诊固定成本1186.5万元,住院固定成本4911.5万元。

假设新楼启用后,门诊、住院边际贡献维持2018年前三季度平均水平,即:门诊边际贡献为159元,住院边际贡献为526元。医院在职职工3400人不变,新楼启用后计算门诊、住院保本量:日均门诊保本量为2487人,日均住院保本量为3112床日。即新楼启用后日均门诊量达到2487人门诊保本,住院工作量达到3112床日住院保本。前三季度实际日均床位数2190床日,距离住院保本量差距922床日,此种情况下,开放床位越多医院收益越好。

(4) 方案选择

医院目前实际开放1930张床位,新楼可容纳1000多张床位,目前有三种方案可供选择:1.开放2600张床位。2.开放2800张床位。3.开放2800张床位。按照三级医院评审标准卫生技术人员与床位比最低为1.15:1。根据2017年前三季度成本情况,

分析如下：

第一种方案：按照 1.15:1 的比例配置卫生技术人员。

其他类型人员不变情况下，测算医院开放床位规模分别为 2600、2800、3000 床位，需要卫生技术人员分别为 2990、3220 和 3450 人，新增人员数分别为 118、348 和 578 人。根据目前工资调整政策，2017 年人员支出增长约 10% 的情况下，测算医院开放床位规模分别为 2600、2800、3000 床位，需要卫生技术人员分别为 2990、3220 和 3450 人，医院住院收益分别为-1304 万元、-1292 万元和-1280 万元。

1.15:1 的比例配置卫生技术人员

开放床位	日均在院病人	增加床位数	需增加卫生技术人员(总卫生技术人员与开放床位比)	新增人员与新增床位比	在职职工(百分比)	卫生技术人员	管理人员	卫生技术人员与开放床位比	全院职工与开放床位比	月住院边际贡献(万元)	月住院固定成本(含新增折旧)	月新增人员经费(万元)	月住院结余(万元)	日均门诊量(人)	年门诊量(万人)增长8%	月门诊边际贡献(万元)	月门诊固定成本(万元)	月门诊结余(万元)	月总结余
1930	2190	0	0		3400	2872	528	1.49:1	1.76:1	3456	5251	0	-1795	4170	152	1989	1255	734	-1062
					100%	84%	16%												
2600	2600	670	118	0.18	3518	2990	528	1.15:1	1.35:1	4103	5251	156	-1304	4498	164	2145	1255	890	-414
					100%	85%	15%												
2800	2800	870	348	0.40	3748	3220	528	1.15:1	1.34:1	4418	5251	459	-1292	4498	164	2145	1255	890	-402
					100%	86%	14%												
3000	3000	1070	578	0.54	3978	3450	528	1.15:1	1.33:1	4734	5251	763	-1280	4498	164	2145	1255	890	-390
					100%	87%	13%												

第二种方案：按照 1.20:1 的比例配置卫生技术人员。

其他类型人员不变情况下，测算医院开放床位规模分别为 2600、2800、3000 床位，需要卫生技术人员分别为 3120、3360 和 3600 人，新增人员数分别为 248、488 和 728 人。根据目前工资调整政策，2017 年人员支出增长约 10%的情况下，测算医院开放床位规模分别为 2600、2800、3000 床位，需要卫生技术人员分别为 3120、3360 和 3600 人，医院住院收益分别为-1476 万元、-1477 万元和-1478 万元。

1.2:1 的比例配置卫生技术人员

(5) 结论与建议

2017 年在院人数平均每日 2190 人，最高日在院人数每日 2400 人。医院出院人数近三年平均增长 7.69%，2017 年前三季度比 2017 年同期增长 10.21%，预计 2018 年我院在院人数平均每日

开放床位	日均在院病人	增加床位数	需增加卫技人员(总卫生技术人员)	新增人员与新增床位比	在职职工(百分比)	卫技人员	管理人员	卫技人员与开放床位比	全院职工与开放床位比	月住院边际贡献(万元)	月住院固定成本(含新增折旧)	月新增人员经费(万元)	月住院结余(万元)	日均门诊量(人)	年门诊量(万人)增长8%	月门诊边际贡献(万元)	月门诊固定成本(万元)	月门诊结余(万元)	月总结余
1930	2190	0	0		3400	2872	528	1.49:1	1.76:1	3456	5251	0	-1795	4170	152	1989	1255	734	-1062
					100%	84%	16%												
2600	2600	670	248	0.37	3648	3120	528	1.2:1	1.40:1	4103	5251	327	-1476	4498	164	2145	1255	890	-586
					100%	86%	14%												
2800	2800	870	488	0.56	3888	3360	528	1.2:1	1.39:1	4418	5251	644	-1477	4498	164	2145	1255	890	-587
					100%	86%	14%												
3000	3000	1070	728	0.68	4128	3600	528	1.2:1	1.38:1	4734	5251	961	-1478	4498	164	2145	1255	890	-588
					100%	87%	13%												

在
24
14
-2
64
5

人左右。根据工作量增长及医改分级诊疗的影响，水电物业等多种成本因素的增加，结合以上两种情况的分析，管理会计建议医院采用第一种方案，即开放 2600 床位较适宜，开放床位数与卫生技术人员按照 1:1.15 的比例配置人员，在职人员总量低于 3518 人。

(二) 管理会计助力医院成本精细管控

目前医院对成本管理主要集中在对医疗活动的事后的核算与分析上，缺乏对医疗活动内、外价值链的整体考虑。一方面没有将成本管理的视角扩展到医院外部，缺乏对竞争者的关注，忽视了对上游供应商和下游患者的价值链分析；另一方面对医院内部的成本管理也只是停留在科室层面，没有具体分析各个作业环

节的增值情况，对于医疗服务项目成本、病种成本的核算尚处于研究和探索阶段。这样如果片面地要求各个部门都要普遍降低成本，就可能导致本来需要加大投入的重点环节由于盲目降低成本减弱了竞争优势。

近年来，国家鼓励开展按疾病诊断相关分组（DRGs）付费，DRGs 付费改革将会对医院运营管理带来巨大的影响和冲击。随着医疗体制改革逐步深入，新的医疗体制逐步建立，医疗市场竞争日趋激烈，医院要生存并求得发展就必须做好 DRGs 支付模式下的医疗服务项目、病种成本核算，这是国内多数医院面临的难点问题，也是医保支付方式改变后医院掌握竞争主动权的必然选择。我院财务人员于 2018 年 9 月采用作业成本法完成了医院 2017 年的医疗服务项目成本的测算工作。并基于 DRGs 对病种成本核算方法与步骤进行了探索，并提出了 DRGs 医保支付模式下的医疗费用管控思路，期望为改革背景下的医院运营管理提供有益借鉴。

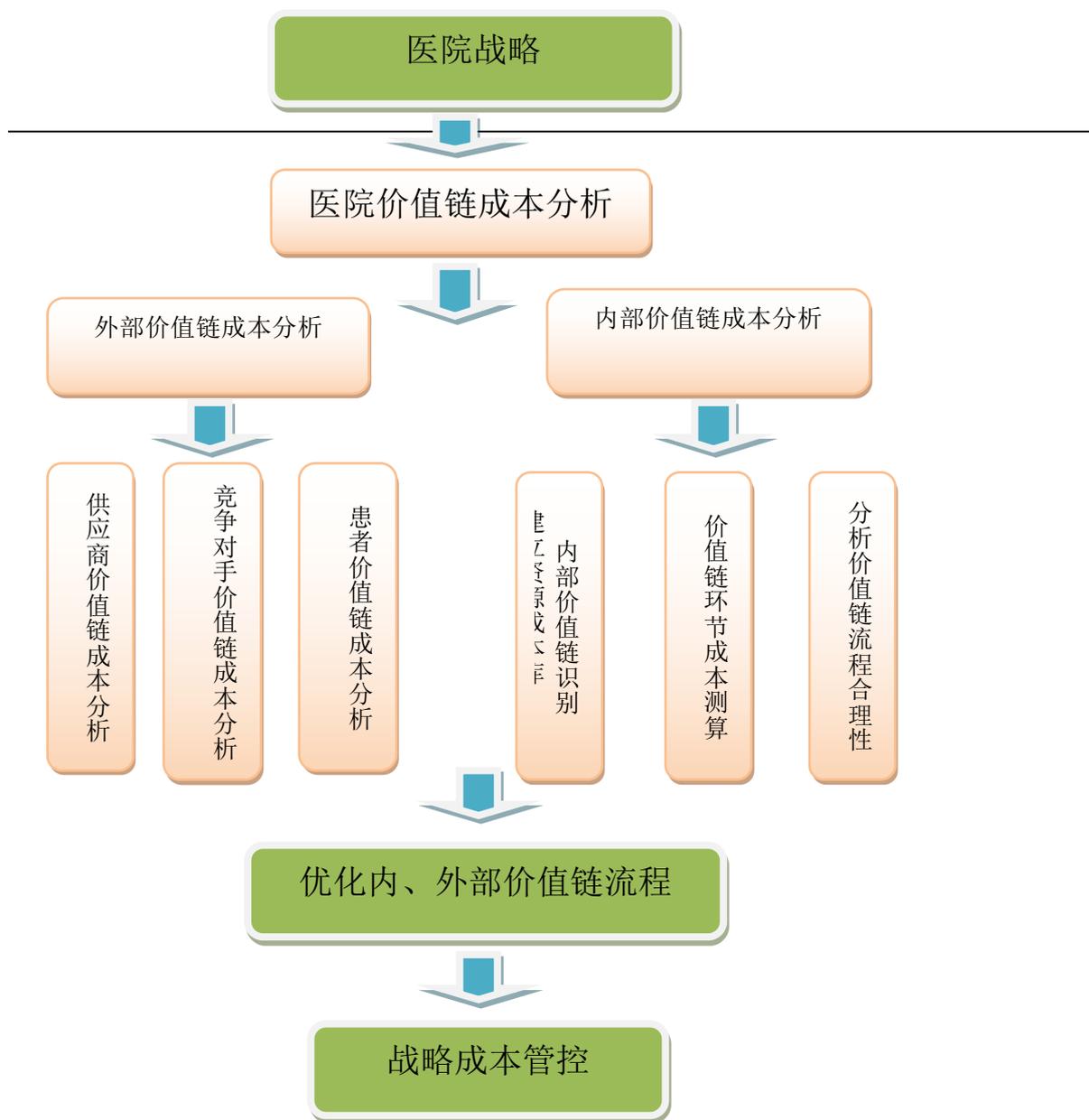
1. 价值链视角下的医院战略成本管理

（1）管理会计方法介绍--价值链分析

“价值链”是由哈佛大学商学院教授迈克尔·波特在 1985 年提出的，指出医院是在设计、生产、销售、交货和辅助其产品的过程中进行各种活动的集合体，所有这些活动可以用一条价值链来表示。对于医院来说，各项医疗服务、采购、后勤以及医院与供应商和患者之间的业务往来，都可以看成一系列相互依存、不可

分割的业务活动链条，每一个活动都会导致资源和价值的消耗，这种资源的传递过程就是价值链。

目前，我院成本管理现状与要求还存在一定距离，医院的成本管理主要集中在科室成本管理上，而相对忽视对成本价值流程和医院所处外部环境的分析，不利于资源整合和医院成本的全面管理。我院财务管理人员从战略成本管理的视角出发，以价值链作为分析工具来研究医院的各项成本价值活动，有利于从战略角度探索价值链流程中的管理和成本控制方法，从而提高医院核心竞争力。



(2) 价值链分析

医院外部价值链包含上游供应商、下游患者、竞争对手三个维度，外部价值链分析可从宏观上明确医院发展情况和自身在行业中所处的地位，找出成本优势和劣势，从而进一步探索上、下游成本管理的路径。

从患者在医院的就诊流程的视角，医院内部价值链可以划分为门诊、检查、化验、治疗、手术、护理、取药等价值链环节。医疗活动环节辅助环节价值链可以划分为行政管理、财务管理、后勤管理等价值链环节。

（3）价值链成本核算

财务人员需结合内外部环境的变化分析医院现行业务流程，并通过各业务流程的投入与产出分析确认其是否为增值活动，尽可能消除医院不必要的非增值价值链活动，优化增值业务价值链流程。

①建立资源成本库。将医院内部价值链分析与成本管理相结，识别医院内部价值链上的各个环节，建立资源成本库，各价值链环节的成本为直接成本而非分摊后的全成本。

②价值链成本分配。将医院的各项成本分配到医院内部价值链上各环节上，测算内部价值链各环节成本。其中，由于医疗活动相关价值链环节直接产生收入，可计算医疗环节价值链的成本消耗和增值情况。辅助环节的行政管理、财务管理、后勤管理等价值链活动为不直接产生收入，仅分析各环节的成本消耗情况。

（4）价值链优化

①优化外部价值链。

通过与国内知名医院建立联盟，进行医疗服务合作等，在现有成本下创造更多利润，实现共赢。加强对供应商的分层管理，消除无效成本作业，实现无缝对接，提高运作效率，从而实现医院库存管理周期短、库存小、成本低的目标建立共同发展、合作共赢的发展策略。通过对竞争对手的价值链分析，为自身的经营发展找到标杆，寻求提高竞争力的方法与途径，以获取持久竞争优势。

②优化内部价值链。

医院的内部价值链中隐藏着很多成本控制机会，将内部价值链分析与成本管理相结合，就是要求从价值的角度入手，分析内部价值链上各活动之间的关系，识别非增值活动和无效活动，消除价值链中非增值活动，重构和优化医院内部的经营管理过程，实现价值链各活动间无缝隙对接，从根本上改善医院的成本结构，挖掘内部成本控制潜力，提高效益。

（5）价值链成本管控

在医院战略定位的基础上，基于价值链的视角，通过外部价值链分析，明确医院与其外部价值链上各环节的关系，通过内部价值链分析，确定各价值链流程的合理性及各环节的成本情况，并结合医院的战略选择及成本管理的实际情况，为医院制定出基于内、外部价值链的成本管控方案。

①梳理业务活动，优化价值链。

对医院内部的流程进行全面梳理和分析，重构和优化医院内部的经营管理过程，从根本上挖掘医院内部成本控制潜力，合理拓宽增收渠道，提高医院效益。

②全员参与，业财融合。

医院实行战略成本管理是全员、全过程、全环节、全方位的成本管理，因此，需要全员参与到成本管理过程中来。医院的财务人员，不仅要懂财务管理知识，还应深入业务部门了解业务知识，摸透作业流程，为战略成本管理打好基础。业务人员要熟知

成本管理的流程和关键控制点，做到财务与业务的结合，为战略成本管理提供指导。

③加强信息化建设。

战略成本管理需要做大量的数据收集及分析，医院 ERP 系统的构建可以实现医院的一体化管理，提高医院对成本管理、流程优化以及质量控制的能力。利用“互联网 + 医疗”、大数据平台的模式实现智慧医疗的理念。节约了医护人员和病人时间，减少了人力成本，实现价值链的增值。

2. 作业成本法下的医疗服务项目成本核算

医疗服务项目成本核算医院进行病种成本核算的基础，是医保支付方式改变后医院掌握竞争主动权的必然选择，也是国内多数医院面临的难点问题。我国引入作业成本法较晚，医院中应用的较多，在医疗行业应用的较少。随着医疗体制改革逐步深入，新的医疗体制逐步建立，医疗市场竞争日趋激烈，医院要生存并求得发展就必须做好医疗服务项目成本核算。我国引入作业成本法较晚，医院中应用的较多，在医疗行业应用的较少。我院财务人员通过查阅相关政策文件，积极学习国内同行先进经验，于 2018 年 9 月采用作业成本法完成了医院 2017 年的医疗服务项目成本的核算工作，对医疗服务项目成本进行了一定程度探索。

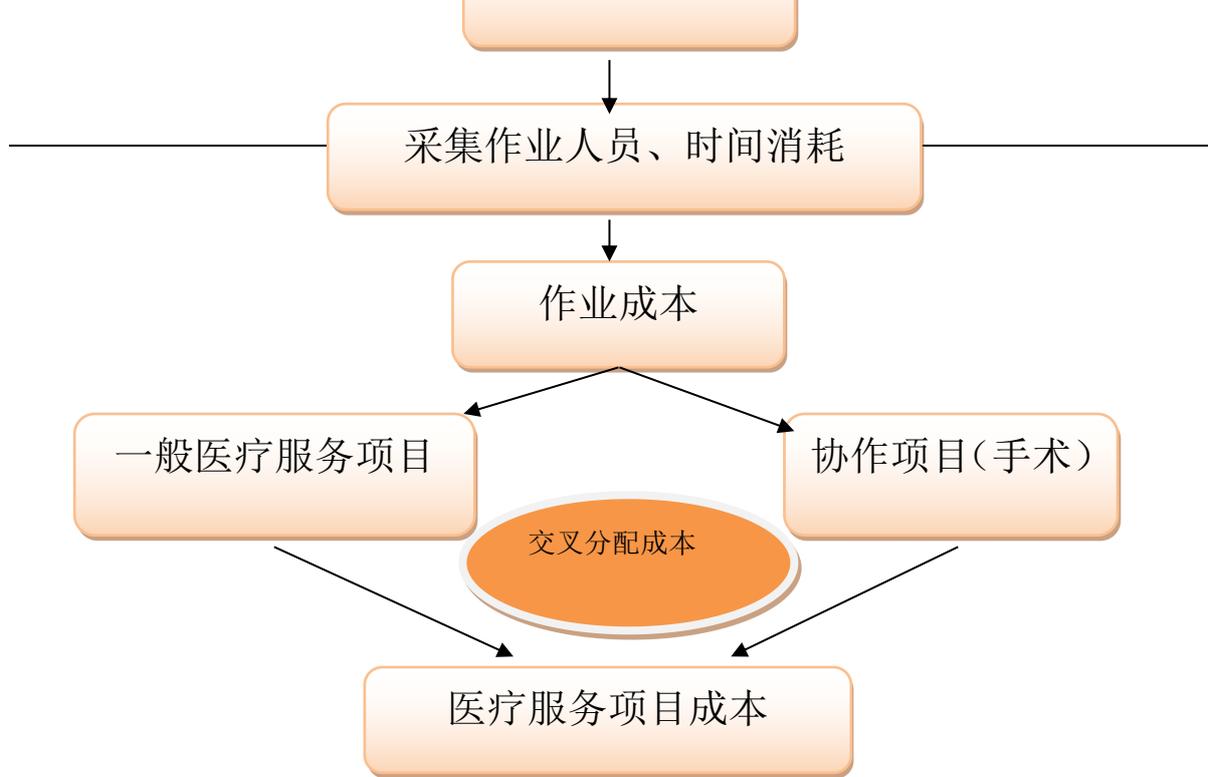
(1) 管理会计方法介绍--作业成本法

作业成本法 (Activity -Based Costing, ABC) 是于 20 世纪 80 年代由美国哈佛大学卡普兰教授等提出的一种成本核算与管

理方法，该方法按照“作业消耗资源，产品消耗作业”的思想进行成本分配，对传统的成本理论进行了革新。传统成本理论认为成本是对象化的费用，作业成本法认为作业的推移过程也是成本的形成过程。作业成本法将价值的形成与成本的形成联系起来，提供了横向（沿价值链）和纵向（沿产品生命周期）方面减少成本的新途径。作业成本法产生于西方并迅速向亚欧国家扩展，应用范围也由最初的制造业向金融、医疗卫生机构。

（2）医疗服务项目成本核算方法

在医疗服务成本分配时，首先将科室成本分配到作业成本上，然后将作业成本按照成本项目分配到各个医疗服务项目成本上。核算技术路线图如下：



医疗服务项目成本核算技术路线图

第一阶段 数据准备

提取医院 2017 年所有医疗服务项目名称、计价单位、单价、频次等基础信息；二级分摊后的临床、医技科室成本；科室人员、固定资产折旧、房屋折旧等成本信息；科室可收费卫生材料名称、计价单位、单价、频次等信息。

第二阶段 划分科室作业

参考京财社【2014】1078 号文件《医院医疗服务项目成本核算办法》（2014 年版）科室作业划分方法，将临床科室门诊类作业划分为“分诊”、“诊断”、“综合治疗”和“检查”；住院类作业划分为“医生查房”、“医生交接班”、“医生开医嘱”、“护士交接班”、“护士扫床”、“病房治疗”和“床位使用”。医技检查科室划分为“登记”、“检查”、“综合治疗”和“出签报告”等作业。

第三阶段 采集医疗服务项目基础信息

采集科室医疗服务项目基本人力消耗及作业耗时，不涉及的作业无需填写作业耗时。在基础信息采集时，将可直接归属于医疗服务项目成本直接计算归集到相应的医疗服务项目。作业时间消耗以分钟计量。

第四阶段 进行作业成本分配

①分摊标准

将二级分摊后的临床、医技科室成本按照不同分摊标准分配到科室各作业上，形成科室作业成本。可将医疗服务项目的提供过程看做车间生产产品的过程，每提供一个单位的医疗服务项目需由各个作业加工而成，每经过一个作业工序视为在该作业下的工作量为1。医疗服务项目人工工时为执行一次该医疗服务项目所需要的各个作业时间合计，综合治疗工时分为人员综合治疗工时和设备综合治疗工时。

②作业成本分配

科室人员经费、其他费用按照人工工时比例分配至各作业；固定资产折旧按照设备工时比例分配至各作业；不可收费材料、医疗风险基金、无形资产摊销按照工作量比例分配至各作业，可收费材料成本不需要分配到作业成本。同时计算每单位分配标准的人员、折旧、不可收费材料、医疗风险基金、无形资产摊销、其他费用成本。以产科为例，作业成本分配情况如下表。

产科门诊作业成本分配

作业项目	分诊	诊断	综合治疗	检查	合计	单位成本
------	----	----	------	----	----	------

分摊标准	作业工作量（次）	33879	40111	1235	82380	157605	
	作业人员工时（分钟）	101637	329502	37802	1091502	1560443	0
	作业设备工时（分钟）	101637	329502	20205	1091502	1542846	
科室成本	1. 人员经费（元）	22133	71755	8232	237696	339817	0.22
	2. 不可收费材料成本（元）	102	121	4	248	475	0.00
	3. 直接归集固定资产折旧（元）	0	0	0	0	0	0
	4. 间接分配固定资产折旧（元）	1094	3548	218	11752	16611	0.01
	5. 无形资产摊销（元）	609	721	22	1482	2834	0.02
	6. 医疗风险基金（元）	1	1	0	2	4	0.00
	7. 其他费用（元）	11491	37254	4274	123407	176426	0.11
	作业成本（元）	113400	12750	374586	536167	1036903	0

产科病房作业成本分配

作业项目		医生查房	医生交接班	医生开医嘱	护士交接班	护士扫床	病房治疗	床位使用	合计	单位成本
分摊标准	作业工作量（次）	490570	434011	490570	490570	490570	490570	0	2886861	0
	作业人员工时（分钟）	618416	445864	492600	1174845	677651	11224112	0	14633488	0
	作业设备工时（分钟）	618416	445864	492600	1174845	677651	5103444	0	8512820	0
科室成本	1. 人员经费（元）	888936	640903	708083	1688770	974083	16133998	0	21034775	1.44
	2. 不可收费材料成本（元）	778	688	778	778	778	778	0	4578	0.00
	3. 直接归集固定资产折旧（元）	0	0	0	0	0	0	452568	452568	0
	4. 间接分配固定资产折旧（元）	29324	21142	23358	55708	32133	241993	0	403657	0.05
	5. 无形资产摊销（元）	7992	7070	7992	7992	7992	7992	0	47029	0.02
	6. 医疗风险基金（元）	44272	39168	44272	44272	44272	44272	0	260528	0.09
	7. 其他费用（元）	188435	135857	150098	357982	206484	3420047	0	4458902	0.30
	作业成本（元）	1159736	844828	934581	2155502	1265741	19849079	0	26209468	0

第五阶段 分配医疗服务项目成本

①非协作一般医疗服务项目成本分配。

医疗服务项目各类单位分配标准成本乘以作业分配标准和项目年度频次，得出医疗服务项目的各类成本项目年度成本。

以产科门诊为例医疗服务项目成本计算如下表。

产科门诊医疗服务项目成本

项目名称	计价单位	单价	频次	直接折旧成本	人员成本	不可收费材料成本	需分配折旧	无形资产摊销	医疗风险基金	其他费用	总成本	单位成本	单位收益
引导式教育训练	次	55	409	0	3206	0	79	7	0	1665	4958	12	43
大换药	次	25	1	0	14	0	0	0	0	7	21	21	4
特大换药	次	60	1	0	9	0	0	0	0	5	14	14	46
专家门诊诊查费(正高)	次	21	8161	0	17772	0	879	440	1	9227	28319	3	18

②协作医疗服务项目成本分配。

手术项目涉及多个科室人员,其人员成本在财务核算时全部归集在临床科室中,因而需要交叉分配手术项目成本。关键问题是确定交叉分配比例。我们根据手术科室在自身病房及麻醉科等医技科室的工时比例手术项目的交叉分配比例,然后依据此比例对各部门人员成本进行分配。最终手术项目成本为协作科室初次分配成本加上手术科室二次分配人员成本合计。

第六阶段 计算科室医疗服务项目成本。

将分配后的医疗服务项目各类成本合计得出医疗服务项目年度总成本。医疗服务项目对应的各成本项目年度总成本除以年度频次,各成本项目的单位成本。各成本项目单位成本合计为各医疗服务项目单位成本合计。医疗服务项目单价减去单位成本为该医疗服务项目的单位收益。

第七阶段 计算全院医疗服务项目平均成本

根据医疗服务项目单位成本和年度频次，对全院所有临床科室的门诊、住院项目单位成本进行加权平均，计算出门诊、住院某一医疗服务项目的全院平均单位成本。

(3) 医疗服务项目成本核算结果

① 总体盈亏情况

医院 2706 种医疗服务项目，其中：收费价格超过平均成本的项目有 1702 种，占比 62.90%；医疗服务项目收费价格与平均成本持平的项目有 16 种，占比 0.59%；医疗服务项目收费价格低于平均成本的有 988 种，占比 36.51%。

2017 年医疗服务项目分类盈亏情况

项目类别	盈利(种)	持平(种)	亏损(种)	总计(种)	项目亏损率(%)
床位类	20	1		21	0
护理类	3		16	19	84.21
化验类	359	4	119	482	24.69
检查类	181	2	128	311	41.16
其他类	3	1	7	11	63.64
手术类	813	2	318	1133	28.07
诊察类	2		9	11	81.82
治疗类	321	6	391	718	54.46
总计	1702	16	988	2706	36.51
占比(%)	62.9	0.59	36.51	100	0

② 项目按类别盈亏情况

从类别来看，护理、诊察、其他、治疗类医疗服务项目亏损率分别为 84.21%、81.82%、63.64%、54.46%。说明护理、诊察、其他、治疗类医疗服务项目定价仍然偏低。化验、手术、检查类医疗服务项目亏损率普遍较低，收费价格能够弥补成本的项目均

过半数，亏损率分别为 24.69%、28.07%、41.16%。以护理类项目为例，I 级护理、II 级护理、III 级护理全院平均成本分别为 137 元、113 元、106 元，分别低于收费单价 110 元、95 元、97 元。

③ 科室盈亏情况

从科室类别来看，医技科室检查检验项目收入结余率较高，手术项目总体盈利，但收入结余率低于检查检验项目。临床科室门诊、住院其他医疗服务项目总体亏损。

22 个医技科室盈利的 18 个，占比 81.82%，亏损的 4 个，占比 18.18%。前三位分别为：检验科项目总体收入结余率 61.2%；放射科项目总体收入结余率 60.83%；超声医学科项目总体收入结余率 57.16%。4 个亏损的医技科室分别为：门诊输液室、核医学科、高压氧室、门诊换药室，总体收入结余率分别为 -335.05%、-132.37%、-78.49%、-89.97%。在成本测算过程中发现，许多科室设备提完折旧后仍继续使用，导致该部分医疗服务项目设备折旧零成本，这也是导致相关项目盈利较高的原因。一旦设备更新换代，相关医疗服务项目成本将会大大提高。

手术项目总体盈利，但收入结余率低于检查检验项目。麻醉科住院手术项目总体收入结余率 15.31%；介入导管室住院手术项目总体收入结余率 13.73%；门诊手术室手术项目总体收入结余率 17.39%。

（4）问题及建议

① 时间估计准确性会造成测算结果偏差。

由于医疗服务项目的人员和作业工时由不同科室的护士长或兼职物价管理员填报，由于工作效率、工作经验、个人偏好等差异，相同医疗服务项目的时间估计可能偏差较大。估时准确性与否将对最终的成本测算结果产生决定性影响。不参与协作的科室医疗服务项目成本由本科室成本分配所得，成本准确性相对较高。涉及多个科室共同参与手术项目等医疗服务项目，由于涉及多个科室时间估计差异而可能导致医疗服务项目成本测算结果受到影响。在信息化支撑的条件下，可考虑通过软件系统实现科室间可相互查看所填报的基础信息，减少由于估时差异对医疗服务项目测算结果的影响。

②测算未体现风险程度、技术难度以及医护人员超负荷工作情况。

由于2012版全国医疗服务价格项目规范，按照不同的系统和专业将医疗服务项目风险和技术难度由易到难按照1-100分赋值，但是同样分值的外科系统和综合系统的风险和难度是不同的，根据各系统和专业分值将科室风险基金成本分配到医疗服务项目成本显然是不合理的。因而在今后该问题的研究中，应进一步探索如何将风险和技术难度体现到不同的医疗服务项目成本中的合理方法。

另外，在测算过程中发现科室医疗服务项目总工时按照法定工作日折算得科室人数普遍高于科室现有人数，说明各科室普遍存在医护人员超负荷工作问题。超负荷工作并未多发放人员工

资，会导致医务人员每分钟人员成本较低，间接导致医疗服务项目人员成本偏低。

在药品加成取消、医保支付方式由按项目后付费制转变为按总额预付制的大背景下，积极探索开展基于作业成本法下的医疗服务项目成本具有较强的现实意义，可为病种成本核算提供基础，同时可督促科室降低可控成本，强化运营管理，提高医院经济运行效益，也可为医疗服务价格调整和按病种收付费提供依据。

3. DRGs 支付模式下的病种成本核算与分析

近年来，国家鼓励开展按疾病诊断相关分组（DRGs）付费，DRGs 付费改革将会对医院运营管理带来巨大的影响和冲击。DRGs 收付费模式下，医院面临对按项目报销金额超过医保付费标准而出现超支的风险，医院获得利润的方式由增加产出变成进行成本控制，医院只有通过成本控制和效率提升才能高效率运转。我院探索出了基于 DRGs 和作业成本法的病种成本核算方法与步骤，并提出了 DRGs 医保支付模式下的医疗费用管控思路，期望为改革背景下的医院运营管理提供有益借鉴。

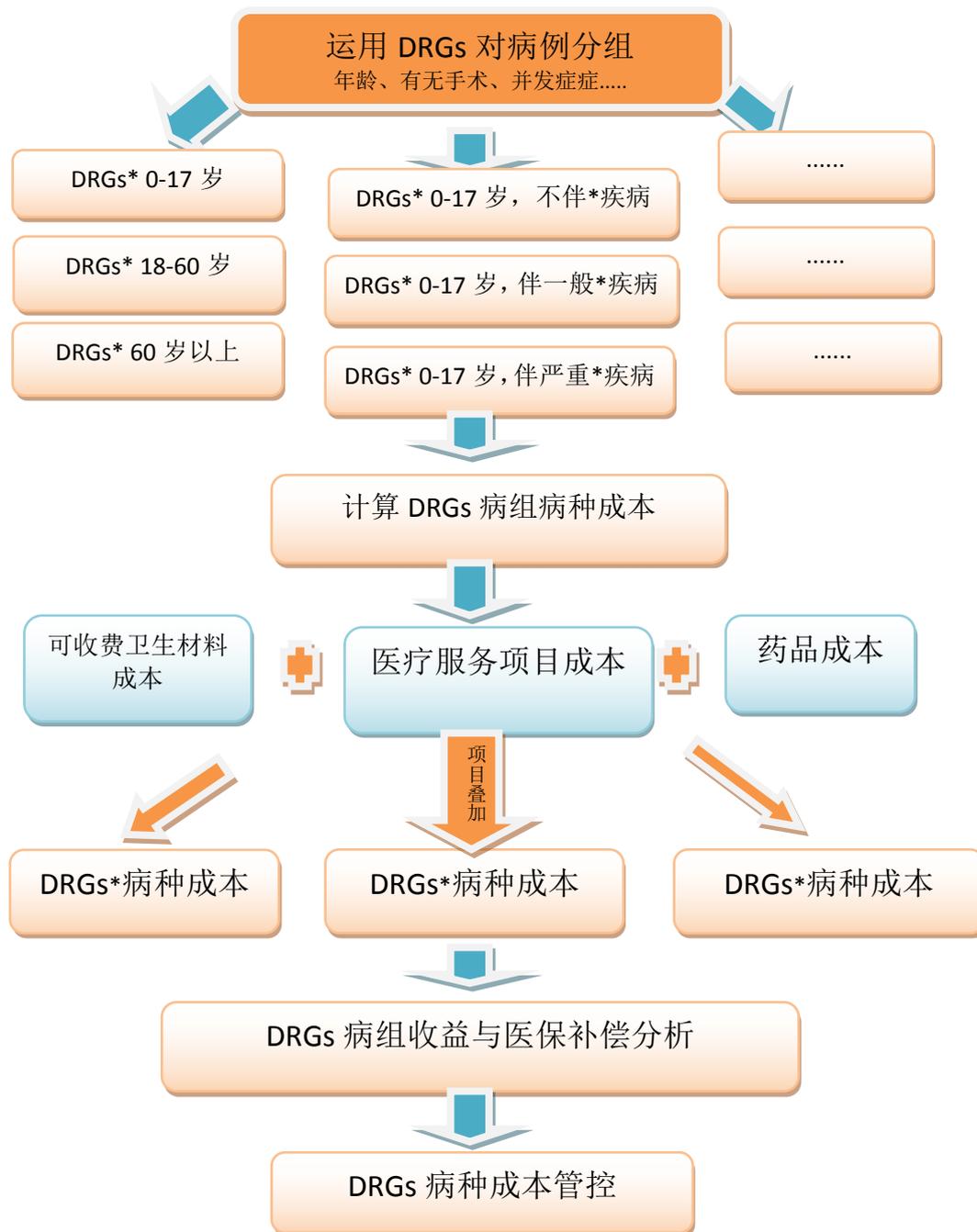
(1) 管理会计方法介绍--疾病诊断相关分组 (DRGs)

DRGs (Diagnosis Related Group System), 翻译为疾病诊断相关分组, 诞生于上世纪 60 年代末的美国, 由耶鲁大学 Robert B. Fetter 及其团队研发, 他们根据患者年龄、主次要诊断、手术、并发症或合并症等把患者分入干组, 此后 DRGs 逐渐被应用于美国的医疗保险支付制度改革。

DRGs 本质上是一种按病组打包定额付费制度, 通过 DRGs 可以实现病例“标准化”, 进而实现同组病例支付统一的医保费用标准。DRGs 医保预付费模式就是指医保机构与医院达成协议, 对不同的 DRGs 疾病分组给与不同的支付额度的制度。这种模式实行“超支不补, 结余留用”的原则, 合理的医疗结余部分归医院, 超支部分也由自身负担。

(2) DRGs 研究技术路线

我院财务管理人员试图从医院内部管理层面对, 基于 DRG 和作业成本法对病种成本核算方法和医疗费用控制问题进行研究, 旨在为公立医院加强成本管理、规范医疗行为、提升医院运营绩效等管理决策提供有价值的依据。病种成本核算与控费研究技术路线图, 如下图。



DRGs 模式下的病种成本核算及医保控费技术路线图

（3）基于 DRGs 的病种成本核算

DRGs 模式下的病种成本核算就是要摸清病种的“家底”和“本钱”，只有算清病种的“本钱”，才能确定病种的“盈亏”情况，医院才能有针对性的进行成本管控。

第一步，首先运用 DRGs 管理工具，对患者病案信息按照年龄、手术、有无并发症或合并症等情况对患者病例进行分组，将临床特征相似、费用消耗相似的患者分入同一个诊断相关分组。

第二步，统计 DRGs 病组指标及分布。统计医院、科室 DRGs 病组服务能力（DRG 组数、病例组合指数 CMI、DRG 权重 RW）、服务效率（费用消耗指数、时间消耗指数）和质量安全（死亡率、重返率、并发症发生率）等指标，分析医院收治病例所覆盖疾病类型、严重程度和资源消耗等情况。通过医院、科室 DRG 病组数分析医院、科室诊疗服务范围。通过医院、科室 DRG 病组的权重（RW）值及分布分析医疗资源消耗程度。通过医院、科室 DRG 病组的病例组合指数（CMI）值及分布，分析医院、科室治疗难度。

第三步，核算医疗服务项目成本

医疗服务项目成本是病种成本核算的基础，也是病种成本核算过程中的关键环节。上一节已介绍，此处不再阐述。

第四步，核算 DRGs 病组病种成本

运用项目叠加法计算病种成本，对 DRGs 病例分组出院患者的医疗服务项目、可收费材料、药品成本进行叠加，计算 DRGs

病组病种平均成本。

DRGs 病组病种平均成本= DRGs 病组出院患者 (Σ 医疗服务项目成本+ Σ 药品成本+ Σ 可收费卫生材料成本) / DRGs 病组出院人数

(4) 基于 DRGs 的病种成本分析

① 计算 DRGs 病组盈亏

对于医院来说, DRGs 病组实际收入为医保支付标准收入和患者自负收入减去医保拒付收入。DRGs 病组病种收益为 DRGs 病组病种实际收入减去 DRGs 病组病种成本。

DRGs 病组病种收入=医保支付标准收入+患者自负收入-医保拒付收入

DRGs 病组病种收益= DRGs 病组病种收入-DRGs 病组病种成本

② 高效率低成本才可获得 DRGs 收益

在 DRGs 支付模式下, 同一疾病组医保支付相对固定的费用给医院, 如果能以小于收费标准的成本进行诊疗, 差额就会形成医院结余; 而一旦治疗成本高于既定标准, 医院将遭受经济损失。

在 DRGs 付费模式下, 医院要获得高于社会平均水平的经济利益必须提高诊疗效率, 只有用高于社会平均水平的医疗效率进行诊疗, 使自身医疗资源消耗低于社会平均水平才能获得收益。这就要求医院改变现有的经济管理方式, 尽可能地减少自身的收益风险问题。

DRGs 支付模式会倒逼医院增强成本意识, 医院及时获得有

效的 DRGs 病组的成本信息，计算、分析病种成本，把握病种成本变化趋势，在确保医疗服务质量的前提下，采取措施控制病种成本，不断优化治疗方案，从而努力降低病种成本，可使医院在 DRGs 支付模式下获得竞争优势。

(5) 基于 DRGs 的医疗费用管控

医院对病种成本进行管控是进行病种成本核算的最终落脚点，医院应逐步建立与 DRGs 支付模式相适应的成本管理制度，推动医院成本管理从科室成本管理向 DRGs 病种成本管理转变，具体可从以下几个方面开展工作：

① 规范基础工作，提升病案质量和信息化。

DRGs 的应用需要以病案首页资料为基础，科学规范的病案首页编码是 DRGs 分类的基本依据。首页内容的不完整、诊断名称记录不合理等问题将会严重影响医保基于 DRGs 对医院的支付。因此医院应加强病案管理和编码人员培训，规范病案首页编码标准，提高编码质量，为 DRGs 在医院的开展和应用提供基础。另外，应不断加强医院信息系统标准化、规范化建设，严格病案质量管理，提高病案管理的信息化、智能化。

② 优化临床路径，规范诊疗行为。

临床路径与支付制度的变革密切相关，DRGs 支付模式促使医疗机构积极推行临床路径来改善内部管理。医疗机构可通过病种成本的核算、分析，发现诊疗行为中的不合理流程，通过缩短平均住院日，减少不必要的检查化验次数等方式，使流程更趋合理、

有效和节省，不断制定更加符合成本标准化临床路径。临床路径与 DRGs 结合的模式将成为未来的发展趋势，通过临床路径的规范可有效促进资源优化、提高医疗服务质量，从而保障医院在 DRGs 支付模式实施后，既保障治疗效果又保持合理收益，为医院带来经济效益和社会效益。

③调整医疗服务结构，提升医疗服务效率。

由于 DRGs 支付模式是按照每一个相似病组的固定额度支付，因此药品、耗材、检查项目就从医院的收入来源变为医院的成本项目。医院需在 DRGs 支付额度范围内精打细算，引导科室与医生规范诊疗行为，合理用药、合理检查、合理治疗的诊疗行为。积极采取措施严控药占比、耗占比，改善病种结构，提高服务效率效果。只有医疗效率提升，医疗资源消耗下降，才能保证患者在规定的支付额度内出院，医院才能有结余。

④通过绩效考核，激励科室积极控费。

由于医保回款具有滞后性，基于工作量的医院绩效考核方式在一定程度上与医保控费原则相悖。医院应变革绩效管理方式，促进绩效管理从“多劳多得”向“优劳优得”转变。可将 DRGs 病组医保扣费情况纳入绩效考核，将控费责任落实到科室和责任人，倒逼科室降低病种成本，持续改进医疗服务和质量。

⑤明确功能定位，提高疑难病诊治能力。

在 DRGs 医保付费模式下，大医院收治一些常见病、多发病可能会赔钱。三级医院应明确主要收治危急重症患者的功能定

位，支持重点专科及特色优势诊疗技术的发展创新，积极开展 DRGs 分组权重高、收益高的疾病，提高医院病例组合指数（CMI）值，进而提高医院大病、疑难病种收治能力，从而获得更高的 DRGs 支付额度。

（三）管理会计助力医院卓越运营

在竞争日益激烈的医疗服务市场中，医院为了生存与发展，必须增强成本效益意识和经营意识，提高投资的效率和资源的利用率。经济效益是以尽量少的劳动耗费取得尽量多的经营成果，或者以同等的劳动耗费取得更多的经营成果。针对在市场竞争中处于不同地位的科室，应采取不同的经营和投资措施。通过选取反映医疗服务质量和效率的经济指标，构建适合医院自身发展的经济效益分析体系，可以为临床科室提供有益的运营数据，促进医院降低医疗成本、提高医院经济运行效益。

运用波士顿矩阵评价科室效益

我院积极探索管理会计工具在医院运营分析领域中的应用，采用波士顿矩阵（BCG）分析方法对医院临床科室进行效益分析与评价，从而寻找到支撑医院发展的重点科室，并对不同类型的科室提出了相应的发展建议，以提升医院经济运行效益，助力医院卓越运营。

1. 管理会计方法介绍——波士顿矩阵（BCG）

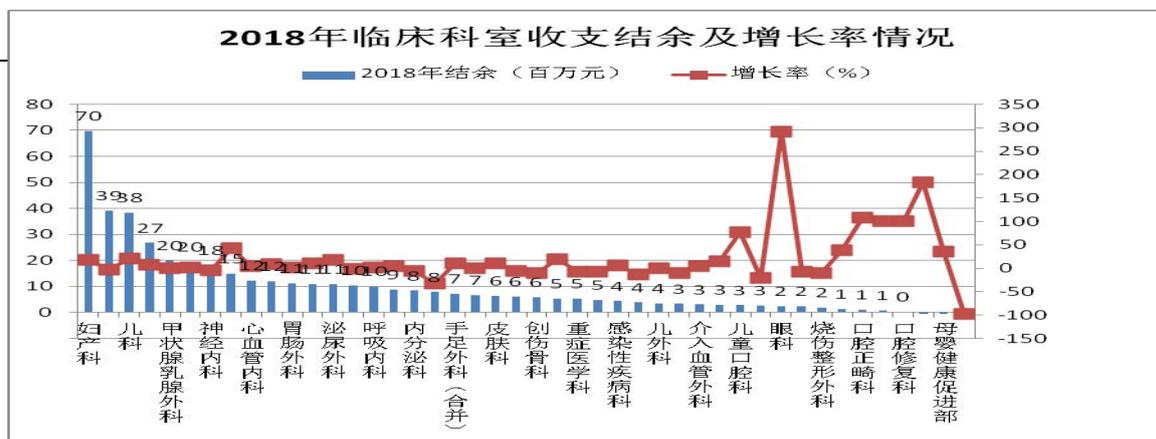
波士顿矩阵（BCG）是由美国波士顿咨询集团首创的用于规划医院产品组合的方法，是一种流行于欧美医院界的新型战略分析和决策技术。目的在于分析医院内各业务部在市场竞争与行业发展中的相对地位，从而制定医院的业务组合和投资策略。BCG（波士顿）矩阵以销售增长率和市场占有率作为决定产品结构的两大因素，通过这两个因素的组合，出现4种不同性质的产品类型：①问题型，具有高销售增长率和低市场占有率；②明星型，具有高销售增长率和高市场占有率；③现金牛型，具有低销售增长率和高市场占有率；④瘦狗型：具有低销售增长率和低市场占有率。

2. 分析应用

为了探索医院科室运营分析评价，我们引入了波士顿矩阵分析，并在其原有理论体系基础上，结合医院实际情况进行了改进。基于改造后的BCG（波士顿）矩阵分析对医院科室进行分类，探讨科学、客观评价科室运行及发展状况，为医院管理者提供一种分类管理的工具，从而合理分配医院资源。

① 计算科室结余率和结余增长率。

计算科室直接成本结余及结余率。2018年各临床科室直接成本结余及结余率情况如图。



②绘制科室 BCG（波士顿）矩阵图。

根据 2018 年医院临床科室直接成本结余及增长率数据对科室进行波士顿矩阵分析。横坐标为直接成本结余总额，纵坐标为结余增长率。由于增长率可能存在负值，横坐标本身已区分出上下两个区域，取科室直接成本结余最高值和最低值的中间值作为区分矩阵左右两个区域的分割线。医院 2018 年各临床科室 BCG（波士顿）矩阵图如下。



科室 BCG（波士顿）矩阵图

③科室评价分析

可以看出医院目前多数科室处于问题业务和瘦狗业务的交

界处。明星业务（高结余，高增长率）科室主要为妇产科和儿科，此类科室可能成为支撑医院发展的科室，根据选择加大投入继续快速发展或放慢速度加强基础建设。金牛业务（高结余，低增长）科室只有消化内科，此类科室是成熟市场的领导者，收入绝对值较大，现金流主要来源，是支持医院发展的科室，医院可正常投入，利用现有资源达到收益合理化。问题业务（低结余、高增长）为口腔科、眼科、生殖医学科等诸多科室，此类科室市场竞争激烈但机会大，发展前景好，在医院技术相对领先的情况下，可以考虑投资发展此类科室。瘦狗业务（低结余、低增长）为脊柱外科、疼痛科等诸多科室，此类科室常常是微利甚至亏损的，无法为医院带来稳定收益，可考虑改变运作模式，另辟蹊径发展，将资源转移到更有利的领域。

3. 发展建议

（1）对于明星型科室建议保持现有医疗服务市场份额，加强资金和医疗技术人员的投入，同时提高科研和教学能力，提升学科建设能力，扩大学科区域影响力。（2）现金牛型科室能产生较好的收益，是医院利润的主要来源。但处于低速增长，不宜再扩大投入。建议控制医疗设备和人员投入，控制成本费用，保持现有业务规模，尝试发展特色学科，进行差异化经营。（3）问题型科室处在高速增长阶段，往往是业务初创的科室。建议充分调研医疗服务市场，科学预测科室的发展前景即是否可以通过投资扩大相对市场占有率，可以适当扩大人力、技术、设备的投入，

进而开拓市场。(4)瘦狗型科室处于低速增长阶段，而且市场份额较低，盈利甚少或有亏损，因而不宜再增加投入。建议精简科室人员和设备，或与其他科室合并共用设备等资源。

(四) 管理会计助力医院全面预算管控

全面预算管理是《医院财务制度》的要求，也是等级医院复审、大型医院巡查的监督检查重点内容，但是在医院管理实际操作中面临科室参与度不高、预算松弛等诸多问题。特别是在预算考核方面，很多医院缺乏完善的预算考核体系，从而影响全面预算在医院经营管理中的指导作用。

传统的业绩导向型预算考核方案易造成预算松弛、预算失效等问题发生，如何制定更加有效的预算考核方法，在激励业绩的同时不失预算真实性，成为摆在医院财务管理人员面前的一道难题。

我院自2016年开始探索设计医院预算考核体系，采用业绩导向与真实导向型预算考核方法，分别对临床和医技科室进行预算考核，在激励业绩的同时不失预算真实性。并将该考核办法纳入《全面预算管理实施方案》，将科室预算执行情况纳入综合目标考核，与科室及职工利益挂钩，切实提高科室对预算的重视程度。近些年在全员预算编制的基础上，持续不断强化预算编制、审批、执行、调整等各个环节，加大预算督导、考核、奖惩力度，不断提高预算刚性约束，经济管理能力不断提升。

业绩导向与真实导向型预算考核方案实践

1. 管理会计方法介绍——业绩导向与真实导向型预算考核

业绩导向与真实导向相协调的预算考核方法，通过引入激励系数和奖惩系数，来修正单纯采用财务业绩类指标进行预算考核的不足，在激励业绩的同时兼顾真实。

激励系数运用马太效应原理，最大限度的激励科室提升业绩。根据财务指标预算完成情况将激励系数设置为不同档次，预算完成率高的科室给予较高的激励系数，预算完成率低的科室给予较的激励系数，完不成预算的科室激励系数为零。

根据实际业绩偏离预算业绩的程度将奖惩系数设置为不同档次，鼓励科室尽可能提高预算准确率。实际业绩偏离预算业绩小的科室给予较高的奖惩系数，实际业绩偏离预算业绩大的科室给予较低的奖惩系数。通过奖惩系数的设置，使科室提高上报预算数据的准确性，避免产生低估收入、高估成本的预算松弛现象发生。

2. 预算考核体系设计

① 确定预算考核指标并区分方向

在设计医院预算考核体系时应结合成本控制重点、医院战略发展目标等从多方面选取指标对科室进行考核。本文以某医院为例，分别从工作量、均次费用、收入构成、效率效益、成本控制等角度对临床科室选取 9 个指标、对医技科室选取 4 个指标作为考核指标并赋基础分。

对指标区分指标方向，其中正向指标预算完成率越大，预算完成情况越好，比如临床科室的门诊人次、医技科室的服务人次指标。负向指标预算完成率越小，代表预算完成情况越好，比如临床科室的药品收入占医疗收入比例、医技科室的人员支出占医疗支出比例指标。不区分方向的指标，以预算值为标准，越接近预算值越好，不计算预算完成率。比如临床科室的每门诊人次医疗收费水平、医技科室的诊次收费水平等均次费用指标。预算考核指标及方向如下表。

预算考核指标及指标方向

科室分类	指标分类	序号	考评指标	指标类别	分值
临床科室	工作量指标	1	门诊人次（次）	正向	10
		2	出院人次（次）	正向	10
	均次费用指标	3	每门诊人次医疗收费水平（元）	不区分方向	10
		4	出院者人均医疗费用（元）	不区分方向	10
	收入构成指标	5	药品收入占总收入比例（%）	负向	10
		6	卫生材料收入占总收入比例（%）	负向	5
	效率指标	7	平均住院日（天）	负向	25
	成本控制指标	8	人员支出占医疗支出比例（%）	负向	10
		9	卫生材料支出占医疗支出比例（%）	负向	10
医技科室	工作量指标	1	服务人次（次）	正向	30
	均次费用指标	2	诊次收费水平（元）	不区分方向	30
	成本控制指标	3	人员支出占医疗支出比例（%）	负向	20
		4	卫生材料支出占医疗支出比例（%）	负向	20

② 计算各指标激励系数

根据指标预算完成情况激励系数分为五个档次：0，0.8，1，1.1，1.2。指标预算完成率=实际业绩/预算目标业绩。根据考核指标的不同方向，激励系数的确定如下表。

预算考核指标激励系数

正向指标	负向指标	不区分方向指标
预算完成率 $\geq 120\%$, 激励系数=1.2	预算完成率 $\leq 70\%$, 激励系数=1.2	激励系数=1
$100\% \leq$ 预算完成率 $< 120\%$, 激励系数=1.1	$70\% <$ 预算完成率 $\leq 80\%$, 激励系数=1.1	
$80\% \leq$ 预算完成率 $< 100\%$, 激励系数=1	$80\% <$ 预算完成率 $\leq 100\%$, 激励系数=1	
$70\% \leq$ 预算完成率 $< 80\%$, 激励系数=0.8	$100\% <$ 预算完成率 $\leq 120\%$, 激励系数=0.8	
预算完成率 $< 70\%$, 激励系数=0	预算完成率 $> 120\%$, 激励系数=0	

正向指标激励系数计算。选取临床科室门诊人次指标激励系数计算作为正向指标案例如下表。

临床科室门诊人次激励系数

科室名称	实际门诊人次	预算门诊人次	预算完成率 (%)	激励系数
心脏外科	975	777	125.48	1.2
泌尿外科	8284	8710	95.11	1
口腔修复科	2091	2457	85.10	1
..

负向指标激励系数计算。选取临床科室平均住院日指标激励系数计算作为负向指标案例如下表。

临床科室平均住院日激励系数

科室名称	平均住院日 (天)	预算平均住院日 (天)	预算完成率%	激励系数
烧伤整形外科	11	12.8	85.88	1
疼痛科	11.5	11.3	101.77	0.8
肾内科	3.4	2.8	119.91	0.8
..

不区分方向指标激励系数计算。选取医技科室诊次收费指标计算激励系数作为不区分方向指标案例如下表。

医技科室诊次收费激励系数

科室名称	诊次收费	诊次收费预算	激励系数
放射科	388	394	1
心电图室	35	38	1
高压氧室	67	63	1
..

③ 计算各指标奖惩系数

以实际业绩偏离预算业绩的程度为依据，将奖惩系数划分为四个档次：1.1，1，0.9，0.8。预算偏离程度在5%以内奖惩系数为1.1，偏离程度在5%-10%以内奖惩系数为1，偏离程度在10%-20%以内奖惩系数为0.9，偏离程度超过20%奖惩系数为0.8。以临床科室门诊量奖惩系数计算为例计算奖惩系数如下表。

预算偏离程度 = (实际指标值 - 预算指标值) / 预算指标值 * 100

临床科室门诊人次奖惩系数

科室名称	实际门诊人次	预算门诊人次	偏离程度	奖惩系数
心脏外科	975	777	25.6	0.8
泌尿外科	8284	8710	4.9	1.1
口腔修复科	2091	2457	14.9	0.9
..

④ 计算各指标预算考核得分

预算考核得分=财务指标基本分值*预算指标完成率*激励系数*奖惩系数。其中计算正向指标（工作量指标）预算考核得分采用以上公式，计算其他指标预算考核得分不使用实际预算完成率，即预算考核得分=财务指标基本分值*激励系数*奖惩系数。

正向指标预算考核得分。选取临床科室门诊人次作为正向指标案例如下表。

临床科室门诊人次预算考核得分

科室名称	基础分	预算完成率 (%)	激励系数	奖惩系数	得分
心脏外科	10	125.58	1.2	0.8	12.06
泌尿外科	10	95.11	1	1.1	10.46
口腔修复科	10	85.10	1	0.9	7.66
..

负向指标预算考核得分。选取临床科室平均住院日作为负向指标案例如下表。

临床科室平均住院日预算考核得分

科室名称	基础分值	激励系数	奖惩系数	得分
烧伤整形外科	25	1	0.9	22.5
疼痛科	25	0.8	1.1	22
肾内科	25	0.8	0.9	18
..

不区分方向指标预算考核得分。选取医技科室诊次收费指标作为不区分方向指标案例如下表。

医技科室诊次收费预算考核得分

科室名称	基础分值	激励系数	奖惩系数	得分
放射科	30	1	0.8	24
心电图室	30	1	1	30
高压氧室	30	1	1.1	33
..

⑤ 计算各科室预算考核指标总得分

科室预算考核总得分 $F_{(x)} = \sum_{n=1} f_{(x)}$

其中， $F_{(x)}$ 代表各科室预算考核总得分， $f_{(x)}$ 代表各具体指标预算考核得分，n代表预算考核指标数量。

实际进行预算考核时，分别对临床科室及医技科室各考核指标得分汇总，并分析产生预算的差异及原因，落实差异责任，以最终的预算考核结果作为评价各科室工作绩效，进行奖惩兑现的依据。临床、以及科室预算考核总得分情况，如下表。

临床科室预算考核总得分情况

临床科室	门诊人次	出院人次	每门诊人次医疗收费水平	出院者人均医疗费用	药品收入占总收入比例	卫生材料收入占总收入比例	平均住院日	人员支出占医疗支出比例	卫生材料支出占医疗支出比例	总分	排名
基础分	10	10	10	10	10	5	25	10	10	100	
肛肠(疝)外科	9.9	11	9	11	10.8	6	27.5	11	11	107.2	1
儿科	11	11	11	10	8.8	4.95	25	10	9.6	101.4	2
心血管内科	11	8	10	11	8.8	4.4	25	8	9.9	96.1	3
...

医技科室预算考核总得分情况

医技科室	服务人次	诊次收费水平	卫生材料支出占医疗支出比例	卫生材料支出占医疗支出比例	总分	排名
基础分	30	30	20	20	100	
麻醉科(手术室)	33	33	22	22	110	1
心电图室	33	30	22	22	107	2
超声医学科	32.4	30	19.8	19.2	101.4	3
..

3. 预算考核实施关键

① 预算编制需要科室广泛参与并密切配合。

预算编制部门和被考核部门之间存在着很大程度的信息不对称，如果相互之间不进行充分的交流、反复的沟通和协商，而只是由预算编制部门简单地制定预算指标、下达预算任务，以此确定的预算目标往往缺乏合理性，也容易造成被考核科室对预算产生抵触情绪，将预算视为一种负担，不利于提高科室参与预算管理的积极性，不利于医院总体战略目标的实现。

② 科室需提高预算上报数据的真实性。

业绩导向与真实导向相协调型预算考核方案不仅考虑预算执行结果，还要将预算目标直接作为奖惩方案的考核基数，以督促科室尽可能提高预算准确性。因此科室需尽可能提高上报的预算数据的准确性，过度高估或低估预算都会影响最终的预算考核得分，进而影响科室预算考核绩效。

预算管理作为精细化管理的重要手段，通过事前缜密的规

划、事中及时管控、事后客观有效地绩效评价，可以为提升医院价值做出贡献。预算管理是个系统工程，也是个长期工程，虽然距离全面预算管理真正落实，并充分发挥作用还有较大差距，但是我院仍将有规划、有步骤、有侧重地持续推进各项工作逐步规范，持续推进管理理念和方法的不断升级，坚持不懈的推进全面预算管理落实到实处。

（五）管理会计助力医院绩效有效激励

国务院《“十三五”深化医药卫生体制改革规划》中要求建立科学有效的现代医院管理制度，建立符合医疗卫生行业特点的薪酬制度。2018年下半年我院开始实施绩效分配改革工作，切实体现“多劳多得、优绩优酬”，促使人员合理流动与优化配置，降低管理成本，让大家的劳动价值得到客观的体现和公正的实现。绩效改革对行政职能部门实行定岗定编和按照 36 因素岗位价值进行绩效评价，以调动行政后勤人员工作积极性，促进医院健康可持续发展，为医院发展提供内生动力。

36 因素职能部门绩效评价

职能部门作为医院管理部门，更应建立符合部门特点的绩效考核和管理机制，推动公立医院有效经济运行。现有医院职能科室绩效大都是按医院平均奖的一定比例提取后，在依职能科室系数和人员身份系数发放，绩效发放和科室人员数、人员身份有关，而与工作量无关，无论工作量是否增加，人员增加，科室绩效增

加，这种传统的行政职能部门绩效管理办法无法调动人员积极性，更不利于医院节约人力资源成本，进行精细化管理。

1. 管理会计方法介绍—— 36 因素职责价值评价

职能部门价值评价职能部门的工作不同于业务科室，工作的过程和结果很难用具体的数值衡量，通过职责梳理进行统一标准的衡量，使抽象的工作职责与具体的点数匹配起来，形成具有可比性的点数岗位，通过一定范围的测评，评出职能部门各个岗位的价值点数，分数排列出来，得出所有职能部门的岗位点数。

我院通过知识和技能、岗位所承担的责任、岗位所承担的风险、负荷压力、沟通能力、创新能力六个维度，学历要求、职称要求、工作经验等 36 个因素进行核定，总分 1000 分。通过 36 因素职位价值评价出的点数作为岗位的绩效点数。36 因素职位价值评价如下图。

36因素职位价值评价

因素	因素	值	合计
1.知识和技能	学历要求	25	200
	职称要求	25	
	工作经验	35	
	专业知识与技能要求	42	
	管理知识与技能要求	40	
	语言应用能力	33	
2.岗位所承担的责任	监督指导下属的责任	30	200
	内部协调的责任	39	
	外部协调的责任	31	
	资产控制的责任	30	
	对业绩指标承担的责任	37	
	对决策所承担的责任	33	
3.岗位所承担的风险	工作风险的易发生程度	37	200
	工作风险发生后果的程度	40	
	下属风险发生后所承担的责任程度	40	
	抵抗风险中所承担的责任轻重	33	
	对工作结果承担的法律责任	30	
	职业危害程度	20	
4.负荷压力	工作的变动性	40	160
	精神强度	30	
	基本工作量的大小	20	
	工作时间的不规律性	20	
	工作的紧张程度	20	
	工作均衡性	30	
5.沟通能力	工作涉及范围的广度	23	130
	工作涉及范围的深度	23	
	维持工作关系所需要花费的精力	22	
	沟通中的情绪掌控能力	28	
	沟通的频率	20	
6.创新能力	沟通的难度	14	110
	工作本身的程序化程度	11	
	所需要的应变能力	21	
	所需要的观察分析能力	30	
	所应具备的科研能力	17	
	所应具备的创新思维能力	19	
合计		1000	1000

2. 行政职能部门绩效体系

首先，确定职能部门科室系数。

根据实际工作内容进行细化，按核算单元管理。医院根据自身单位特点和发展规划，进行职能部门梳理，完善修订职能部门结构，并根据工作职责与内容规范完善部门二级核算单元，职能部门绩效管理实行按工作内容即核算单元核算法。部门核算单元举例。

财务处核算单元

部门	组号	核算单元组
财务处	1	财务处
	2	门诊收款处
	3	住院处

明确核算单元使命、职责。根据核算单位的使命、职责范围、职位结构、主要工作业绩、下一步发展规划进行详细阐述，明确科室职责范围与使命，激励科室完成本职工作的基础上为医院发展做更多贡献。

核算单元内容

核算单元内容	
部门介绍	科室使命
	职能范围
	职位结构
2018年主要工作业绩	工作量
	工作业绩
	创新点
2019年发展规划	重点工作
	年度绩效目标

第二，建立绩效评审专家库

建立一个由一个全院各层面代表组成的绩效评审专家库，绩效专家每年根据核算单位职责范围、完成的主要工作等进行核算单元打分，分数作为核算单元本年度的绩效系数。核算单元绩效系数实行年度动态调整，每年年初进行调整，动态的绩效系数更能促进职能部门持续提高效率、提升管理服务水平。

第三，编制职位说明书

职位说明书是每一核算单元具体工作的体现，通过职责使命、主要应负责任、具体职责、工作报告输出、工作协调关系、

任职资格、工作特点等把其独一无二的工作展现出来。职位说明书通过整理科室内部及科室之间的工作内容，理顺科室及上下游之间的关系，消除流程不畅通、效率低下的问题；强化工作规范化管理，通过明确各岗位具体任职资格、工作内容等规范职位管理。各岗位根据自身工作职责和内容，撰写职位说明书。

主管会计职位说明书举例

一、基本资料			
职位名称	主管会计	职位编号	
所在部门	财务处	职位定编	1
直接上级	财务处处长	代理人职位名称	收支核算岗
直接下级	无	直接下级人数	无
二、职责描述			
职位使命	审核记账凭证，并按时出具财务报告，上报年报、决算、预算等工作。		
主要应负责任			
职责模块	具体职责		工时占比
复核会计凭证	复核会计科目、金额总数及记账方向		30%
检查、考核	定期检查		20%
统计及上报数据	完成数据上报工作		20%
财务账套维护	新增科目设置等		5%
预算	预算上报与分解		15%

年报、决算	年报、决算	10%	
三、工作报告输出			
完成报表名称	提交部门	频率	完成日期
四、工作协作关系			
五、任职资格			
教育水平	本科及以上		
专业要求	会计学、财务管理等相关专业		
从业资格	中级会计师及以上专业技术职称		
工作经验	从事财务工作两年以上		
所需培训	会计继续教育、内部控制、财务管理等培训		
六、职位发展通道			
七、工作特点			
工作时间特征	偶尔加班（3-8天/月）、偶尔出差（3-8天/月）		

第四，人力资源部职位梳理

人力资源部根据医院职能部门提交的职位说明书，根据医院的整体发展以及学科的内涵建设需要进行职位梳理，及时发现职位交叉、职位缺失和职位错位等现象，并根据实际情况进行职位调整和规范，保证医院工作制度规范、流程流畅，确保医院战略目标顺利完成。

第五、定岗定编。

依据科室工作职责及各核算单元编制的职位说明书，结合医院五年前职能科室人员数及医院发展速度，分析各科室及各岗位工作内容及工时，设定科室岗位类别及基准期应配备人数，进行职能科室定岗定编。依据定岗定编后的岗位及编制核算科室绩效。

科室总绩效=Σ（岗位奖金×编制人数）

通过定岗定编可以解决工作不均工作效率消极低下、工作热情不高等问题，提高工作效率及科室内部凝聚力，降低人力资源成本。

第六，价值点数管理

岗位价值点数实行按岗管理，每 3-5 年重新进行一次岗位测评，进行岗位点数调整；人员实行按年管理，设定一定条件，符合条件的员工可以申请增加点数，激励员工通过提高自身专业技术和管理能力增加绩效。

第七，设定科室关键绩效指标

①设定职能科室关键绩效指标（KPI），

医院根据医院自身发展规划制定部分职能科室统一的量化关键绩效指标（KPI），如人均办公费增长率、人均培训费增长率、预算完成率、重点任务完成率等，除统一的 KPI 外，各职能科室根据科室自身情况制定其余科室 KPI，完成职能科室院级关键绩效指标（KPI）。职能科室关键绩效指标作为科室年终绩效考核的重要依据。

职能科室关键绩效指标范例（部分科室）

科室名称	级别	考核指标	权重	比例
财务科	院级	人均办公费增长率	10%	100%
		人均培训费增长率	10%	
		预算完成率	10%	
		重点任务完成率	20%	
	科级	工资、奖金发放及时性及准确率	15%	
		资金安全性	20%	
医院经济运行分析报告满意度		15%		
人力资源部	院级	人均办公费增长率	10%	100%
		人均培训费增长率	10%	
		预算完成率	10%	
		重点任务完成率	20%	
	科级	医护人员离职率	20%	
		人员考勤及时、正确率	30%	

②设定职能科室各岗位关键绩效指标（KPI）

职能科室由科室负责人根据各岗位职位说明书制定符合科室发展规划的各岗位关键绩效指标（KPI）进行绩效考核。职能科室各岗位关键绩效指标作为科室年终进行二次绩效分配的主要依据。

职能科室各岗位关键绩效指标范例（财务科）

岗位名称	级别	考核指标	权重	比例
主管会计	科级	论文、科研成果	10%	100%
		省、市、校、院级荣誉	10%	
		科室内部流程优化及管理建议	10%	

		出勤率	5%	
	岗级	账务审核及时性	20%	
		财务报告出具及时性	15%	
		预算收入、支出完成率	15%	
		决算完成及时性	15%	
收支核算岗	科级	论文、科研成果	10%	100%
		省、市、校、院级荣誉	10%	
		科室内部流程优化及管理建议	10%	
		出勤率	5%	
	岗级	账务处理准确性，财务处理出错率低于1%	25%	
		账务处理及时性，次月8日前完成账务处理	20%	
		出具财务报表全面及时准确	20%	

3. 思考与建议

①立足于医院的发展战略。

医院的科室、岗位及考核指标设计与医院的战略目标紧紧相连，有利于医院统筹大局更好的完成战略目标。职能部门是医院运营的保障者和护航者，只有各职能部门将层层分解的战略目标完成，医院的整体战略目标才能完成。绩效考核的宗旨在于推动管理者在激励考核中不断改进、不断完善，共同完成统一的目标。

②全员参与、全员管理。

职能部门对绩效考核的参与与认可是做好绩效管理的基础，在绩效管理的整个过程中推广全员认真参与、全员提意见的绩效管理，鼓励职能部门提建设性意见，对考核结果及时反馈，帮助科室解决存在的问题，提高工作效率，使职能部门接受、认同绩

效管理。

③绩效考核定期动态调整。

科室系数及岗位点数定期动态调整，考核指标不断完善、不断改进，绩效管理的目的不是对科室以往的表现进行评价，而是激励科室不断节约成本、提升效率，提高管理服务临床一线水平。动态调整的绩效考核更有利于调动科室工作积极性，挖掘管理潜力。

（六）管理会计助力完善医院内部控制

2006 年国家卫生部印发《医疗机构财务会计内部控制规定》，从财务视角对医院会计内部管理和控制进行了规范和明确。2012 年至 2017 年国家财政部又陆续出台了一系列配套法规文件，全面加强内部控制建设，为全国内部控制和管理指明了方向。内部控制作为提升医院管理水平的重要抓手，在提高医院整体运营效率、保障医院实现最佳经济效益等方面有重要意义。近年来，内部控制的重要性越发凸显，我院也逐渐对固定资产内部控制展开研究和探索，通过对固定资产投资立项与预算管理、采购流程、入账及计提折旧、维护保养、盘点核对、处置各环节进行风险分析，助力医院资产精益管理。

基于内部控制的公立医院固定资产管理探索

固定资产作为公立医院开展医疗服务、科研等活动的重要物质保障，近些年我院应用内部控制工具加强对固定资产管理进行了一系列探索。通过优化医院固定资产内部控制，加强固定资产

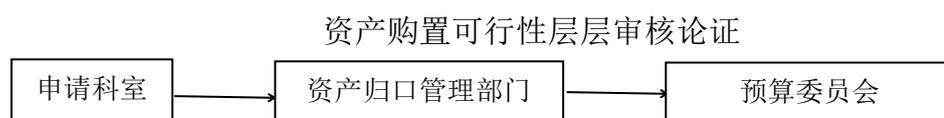
管理，强化预算约束，完善信息化建设和绩效评价考核，确保医院资产安全完整，提高固定资产使用效益，实现资产保值增值，进而帮助医院实现其运营和管理目标，达到社会效益和经济效益的统一。具体做法如下：

1. 完善内部控制，重视固定资产管理

从内部控制视角和流程规范固定资产管理，建立健全固定资产内部控制机制。针对不同对象从固定资产的采购、使用、维修、处置等各环节制定出科学、完整、有效的管控措施，形成各部门与各权责之间的制衡。转变思想，加强对固定资产管理的重视程度，通过制度的有效建立与严格执行，加以各部门的通力合作，切实提升固定资产管理水平。

2. 强化预算约束，确保控制有效落实

强化固定资产内部控制预算管理理念，制定的固定资产预算管理是与实际的资产管理相互配合的，以实际的资产和配置的标准来保障预算的准确，根据医院使用资源的情况来合理的安排预算，维护预算约束的刚性。完善资产购置可行性分析论证及评估机制，形成从申请科室、到资产归口管理部门、再到预算委员会对资产购置可行性层层审核论证的联动及风险防控制度，强化监督管理，提高固定资产采购的科学性。

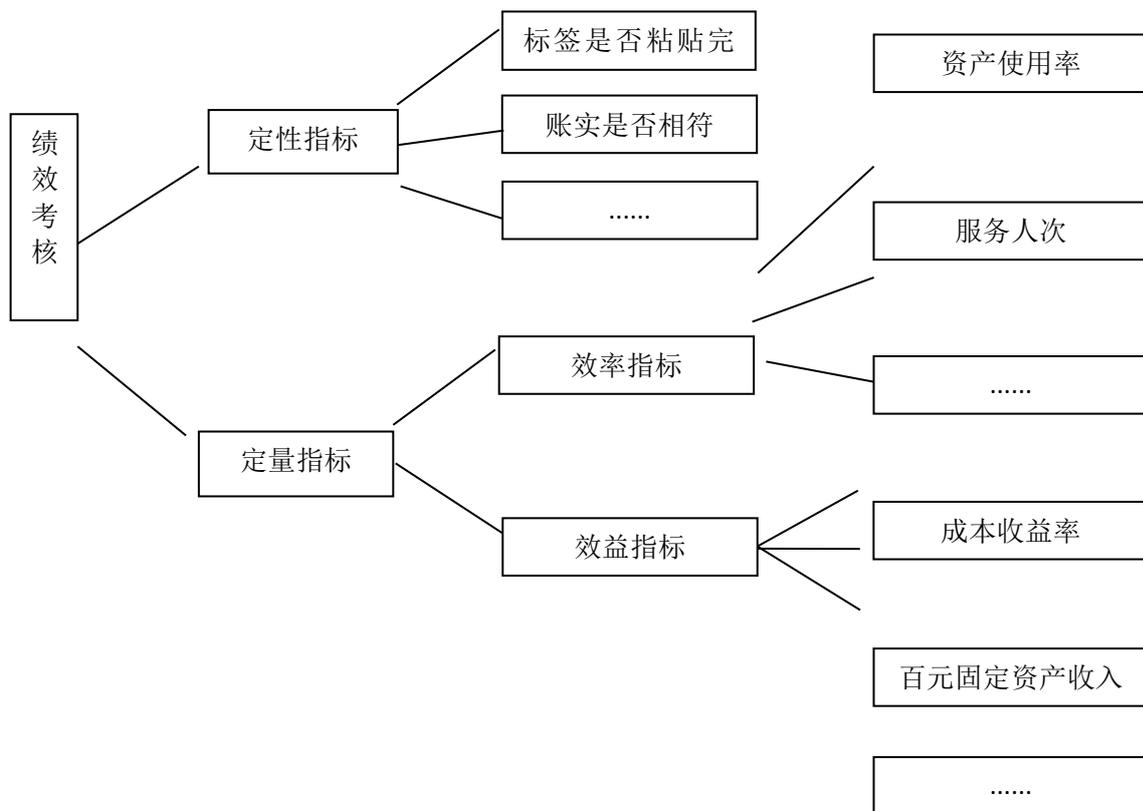


3. 全过程管控，实现资产动态管理

根据医院未来的发展目标及自身需求，在医院内部，邀请工程师扩展医院固定资产信息系统的性能，优化系统功能。对系统间的连接，拓展并设计好数据接口，避免形成“信息孤岛”，减少人工整理数据的可能性，提高工作效率。转变管理模式，建立涵盖可行性论证、预算编制、采购、验收、入库、维保、报废、评价等全过程的生命周期信息化动态管理模式，通过资产管理系统，医院各个部门能实现资源和信息的共享，进而全面掌握医院资产的分布和使用情况，促进资产合理配置。同时，将固定资产业务流程固化到信息系统中，能减少主观人为因素的干扰，增强固定资产管理的规范化、科学化。

4. 完善评价体系，提高资产管理效益

强化对医疗设备的成本效益分析，将固定资产管理纳入科室绩效考核中，建立固定资产绩效评价指标体系，实施绩效考核联动机制，确保绩效评价结果整改。从定性和定量两个角度对科室固定资产管理进行考核，定性方面通过盘点、抽查等方式实时跟踪，考核固定资产账实相符情况、标签是否粘贴完好等情况。定量方面考核资产使用率、服务人次等效率指标，以及百元固定资产医疗收入、成本收益率等效益指标。及时对绩效评价指标和制度进行分析，找出不足，将管理链条和制度条款进行有效延伸，促使绩效评价考核机制达到常态化、有用化、精准化、联动化。



第四部分 取得成效

（一）财务管理职能得到强化，财务管理体系更加完善

在总会计师领导下，医院培养一批能对会计理论知识进行灵活应用的专业管理会计团队，通过对会计核算内容的具体分析，对医院整体运营状况进行合理及时的分析及预测，为领导决策层提供财务数据依据，帮助医院实现低成本高效率运转。通过一系列管理会计工具在医院财务管理实际工作的具体应用，为医院发展实际过程用遇到的诸多经济管理问题，提出了有针对性的建设性对策和建议，得到医院管理层的采纳，进而为提高资金的使用效益、促进医院稳健发展注入了管理动力，也促进了医院财务管

理职能由会计核算向管理会计转变，医院财务管理职能得到进一步强化。也促进医院财务管理体系由单纯的财务核算，扩展到了财务核算、成本核算、预算管理、绩效管理、资产内控五位一体更加健全的现代化财务管理体系的形成。

（二）成本核算体系更加健全，充分当好领导“参谋助手”

通过管理会计的应用，充分利用信息化平台、优化指标、细化责任、强化内控、常化监督、深化考核等手段实现成本核算的“精、准、细、严”，实现成本管理的持续改进，为医院的决策分析提供有力依据。提高成本分析深度，督促科室加强运营成本控制。积极开展 DRGs 支付方式下的医疗服务项目、病种成本核算，健全成本核算体系，进一步提高成本分析深度。将成本控制范围由科室扩展到医疗服务项目和病种。从项目、病种成本的角度对科室成本的差异进行分析，寻找成本控制关键因素，为临床科室优化临床路径、规范诊疗行为，进行精细化成本管控提供核算依据，充分当好领导的“参谋助手”。

（三）全面预算管理有效落实，经济管理能力不断提升

通过全面预算管理的有效落实，将预算编制与医院重点任务有机结合，着力抓好预算执行进度，多措并举督导预算执行。建立健全预算执行分析，对产生差异的原因，对执行中存在的问题提出改进建议。完善预算考核，不断提高预算刚性约束，对临床和医技科室通过预算指标进行考核。并将考核结果与科室年终绩效挂钩，使职工、科室和医院形成责、权、利相统一的责任共同

体，充分发挥预算的激励和约束作用。通过对预算编制、审批、执行、调整等各个环节，经济管理能力不断提升。

（四）改变传统绩效分配模式，充分激励人才潜能发挥

通过绩效领域的管理改革，定部门、定编制、定岗位、定职责、定考核指标，使“单位人”变为“社会人”，打破了原先的“大锅饭”分配制度，更有利于人才潜能的充分激励和释放，促进医院树立大人才观念，也更有利于医院进行合理配备人才队伍，提升人才素质。依托科学合理的岗位设置管理，通过政策吸引人、管理机制激励人，打造一个结构年龄比例合理的高素质人才梯，提升医院管理及运营效率，深化医院管理体制改革，促进医院良性健康运营发展。经过绩效分配改革一年的运行，成效初步显现，医院收支结构进一步优化，重点考核指标趋于良好。2019年前三季度半年药占比（不含中草药、靶向药品）27.31%，同比降低0.88个百分点，达到医改控制标准以下。百元医疗收入卫生材料消耗同比降低0.05个百分点。平均住院日同比降低0.3天。

（五）建立动态资产管理模式，资产管理更加科学规范

建立动态的资产管理模式，从内部控制视角和流程，对医院固定资产管理进行了规范，建立健全固定资产内部控制机制。根据医院使用资源的情况来合理的安排预算，维护预算约束的刚性。完善资产购置可行性分析论证及评估机制，建立生命周期的信息化动态管理模式实现全过程管控和信息共享。将管理链条和

制度条款进行有效延伸，促使绩效评价考核机制达到常态化、有用化、精准化、联动化，实现全过程管控和信息共享。将固定资产业务流程固化到信息系统中，能减少主观人为因素的干扰，增强固定资产管理的规范化、科学化。

第五部分 经验总结

（一）成功的关键因素

1. 理念转变，充分利用管理会计工具

首先需要树立全新理念，深入分析和了解管理会计的特点和内涵，朝向精细化管理方向发展，树立全新管理目标。其次，要充分利用管理会计工具。其一：要做好预算管理相关工作。医院要动员全体工作人员参与到预算编制工作中，建立完善的编制制度，在制度编制好后，交由财务人员进行审核，尽量保证预算编制中信息和数据的精细化和准确化，避免后续对预算调整降低效率，提高预算编制的刚性约束力。而后也需做好反馈和执行工作，利于站在整体角度及时发现预算执行期间存在偏差问题，及时完善和改进。其二：贯彻精细化管理理念，对成本进行精细化管理，如可以利用精细化目标成本法及作业成本方法等开展管理工作，提高医院成本管理利益，增强成本控制力度，把医院发展中全部成本相关内容纳入到成本管控中，进而保证医院成本控制和管理以及核算内容的全面性，确保了成本数据的有效性和真实性，为医院的后续决策工作提高有效依据。

2. 人员转变，财务会计向管理会计转型

在新医改背景下，医院进行有效调整，建立独立专业的管理会计团队，培养专业管理会计人才团队，管理人员要根据医院发展实际情况进行相应的专业技能和知识培训，紧跟国内外管理会计的最新研究成果，主动积极组织调研研究，邀请专业管理团队对管理会计人员进行定期培训，提高管理会计人员的整体素质，培养全国经济管理领军人才，并引导财务管理人员深入单位各个环节实践，培养实务性的管理人才。对管理工作人员进行教育培训，引导其从传统的核算工作和记账手段向管理型会计和分析型会计方向发展，在实践环节提高对管理会计知识和实际应用教育，切实为财务会计向管理会计转型做保障。加强会计人员培训教育，不断提高会计人员综合素质和业务能力，促进会计人员由财务会计向管理会计转变。

3. 工具转变，提高医院信息化的水平

随着信息化技术和大数据技术不断发展，财务数据信息共享对医院管理会计发展起到至关重要的作用。医院应建设综合运营管理平台（HRP），通过将管理会计的理念、方法、制度、流程信息化，将物资、药品、资产、人力、合同等信息系统与财务系统进行串联，实现数据互联互通确保数据的自动传递，减少数据传递壁垒，及时获取反映医院运行质量和效率情况的量化数据和指标，发挥人、财、物的综合运营管理整体效益，为医院实时动态开展运营管控与监督提供决策支持，提高财务管理工作效率。

（二）管理会计应用打算

1. 改进管理方式，提升医院软实力

随着当前医疗体制改革的不断深入，医院管理工作越来越重要。一方面，医院作为疾病治疗、预防的公益性事业单位，需不断强化其社会责任感，以提高社会公益性为己任；另一方面，医院作为需独立核算经济活动的社会组织，亦面临着如何提高核心竞争力并同时实现最大化医院经济效益的挑战，通过定员定岗加强岗位设置的合理性，节约人力成本；通过加强成本核算，探索公立医院单病种成本核算，最大限度控制医疗成本；通过保证医疗质量，避免医院纠纷，增强医院医疗实力；通过提高服务和医疗质量水平，建立良好的医院信誉。医院通过管理会计探索与实践，有利于加强医院管理，提高经济效率，提升医院软实力，为医院更好发展奠定基础。

2. 加强人才培养，建设高素质财务队伍

提高财务人员整体业务水平，逐步建立一支高质量、高效率的财务队伍，为医院的高效运行提供保障加强财务处人员梯队建设。制定培训计划，组织业务学习，加大年轻会计人员敬业精神、主人翁意识、管理理念、业务技能、质量观念、工作作风等方面的培训学习力度，每年组织财务人员业务知识培训与技能大赛。让财务人员既懂得会计专业知识，又懂得管理会计方法理念，参与医院经营管理全过程中，为医院发展提供预测、决策、规划、控制等方面的合理建议。

3. 完善内部控制，提高财务工作质量

进一步加强内部控制制度建设，加强风险防控，提高财务工作质量。通过建立完善的定期学习机制，制定标准化工作流程，提高各岗位之间的配合与衔接，建立 AB 岗机制，保证财务工作及时高效完成；建立定期轮岗机制，实施不相容岗位分离，提高风险防控意识。通过加强会计控制、授权审批控制和实物控制，对医院经济业务流程的全过程管控，维护医院资产安全完整，保证会计信息准确，进一步提高财务工作质量。

4. 加强信息化建设，助力管理会计高效发挥

财务会计朝向管理会计转型期间，需大力引进信息技术，做好信息化建设工作，可以为后续的财务会计朝向管理会计的转型提供技术保障。同时为医院长远发展奠定坚实基础。加强医院信息化建设，将管理会计思想融入医院信息化建设中，搭建综合运营管理系统，提高医院经济运营核算效率。建立决策支持系统，实现经济运营分析智能化。实现财务核算、成本分析、预算管控、物流分析、管理决策、临床决策分析实时化，提高医院数据分析的及时性和高效性，促进医院运营管理分析一体化、精细化和智能化。通过财务管理的信息化建设，促进医院管理会计职能的高效发挥。