

· 卫生管理 · doi:10.3969/j.issn.1671-8348.2019.08.042

网络首发 http://kns.cnki.net/kcms/detail/50.1097.R.20190327.1316.057.html(2019-03-27)

基于新医院财务制度的护理服务项目成本核算及分摊机制研究*

李 利, 苟正军, 郑思琳[△]

(西南医科大学附属医院护理部, 四川泸州 646000)

[中图法分类号] R47

[文献标识码] B

[文章编号] 1671-8348(2019)08-1433-04

护理成本是指在护理服务过程中活劳动和物化劳动消耗的货币价值, 护理成本核算是医院成本管理的重要组成部分^[1]。在新医改背景下, 国家提出医疗服务价格改革, 要建立以成本和收入结构变化为基础的价格动态调整机制。但目前, 国内护理成本核算研究的文献数量处于波动状态, 近年呈下降趋势, 其中理论研究占主导, 实践研究较少, 研究的地域差异性大, 且大部分还局限于护理服务项目直接成本核算方法研究^[2-7], 对护理服务特色的间接成本分摊研究尚处于空白, 且尚未建立规范、标准的护理成本核算指标体系^[8]。本文基于 2012 年财政司修订的新医院财务制度对成本核算及分摊的规定, 按照全成本核算原理, 根据护理服务劳动特点, 选取合适的分摊参数, 对成本进行分项逐级分次结转三级分摊后, 最终测算到项目成本, 并探讨护理服务项目成本核算及分摊新思路, 并为政府价格管理部门提供建议。

1 资料与方法

1.1 一般资料 本次研究选择了四川省某三甲综合性医院, 开放床位 3 200 张, 全院病区护士 1 119 名, 全院病区护士与实际开放床位比为 1 : 0.35。采用回顾性调查, 以调查样本医院 2016 年度财务报表及医院、医务、总务、人事等部门资料记录, 并在医疗服务项目成本核算与分摊中采用并参照以下报表及收费标准。(1) 医院财务报表; (2) 医疗机构科室成本基本情况报表; (3) 门急诊工作量年报表; (4) 住院工作量年报表; (5) 医疗服务价格项目使用频次年报表; (6) 住院病案首页年报表; (7) 《四川某市医疗服务项目汇编》。

1.2 理论依据

1.2.1 《新医院财务制度》医疗服务项目成本核算及分摊规定 2012 年全国实施新《医院财务制度》重点强化了对成本管理的要求, 新制度规定, 成本核算一般应以科室、诊次和床日为核算对象, 三级医院及其他有条件的医院还应以医疗服务项目、病种等为核算

对象进行成本核算。且将科室划分为临床服务类、医疗技术类、医疗辅助类和行政后勤类四类, 并规定项目成本核算, 以各科室开展的医疗服务项目为对象, 归集和分配各项支出, 计算出各项目单位成本的过程。核算办法是将临床服务类、医疗技术类和医疗辅助类科室的医疗成本向其提供的医疗服务项目进行归集, 并要求科室成本本着相关性、成本效益关系及重要性等原则, 进行三级分摊, 分摊参数可采用人员比例、内部服务量、工作量、业务收入、收入、占用资产、面积等选择^[9]。

1.2.2 护理成本核算对象 护理成本核算对象是实行成本核算的基础, 指确定护理成本费用由谁承担的问题。护理工作具有操作性强、不同科室及病种中同一护理项目的变化不明显等特点, 项目成本核算可根据不同护理项目对护理的人力、物力、财力投入情况进行核算, 反映出某一护理项目的经济效益和社会效益, 以及该项服务的工作质量、管理水平、工作效率等, 也可进一步考察科室、护理单元的经营管理水平^[9]。这样既符合护理工作的特点, 也有利于护理管理者用经济学观点指导护理决策, 进行成本管理。

1.3 研究方法 将医疗服务成本核算分为三个层次: 医院成本核算、科室成本核算和医疗服务项目成本核算, 并统计 2016 年的数据, 按人员比例、工作量、业务收入参数分项逐级分摊。

1.3.1 第一级分摊 将管理费用按医疗辅助类、医疗技术类、临床服务类科室的人员占医院总人数的比例进行分摊, 分摊参数为人员比例(护士配置按床护比为 1.00 : 0.35); 计算公式如(1.1)、(1.2)所示:

$$\frac{\text{各类人员}}{\text{进行管理费用分摊所有类的人员总数}} \times \text{管理费用} \quad (1.1)$$

$$\frac{\text{各科室人员数}}{\text{进行管理费用分摊所有类的人员总数}} \times \text{管理费用} \quad (1.2)$$

* 基金项目: 四川省发改委重点课题基金资助项目(ZH2015043)。科护理研究。 [△] 通信作者, E-mail: 1400223549@qq.com。

作者简介: 李利(1973—), 副主任护师, 本科, 主要从事护理管理、妇产

以一级护理为例,首先从“医疗服务项目使用频次年报表”中筛选出所有发生了一级护理的科室,均为临床服务类科室。其中,内科片区 9 个,外科片区 12 个,其他片区 11 个,共 32 个科室。在计算这些科室的全成本时,将全院的医疗技术、医疗辅助及管理成本以人员比例分摊到这些科室,计算出涉及一级护理各科室应分摊的管理费用,按此方法对每个涉及的科室进行一级分摊,形成“一级成本”。见表 1。

1.3.2 第二级分摊 将医疗辅助类科室产生的直接与间接成本即医疗辅助类科室全成本,按医疗技术类、临床服务类科室的工作量占医院总工作量收入的比例进行分摊;分摊参数为工作量,计算公式如(1.3)所示:

$$\frac{\text{各类工作量}}{\text{医疗辅助全成本分摊所有类的工作量总和}} \times \text{医疗辅助全成本} \quad (1.3)$$

计算出各涉及一级护理科室应分摊的医疗辅助全成本,分摊公式如公式(1.4)所示:

$$\frac{\text{各科室工作量}}{\text{医疗辅助全成本分摊所有类的工作量总和}} \times \text{医疗辅助全成本} \quad (1.4)$$

计算出一级护理的“二级成本”;见表 2。

1.3.3 第三级分摊 将医疗技术类科室产生的直接与间接成本即医疗技术类科室全成本,按临床服务类科室的业务收入占全院业务收入的比例进行分摊,分摊参数为业务收入,分摊公式如(1.5)所示:计算出一级护理科室“三级成本”,见表 3。

$$\frac{\text{各科室业务收入}}{\text{全院业务收入}} \times \text{医疗技术全成本} \quad (1.5)$$

1.3.4 一级护理项目成本计算 (1)根据科室全成本减去药品费及卫生材料费,计算出科室的医疗服务项目总成本;(2)从医疗服务项目使用频次年报表中提取各科室一级护理的价值(一级护理的单价×频次的数值)及各涉及一级护理科室所有医疗服务项目的总价值(科室各医疗服务项目单价×频次后的汇总数值),计算出各科室一级护理的价值占比;(3)将各涉及一级护理科室的测算成本(医疗服务项目总成本)乘以其一级护理的价值占比,计算出一级护理在这些科室中应分摊的成本;(4)将一级护理在这些科室中分摊的成本除以各科室一级护理的发生频次,计算出各科室一级护理的单项成本;(5)最后再加权平均即可计算出医院一级护理的单项成本。计算结果见表 4。

表 1 一级护理以人员比例分摊的一级成本表(元)

项目	临床服务类				医疗技术	医疗辅助	管理费用	合计
	合计	内科片区	外科片区	其他片区				
人员数(n)	2 440	341	333	445	478	363	—	3 281
直接成本(元)	129 685.66	31 574.67	39 026.39	19 215.11	33 626.38	5 623.37	11 423.82	180 359.23
间接成本(元)	8 495.62	1 187.31	1 159.45	1 549.4	1 664.31	1 263.90	—	11 423.82
小计(元)	138 181.28	32 761.98	40 185.84	20 764.51	35 290.68	6 887.27	—	180 359.23

—:此项无数据

表 2 一级护理以工作量分摊的二级成本表(元)

项目	临床服务类				医疗技术	医疗辅助	管理费用	合计
	合计	内科片区	外科片区	其他片区				
工作量(次)	82 697	58 408	65 427	32 424	117 956	—	—	200 653
间接成本(元)	2 838.52	2 004.8	2 245.72	1 112.96	4 048.75	—	—	6 887.27
小计(元)	141 019.80	34 766.78	42 431.56	21 877.47	39 339.43	—	—	180 359.23

—:此项无数据

表 3 一级护理以业务收入分摊的三级成本表(元)

项目	临床服务类				医疗技术	医疗辅助	管理费用	合计
	合计	内科片区	外科片区	其他片区				
业务收入(元)	—	41 588.62	55 403.68	28 892.36	—	—	—	—
间接成本(元)	39 339.43	8 153.74	10 862.28	5 664.55	—	—	—	—
合计(元)	180 359.23	42 920.52	53 293.84	27 542.02	—	—	—	—

—:此项无数据

表 4 一级护理项目成本表

医疗机构 科室名称	成本总计 (元)	卫生材料费 及药品费(元)	测算成本 (元)	一级护理价值 (元)	科室医疗服务 项目总价值(元)	价值 占比(%)	频次 (n)	单项目 成本(元)
内科片区	42 920.53	20 659.05	22 261.46	1 343 537.00	41 845 779	3.21	103 349	69.16
外科片区	53 293.83	26 248.97	27 044.87	1 937 945.30	78 575 220	2.47	116 004	57.50
其他片区	27 542.03	8 299.48	19 242.55	1 018 797.00	46 842 807	2.17	78 369	53.40
一级护理项目成本	—	—	—	—	—	—	60.02	—

—:此项无数据

以上结果可见:病区护士与实际开放床位比为 1.00 : 0.35,一级护理所耗费的成本为 60.02 元。按以上方法及参数,如以《三级综合医院评审标准(2011 年版)》规定的病区护士与实际床位比至少达到 0.4 : 1.0 测算,结果为 60.71 元;以《中国护理事业发展规划纲要》(2016—2020),对三级综合医院规定的病区护士总数与实际开放床位比不低于 0.6 测算,结果为 69.48 元。

1.4 统计学处理 基于新医院财务制度下的计量经济学成本、实证研究法,类成本比值法,采用 Excel2003 进行数据处理,分析方法主要包括差额分析、描述性分析等。

2 结 果

2.1 一级护理成本与药品零加成前、药品零加成后价格比较 四川省某市医疗服务收费价格规范规定,三级甲等医院的一级护理收费标准,在药品零加成前为 10 元/d,药品零加成后补偿调整为 25 元/d。本研究结果显示:一级护理按 1 : 0.35、1 : 0.40、1 : 0.60 床护比测算,实际成本分别为 60.02 元、60.71 元、69.48 元,而随着床护比的增加,实际成本没有太大差别;在药品零加成前收费标准只占实际成本的 14%~17%,差额占实际成本的 83%~86%,标准远远低于成本,药品零加成后收费标准只占实际成本的 35%~45%,差额占实际成本的 58%~64%,虽然标准与成本间的差别有所减小,但仍低于成本,未体现护理人员的劳动价值。

表 5 某市收费标准与核算成本比较

床护比	一级护理 成本(元)	收费 标准(元)	差额 (元)	收费标准占实 际成本比例(%)	差额占实际 成本比例(%)
药品零加成前					
1 : 0.35	60.02	10	50.2	0.17	0.83
1 : 0.40	60.71	10	50.71	0.16	0.84
1 : 0.60	69.48	10	59.48	0.14	0.86
药品零加成后					
1 : 0.35	60.02	25	35.2	0.42	0.58
1 : 0.40	60.71	25	35.71	0.41	0.59
1 : 0.60	69.48	25	44.48	0.36	0.64

3 讨 论

3.1 我国护理成本核算现状 国外已有较为先进的护理干预系统和计算机软件,实现较为全面的护理成本核算。并与同期护理收入相比,核算护理业务的损益^[10]。我国长期以来护理服务从属于医疗服务,护理服务项目设立不全,标准远远低于成本,缺乏对护理成本核算的研究机构和人员,护理成本核算起步晚,研究发展缓慢,应用实践能力较弱,核算体系不健全,有待进一步完善^[8,11-12]。

尽管长期以来护理管理者一直呼吁,护理服务项目价格未能体现护理人员的价值,但在实际定价中,即使药品零加成后进行补偿调整,价格与价值之间仍存在缺口没有得到合理解决。虽然护理研究者对护理成本从不同角度进行探索^[13-14],但仍只停留在学术探讨阶段,并没得到政府价格管理部门的推广应用。

3.2 构建《新医院财务制度》下护理服务劳动特点的成本核算及分摊机制 2012 年财务司为配合新一轮医改,修订并实施了新《医院财务制度》,重点强化对成本管理要求,并对成本分摊的流程做出了明确规定。2016 年 3 月,国务院办公厅印发《关于促进医药产业健康发展的指导意见》(国办发〔2016〕11 号)指出:要积极稳妥推进医疗服务价格改革,建立以成本和收入结构变化为基础的价格动态调整机制,逐步理顺医疗服务比价关系。本文遵循新医院财务制度规定,建立适合我国国情及护理劳动服务的护理服务成本核算及分摊机制,形成系统化、规范化、标准化护理成本核算体系,真正明晰护理项目盈亏状况,指导护理服务项目比价关系调整、建立以护理成本和收入结构变化为基础的价格动态调整机制,使护理项目回归合理价值区间。

3.3 利于护理服务项目成本核算统一方法,统一参数,统一实施 医疗服务项目成本的核算与分摊提供口径一致,才有可供验证的、有力的基础数据,才能进行成本分析,成本控制,提高成本效益^[15]。间接成本的分摊是成本核算的关键,只有合理地分摊间接成本才能保证核算的合理性、公平性,虽然新《医院财务制度》进一步强化了成本核算,但只是提供概念性框架,

对分摊参数没有统一规定,分摊参数选择是成本核算中不可回避的难点,其公平合理性直接影响数据可比性,因不同分摊参数产生不同分摊结果,因此分摊参数需要结合成本要素的性质来确定。

护理服务与医疗服务不是从属关系,因此,有必要按其成本要素性质来确定服务成本,一直以来,护理服务项目间接成本的归集是护理成本研究的难点,如何科学选择分摊参数,尚处于空白点^[11-16]。本文按照新《医院财务制度》对成本核算及分摊的规定,按照全成本核算原理,结合护理服务劳动特点,选取人员比例、工作量、业务收入参数来进行分摊,在对护理间接成本分项逐级分次结转分摊后,进一步测算出护理服务项目成本,对护理成本核算与成本分析的应用研究强,利于护理项目成本核算时能统一方法,统一参数,统一实施,使核算的结果具有社会公允性,数据具有可比性,并为价格部门制订合理的护理服务价格、医保机构确定支付标准提供科学的依据。

3.4 促进护理人力资源合理配置和有效利用 在医院的发展进程中,人力成本并不是控制的越低越好,需严格按照实际发展需求合理与科学设置岗位,并遵循以人为本的原则,发挥人的积极性与创造性,让人力资源得到有效利用,才能使医院人力成本获得更高的收益,促使医院有序发展。护理服务过程中应加强经济体系、经济规律的认识,最终达到合理配置护理资源的目的。本文结果显示:全院的人员经费占总成本的比例为 26.84%,护士的人员经费占总人员经费的比例为 30.21%,护士的人员经费所占总成本的比例仅为 8.11%,当床护比增大到 1:0.40、1:0.60 时对总成本实际的影响仅有 1.16%、5.79%,最终分摊到项目上没有显著性差异,因此合理的岗位配置也并不是护理项目成本提高的决定因素。目前,护理人员特别是高学历、高素质的人才严重缺乏,医院应结合收益和费用的配比原则,合理增加护理人力资源配置,提高床护比,促使护理人力资源有效利用,为患者提供更多优质护理,创造最大的社会与经济效益,推动卫生体制改革。

参考文献

[1] 刘则扬. 护理经济学概论[M]. 北京:中国科学技术出版

社,2002.

- [2] 华龙春,王晨霞,杨琴,等. 护理服务人力成本影响因素质性研究[J]. 西北民族大学学报(自然科学版),2017,38(4):85-88.
- [3] 曾繁丽,叶和梅,罗霁茵. 重庆市某三级医院外科系统一级护理成本核算[J]. 重庆医学,2016,45(15):2156-2157.
- [4] 叶和梅,刘丽萍,徐鸿,等. 我国公立医院护理服务项目成本的相关研究[J]. 重庆医学,2014,43(4):502-504.
- [5] 胡芬,朱小平,张春华. 湖北省三级医院等级护理成本调查与思考[J]. 护理研究,2013,27(7):2095-2097.
- [6] 张春华,朱小平,刘文非,等. 二级医院等级护理服务成本核算的价值规律研究[J]. 护理学杂志,2013,28(2):22-25.
- [7] 朱小平,王燕,胡芬,等. 湖北省一级医院等级护理实际成本测算与分析[J]. 护理学杂志,2011,26(24):4-6.
- [8] 华龙春,王晨霞,马玉霞,等. 我国护理成本核算相关研究文献计量学分析[J]. 护理管理杂志,2018,18(3):214-217.
- [9] 王振宇. 新医院财务会计制度详解与务实操作[M]. 北京:中国财政经济出版社,2011.
- [10] DOCHTERMAN J M, RULECHEK G, HEAD B, et al. Determining cost of nursing interventions: a beginning [J]. Nurs Econ,2001,19(4):146-160.
- [11] 宋雁宾,吴雁鸣,刘则扬,程凌燕. 护理服务成本核算研究体系的思路与模型[J]. 护理研究,2004,18(8):1317-1319.
- [12] 马玉霞,王晨霞,郭裕临,等. 基于 Web of Science 的护理成本研究的文献计量学分析[J]. 西北民族大学学报(自然科学版),2015,36(3):79-84.
- [13] 宋雁宾,刘则扬. 影响护理操作成本因素的探讨[J]. 解放军护理杂志,2007,24(13):11-13.
- [14] 马瑞英. 对我国护理成本核算方法的探讨与思考[J]. 护理学报,2012,19(10):34-37.
- [15] 程薇. 医院成本管理[M]. 北京:经济科学出版社,2012.
- [16] 李馨,党晓伟,苗玉东,等. 护理成本核算的国内外研究进展[J]. 河北医学,2016,22(9):1579-1581.

(收稿日期:2019-01-18 修回日期:2019-02-15)