

## ◁ 经济管理 ▷

## 公立医院卫生材料成本精细化管理的实现路径研究\*

张琳琳, 解晓燕, 陈芷欣, 胡丹  
(中山大学附属第一医院, 广州市 510080)

**【摘要】** 作为精细化管理的具体手段之一, 成本核算为医院实现降本增效的管理目标提供了动力。卫生材料是医疗服务活动的基本要素, 在医改趋势下已然成为经济管理的主要对象, 补足其管理短板, 是优化医疗资源配置, 提升社会效益的根本保障。笔者以广州市某三甲医院经济管理体系下的卫生材料成本核算模式为分析主体, 以其核算精细化的探索进程和管理应用为推进, 在综合指标的客观评价下, 揭示成本精细化管理措施实施后的作用成效, 论证这一实施路径在医院高质量发展中的适用性、针对性和有效性。

**【关键词】** 卫生材料; 成本核算; 精细化管理; 效果评价

**【中图分类号】** R197 **【文献标识码】** B **【文章编号】** 1672-4232(2024)05-0079-04

**【DOI编码】** 10.3969/j.issn.1672-4232.2024.05.023

当前, 医疗行业竞争重点逐步从注重规模与投入的外延扩张向重视结构优化和高质高效的内涵建设变迁<sup>[1]</sup>。医院在适应经营模式转变的形势下, 为平衡好患者费用合理与医院成本效益间的关系, 体现公立医院的公益性原则, 亟需开展自我分析, 加快补齐管理短板与弱项, 对人、财、物、技术等核心资源进行科学配置和有效使用, 向精细化管理要效益<sup>[2]</sup>。

在医院运营有效性的探索中, 精细化管理理念常被嵌入于过程控制, 用于对战略和目标进行分解、细化和落实, 让医院的战略规划部署能够精准贯彻到每个业务、职能层面并发挥效用<sup>[3]</sup>。成本核算是精细化管理的重要支撑, 核算数据的精细化有助于对医院经营活动中资源投入的合理性、产出效率的稳定性客观评价, 在经济效益原则下提供精准的决策支持。

卫生材料是业财两端重点关注的要素, 因其资产体量大, 品规类目多。近年来随着国家取消医用耗材加成、推行阳光采购、集中带量采购等政策的实施, 医院卫生材料从原来的利润项转变为成本项, 一定程度上增大了医院的经济压力<sup>[4]</sup>。作为医院中流动性较强的实物资产, 卫生材料全流程管理包括了采购、库存、医疗、财务、信息等环节, 但实践中仍存在积压、浪费、流失、短缺、计费混乱、预算控制力不足等问题。在学术界的探索进程中, 尽管相继提出加强物资管理信息化建设、持续完善内部控制制度、强化各级库房管理职责等解决措施<sup>[5]</sup>, 但鲜有从成本视角深入管理应用层面, 以具体案例对其中的作用机制进行取证研究。本文的案例对象A医院, 立足于医院自身发展的局限性和可行性, 按照精细化管理的要求, 建立由财务主导的科室医疗成本核算体系并深入卫生材料成本分析领

域, 在降本增效的目标下推动各职能管理、业务服务环节的优化。

## 1 卫生材料成本精细化管理的顶层设计解析

A医院为广州市某三甲公立医院的分院区, 现实行财务独立核算, 在管理规划上更体现因地制宜的特点。此前, A医院采用的是“分级结转”科室成本核算工作流程, 因历史原因, 核算设计相对基础, 在核算单元的划分、分摊标准的设定以及分摊方法的选取等方面精细化程度不足, 面对政策变革和经济下行的压力, 逐渐暴露出以下问题: (1) 无法建立科学、全面的成本分析体系, 数据的决策有用性受限; (2) 难以与其他管理模块有效结合, 导致跨部门流程协调性不足; (3) 职工信任度不高, 成本控制意识难提高, 影响资源使用效率。

2019年, A医院决定试行成本精细化管理, 考虑A医院在卫生材料管理和使用上存在较突出的行业共性问题, 因此将卫生材料成本作为首个管理对象。进一步地, 在原科室经济核算体系基础上, 从体现医疗服务价值、明确经济责任的角度, 组建管理小组主导卫生材料成本管理精细化, 实现从“以领代支”到“以耗计支”成本核算模式的转变<sup>[6]</sup>, 并通过绩效考核体系进行结果反馈, 引导各单元提升资源管理效率。总体思路及主要特点概括如下。

### 1.1 促进业财融合

业财融合的目的包括实现量大、面广的业务数据和财务数据的同步、同源与统一, 综合这一理念, A医院搭建的卫生材料“以耗计支”成本核算精细化模式旨在发挥出数据集成并具有中转效能的作用, 其在收入

\*基金项目: 广东省卫生经济学会指令性课题(2021-WJZL-04)

口径选取贴合医疗实际的医院信息系统数据,在支出口径沿用财务账面数据;并分别从收支口径对卫生材料按品类进行划分、溯源,理清两类数据的稽核关系,从而构造起科室收入与全成本核算的新型数据信息流;同时,以该数据信息流为线索,充分发挥数据共享的管理效用,整合物价收费准入与过程控制、业务科室耗用、资产部门管理、会计核算岗对账与记账、成本与绩效管理岗组织经济核算等各运营功能模块,构建起业务运行、核算组织、运营管理的集成模式,助力业务与财务的双向融合。

### 1.2 贯彻责任成本

责任成本核算的对象是各责任中心,要求贯彻收支支配比的原则。对此,A医院按照业务科室在医院运营中的功能定位划分两类经济责任单元,界定临床科室为效益中心、医技科室为成本中心。在收入主体上,进一步根据科室在医疗服务中承担任务的不同,划分发票科室(就医结算票据指向科室,一般为患者挂号/住院科室)、开单科室、执行科室,分别对应门诊接诊/住院收治、开立医嘱、执行医嘱环节,明确收入归属于末级临床科室的口径。成本主体方面,重点关注科室合作参与的业务模块,分析成本动因进行成本溯源,强调成本责任主体应遵循“谁受益、谁承担”原则。如此,使收入与成本负担主体相对应,在更精细化的层次上实现收支支配比。对“零加成”的可收费卫生材料而言,更促使耗用端与领用端的责任主体相统一,从而以一种简明的拟合方式解决卫生材料核算周期性收支不配比的问题。

### 1.3 回归资源本质

卫生材料种类繁多,价值高低不一,应用场景多样,将卫生材料费用作为一个成本项目参与分配,由于包含的资源内容过多,容易造成成本信息扭曲。A医院在设计核算体系之初,即借鉴作业成本法对成本计算对象层次划分的思维,对卫生材料成本进行几个维度的分类:横向维度上,按照归口管理部门和管理模式分类,界定设备部门和药剂部门的管理范畴,并进一步区别出入库管理模式;纵向维度上,按照使用科室、结合业务环节分类,明确卫生材料成本的最终流向和形式;同时从物价维度,按单独收费与否将卫生材料划分为计费与不计费类型,使计费材料与该材料收费项目对应,不可计费材料与业务关联的医疗服务收费项目或工作量指标对应,进而识别资源动因。

## 2 卫生材料成本精细化管理的探索

A医院成本精细化管理的目标是按照权责一致原则评价科室资源的投入产出效率,并通过绩效考核等

方式促使各单元根据收入规模控降成本,或在目前的成本水平下增加产出,从而以点带面,促进医院运营管理水平提质增效。因此,实施有效的精细化管理,在做好核算体系顶层设计的同时,还要从可行性的角度,立足于核算对象的特殊性质,围绕医疗业务实质和管理难点进行布置。

### 2.1 核算精细化

2.1.1 归集路径细化。由于部分可收费材料领用主体和耗用主体不一致,使得在原“以领计支”核算体系下,权责一致的考评效果有所弱化。A医院对此通过细化归集路径,提高直接计入成本比重的方式解决<sup>[7]</sup>。以手术麻醉科为例,作为医院的平台科室,手术麻醉科领用的卫生材料具有种类多、价值高的特点,并主要为临床科室术中使用,在既往核算模式下,手术麻醉科领用的卫生材料计列手术麻醉科成本,再以其总额分摊至临床服务类科室,因此不可避免地存在由于术种、患者个体、资源动因等差异而隐含的分摊误差。A医院的精细化核算体系从收入口径进行分离,将病人在手术室产生的费用明确界定为手术麻醉科开单、专科执行,以此从核算后端识别、追踪手术麻醉科领用可收费材料的实际耗用路径,从而将该成本按使用周期及时、直接地计入手术执行科室。

2.1.2 核算单元细化。一般认为,科室是最直接的医疗服务组织形式,核算单元的细分要与业务开展、管理组织形式相结合<sup>[8]</sup>。基于此,A医院在以科室划分核算单元的基础上,进一步结合专科业务组织形式划小核算单元,尤其聚焦于卫生材料占比较高的业务单元。以导管室为例,为鼓励学科建设,所属心血管内科组织架构下的心导管室在日常使用上趋于“平台化”,各科室可在此开展导管业务,因此,不可避免地存在卫生材料混用现象。A医院将心导管室作为一个独立核算单元,设置分摊级次与其他临床科室平行,但通过导管室这一核算单元归集起来的收入和成本,继续向实际在此开展导管业务的科室结转。其他如在手术麻醉科下细分手术组和麻醉组两个核算单元,疫情期间在急诊科下设发热门诊和计免门诊核算单元等。

2.1.3 分摊参数细化。制定精确的分摊参数有助于合理评价资源利用率,进而落实成本管控责任。根据物价政策,不可收费材料在开展医疗服务过程中不得向患者单独计项收费,因此在成本核算中,难以像可收费材料一样直接追溯为临床科室成本,通常需要分摊计入。对此,A医院针对不可收费材料成本比重较高的医技、医辅科室,根据资源特征和成本动因分类精细分摊参数。对常规不可收费材料,基于劳动价值,进一步界定分摊参数“开单/执行收入”中“收入”的范围,即参照票据收费项目,超声医学科的分摊参数设定为临

床科室开单本科执行的治疗费、检查费、手术费,放射科为MR、CT、放射费,检验科为本院化验费,病理科为病理费;手术麻醉科参与收入由于根据临床主刀医生定义执行科室,因而记录为医技科室开单临床科室执行,其分摊参数设定为对应收费项目中的治疗费、手术费、麻醉费、检查费、化验费、护理费。对重点不可收费材料,定制核算细则。以超声刀头为例,该类卫生材料主要由手术麻醉科集中领用,为临床科室术中一次性耗用,使用时允许根据手术项目基准价格,适用不同的物价标准通过“使用超声刀加收”项目按次收取相应治疗费,因此,在医院只有一种品规的超声刀头时以该项目的收费频次分摊这一材料成本;当引入多个品规,采购进货价不同的超声刀头时,试行“一物一码”的出库模式追溯使用超声刀头的临床科室,并与加收项目的收费频次核对用量,实现该材料成本从间接分摊到可直接计入临床科室的转变。

## 2.2 应用精细化

在卫生材料成本管理精细化的实施进程中,A医院双轨并行,在信息系统中搭建起能够实时监管核算数据的报表体系,并开通业务科室查询权限,进而基于PDCA工作循环<sup>[9]</sup>,充分在执行层面利用成本核算信息来发现管理短板,促进管理流程再造,精准支持决策分析,培育运营效率意识。

2.2.1 卫生材料成本核算结果精准支持运营分析与决策。精细化核算实现了可收费材料与不可收费材料成本的准确划分,提高了管理分析的决策有用性。基于这种相对独立的全成本核算体系,A医院组织了本量利分析测算,其中盈亏平衡点的求解拟合了散布图法的运算逻辑,具有直观且高效的特点,主要计算公式为:医疗收入盈亏平衡点(扣酌量性变动成本前)=(医疗成本-可收费卫生材料成本-药品成本-酌量性变动成本)÷(1-卫生材料收入占比-药品收入占比)。借助于盈亏平衡分析,使管理层能够基于已知的成本结构,根据业务量估计对医院运营效果进行预判,有针对性地通过流程优化等手段调节卫材、药品等技术性变动成本的支出规模,并对酌量性成本合理决策,实现成本事前控制;同时,借助其指导意义,培育全员成本意识,促使科室加强业务成本的事中控制,在保障医疗服务安全与优质的前提下,推进业务结构调整优化。

2.2.2 卫生材料成本数据内控及时规范物价与收费环节。在对卫生材料全生命周期管理中,物价管理同样是一个重要环节。对于可收费材料,其首要环节是物价准入,即对卫生材料的收费属性、收费范围进行准确判定;其次,根据医疗服务行为组合不同的收费套餐。对于不可收费材料,从管理延伸的角度须结合其所对应的医疗服务收费项目或者收费套餐,分析是否

存在成本溢出现象。按会计月度组织的卫生材料成本精细化核算由于对底层数据准确性有较高要求,因此通过提出需求、数据校验、效果反馈这一内控工作循环,一定程度上促进了物价与收费管理的精细化与持续改进。具体表现在:(1)稽核单个卫生材料收费项目以及含有卫生材料项目收费组合的财务代码设置情况,确保基础信息采集的完整性和准确性。(2)反馈收费属性存在差异化的卫生材料,以根据政策重新评估,指导、规范科室的业务行为。例如,留置针存在多种品规,由临床科室耗用的,可单独收取材料费;而由放射科耗用的,则不可单独收费。发现此问题后,由物价岗位指导业务科室,规范、统一材料领用与物价收费行为。

### 2.2.3 卫生材料成本指标内涵强化绩效考核质量。

(1)卫生材料成本核算精细化应用于临床科室绩效考核管理体系,融合构造了百元非药收入卫生材料支出占比与不可收费卫生材料支出占比指标内涵,旨在合理评价医务人员技术劳动价值和资源转换能力,引导科室着力控制降低物耗成本,促进卫生材料使用管理科学、合理、高效。(2)应用于医技科室的绩效考核评价体系,借鉴收入成本率的指标内涵,设置成本目标值,作为累进制考核方法的基准之一,以一定的权重占比,来反映、考评科室对可控成本的管控情况,从而合理落实医技科室卫生材料成本管控责任,激励科室在时间空间范围内主动控制不可收费材料成本,据实制订均衡的材料领购计划,确保卫生材料被合理、经济地使用。

2.2.4 卫生材料成本核算组织模式促进出库管理流程再造。此前,A医院在卫生材料库存管理方面主要采用一级库管理模式,其中高值耗材由通过物流延伸服务项目引入的第三方仓储服务供应商主要负责,在“一物一码”的出库模式下运行,但由于物流系统上线进度的推迟与对账机制一直未能捋顺,部分高值耗材及其他可收费卫生材料仍需通过填报四联单的形式实现出库记账,无形中增加了时间成本,跨期报账现象普遍存在,这便是传统核算方式下卫生材料收支倒挂的根本原因之一。通过卫生材料成本精细化核算及其数据分析,各科室卫生材料的实际消耗量得以及时反馈、分类呈现,后台维护的加强提高了卫生材料收费属性等基础信息的完整性和准确性,为A医院资产管理部门落实督导责任、推进出库模式的持续优化提供数据佐证和主要方向。目前改进后已逐渐形成一、二级库的协同管理模式,旨在对以高值耗材为代表的可收费材料建立起条形码库存扫码管理制度,其余可收费材料实行定量领用,存放于科室智能柜二级库,实消耗实计的模式;而针对不可收费材料,则结合各科室的历史

用量与当期实际工作量,计算卫生材料定额消耗,实行定额支出管理。

### 3 卫生材料成本精细化管理效果评价

回顾A医院组织科室全成本核算并推行卫生材料成本精细化管理前后,医院取得一定管理成效——实现正向经济效益,弥补了累计负结余,优化了管理流程,提升了运营效率。为进一步验证,结合《国家三级公立医院绩效考核操作手册》中“运营效率”评价维度指标内涵,选取精细化管理实施前后(2018—2020年)反映医院卫生材料管理成效的定量指标,主要从资源效率、收入结构和费用控制三个方面进行对比评价。

#### 3.1 资源效率

“百元医疗收入卫生材料支出”指标反映了公立医院在遵循“质量优先、安全有效、价格适宜、医患满意”原则下,科学合理选用包括化验试剂、输血材料、医用气体在内的卫生材料的执行情况。A医院自2019年推行卫生材料成本核算精细化并指导流程管理优化以来,该指标稳步下降,从全院来看,2018年至2019年百元医疗收入(不含药品收入)卫生材料支出从37.2元降至35.0元;2020年尽管受到疫情冲击有所回升达到35.8元,但对比2018年仍下降1.4元。表明在总体层面上,A医院单位卫生材料资源投入产出效率是提升的。

#### 3.2 收入结构

加强卫生材料临床使用管理是深化医疗体制改革的任务之一。2018年,A医院卫生材料收入占比约19.2%,假设按照取消耗材加成后实行的项目价格替换<sup>[10]</sup>,2018年卫生材料收入占比约18.0%,而推行成本精细化管理后的第一年降至17.8%,排除专科业务结构的变化,近几年仍有小幅下降。表明卫生材料收入占比的下降不仅在于“取消耗材加成”和“调整医疗服务价格”政策的实施,还包括医院加强成本管控、优化收入结构等原因,反映医务人员价值医疗意识有所增强。

#### 3.3 费用控制

从公立医院社会效益的角度,要求考虑患者费用负担水平。根据A医院推行卫生材料成本精细化管理前后相关指标,使用病例组合指数(CMI)值校正,发现:A医院住院次均费用呈下降趋势,2019年同比降幅7%;住院次均卫材费用降幅大于总费用降幅,以2018年为基数测算,取消耗材加成后预计降幅7%,而2019年住院次均卫材费用实际降幅15%。表明医院病例收治难度系数加大的同时,在材料控费等方面取得管理成效,患者就医体验有所改善。

## 4 结论

A医院自实施卫生材料成本精细化管理以来,以核算精细化为主要切入点,进行了涵盖源头、过程和结果管理在内的一系列业务调研,致力于提升核算体系的适应性和科学性,并以信息系统为支撑推动核算结果在绩效、运营、库存等方面的管理应用,在PDCA工作机制下巩固实施成效,促使院区成本计划有度、分析有据、控制有力。通过近4年的有效推行,结合对实施前后管理效果的对比分析,证明该体系在培育成本意识、撬动管理流程再造和提高运营效率等方面成效显著。

推行卫生材料成本精细化管理,为提高医院运营效率和管理水平提供了实现路径。医院全成本核算是医院精细化成本管理的基础,要适应未来医院管理的发展趋势,应立足于核算精细化,推动传统管理方法的变革与精进,通过合理管控医疗成本,优化业务结构,提升管理效能,盘活存量资源,最大程度上确保公立医院以公益性价格为患者提供所需的医疗服务,使医院在坚持公益性导向的同时,实现运营效率与效果的双提升,进而为公立医院高质量发展持续注入动力。

## 参 考 文 献

- [1] 刘畅.某公立医院精细化成本管理实证研究[D].衡阳:南华大学,2015.
- [2] 卫生健康委,中医药局.关于加强公立医院运营管理的指导意见:国卫财务发[2020]27号[A/OL].(2020-12-21)[2023-08-20]. [https://www.gov.cn/zhengce/zhengceku/2020-12/26/content\\_5573493.htm](https://www.gov.cn/zhengce/zhengceku/2020-12/26/content_5573493.htm).
- [3] 杨柴.医用耗材物流精益化管理在AH医院的应用研究[D].昆明:云南师范大学,2016.
- [4] 林翌凰.新医改背景下公立医院基于HRP的医用耗材精细化管理研究[D].汕头:汕头大学,2022.
- [5] 王秀.医院财务成本管理中卫生材料成本的管理要点[J].财经界,2019(8):86-87.
- [6] 何冬梅.卫生材料收支简析暨加强管控措施探讨[J].中国卫生产业,2016,13(27):15-17.
- [7] 邵明慧.公立医院科室成本核算的现状与优化思考[J].中国卫生经济,2022,41(5):87-88.
- [8] 张胜,于广军.公立医院精细化成本管理实现路径研究[J].中国医院,2022,26(12):50-52.
- [9] 刘英梅,毕春梅,许涛,等.某三甲医院科室成本精细核算与管理实践探索[J].中国医院,2022,26(2):77-79.
- [10] 王枝英,任俐,吴晓琳.取消耗材加成、价格调整对医院运营的影响[J].现代临床医学,2020,46(6):417-418,436.

通信作者:解晓燕(1974-),女,硕士研究生,中级会计师;研究方向:医院运营管理。

收稿日期:2023-09-27

修回日期:2024-03-07

(编辑 徐佳)