

Z 医院中医医疗服务项目成本核算实践

杨伟

摘要：Z 医院发现传统作业成本法在核算中医医疗服务项目上存在未体现风险程度、未核算中医非药物诊疗人次、未考虑医生开展中医非药物诊疗的人力成本等局限性，通过调整资源人力成本、调整项目例数和时长的资源动因、引入风险因子来调整作业动因的方式对传统作业成本法的核算方式加以改进。

关键词：改进作业成本法；中医医疗服务项目；成本核算；人力成本；作业动因

中图分类号：F275 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2025)19-0015-04

规范医疗服务项目成本核算有助于更准确地反映医疗服务项目的实际成本，为科学合理地开展医疗服务价格监管提供依据。中医医疗服务项目与西医医疗项目显著不同，但目前两者使用一样的成本核算方法核定项目定价，由此导致中医医疗服务项目的价格显著低于价值。为此，Z 医院采用了结合中医治疗特点的作业成本核算模式，为中医医疗服务项目的定价提供更合理的方案。

一、采用传统作业成本法核算中医医疗服务项目成本的困境

（一）中西医治疗风险程度不同

西医的门诊非药物诊疗主要是采用各类医疗专业设备对患者进行治疗，操作较为简便，而中医门诊非药物诊疗则主要靠医生的手工操作，例如针灸需要施针、推拿需要手法等，无法用机器替代，因此中医医生的门诊非药物诊疗的整体诊疗风险程度要高于西医。如采用传统作业成本法进

行成本核算，成本只反映了各系统按照服务项目实际消耗的资源，无法体现项目的风险程度。

（二）中西医治疗次数不同

西医的门诊诊疗是“一次一治”，患者就诊一次治疗一次，而中医治疗项目通常是“一次多治”，患者就诊一次治疗多次，在后续治疗中无需重新挂号。该项差异导致各类系统统计数据与实际产生偏差，即统计上医生诊疗一次，但实际上却诊疗多次。采用传统作业成本法核算医疗服务项目过程中，如采用诊疗人次数对各项费用进行分摊，西医医疗服务项目的成本核算不存在差异，但中医诊疗的实际人次数大于统计人次数，项目的单位成本将被虚增。

（三）中西医治疗时长不同

中医在进行“一次多治”的治疗时，医生每次都会耗费同等的诊疗时间为患者诊断，但传统作业成本法的统计人次中未包含该部分未挂号患者，其诊疗时间未计入核算范围。如

果采用诊疗时间对各项费用进行分摊，西医医疗服务项目的成本核算不存在差异，但中医医疗服务项目的单位成本同样将被虚增。

（四）传统作业成本法未考虑中医项目存在的隐性成本

传统作业成本法在核算成本时，无论采用哪种分摊方式，所核算的总成本是与各信息系统提供的数据保持一致的。“一次多治”的中医非药物诊疗患者无需再挂号，医生在后续治疗中也不再收取诊金，得不到对应的诊金绩效，但医生仍需付出时间和精力进行诊疗，这意味着人力成本中代表医生知识价值水平的诊金成本低于实际水平，该部分人力成本属于隐性成本，并未包含在传统作业成本法的统计口径中。

二、Z 医院中医医疗服务项目成本核算实践思路

（一）调整资源成本

考虑到医生接诊非药物诊疗患者

作者简介：杨 伟，深圳市中医院总会计师，高级会计师。

时存在隐性人力成本,在核算中医医疗服务项目成本时,核算人力成本资源需要在原有实际发生的人力成本的基础上将医生接诊的人力成本按照相应的标准进行核算纳入,以反映真实准确的人力成本。

(二) 调整资源动因

传统作业成本法在对总成本进行作业分摊时,资源动因为各作业的时间、项目发生次数、面积等。但由于中医存在非药物诊疗人次,因此资源动因不能仅采用系统记录的当期入次数及其对应的时长,而是需要将系统记录的入次数与非药物诊疗入次数结合作为实际发生的次数,并根据实际入次数核算对应的时长作为实际时长。

(三) 调整成本动因

传统作业成本法在对中西医医疗服务项目进行成本分配时,主要以各项目发生的次数或者时长为成本动因,并不考虑难以量化的风险程度。而资源的相对价值规模(Resource-based relative value scale, RBRVS)则能够从劳动强度、技术含量及风险角度三个方面对医疗行为进行考量,因此可将RBRVS的风险核算因子计入成本动因中,根据项目的风险程度划分各项成本,使得成本分摊方式更科学合理。

三、Z医院中医医疗服务项目成本核算实践

(一) 确定核算目标科室和核算对象

在进行中医医疗服务项目成本核算前,需要确定目标科室和核算对象。目标科室要具备中医治疗能力的代表性,有一定的受众群体,能够开展符合标准化的中医医疗服务项目,并具备一定的数据获取能力。在空间跨度

上,可以选择一个目标科室,也可以选择全院有开展对应项目的科室或扩展至全院范围。

Z医院的中医科室主要为针灸科、推拿科、筋伤科和治未病中心。其中,针灸科为国家中医重点专科,推拿科为省重点专科,筋伤科和治未病中心为市重点专科,较好地代表了三个梯队的中医水平。其他科室虽然也有开展中医项目,但考虑到中医项目占其他科室整体业务量比例较低,且进行全院范围的成本核算的工作量较大,因此在综合考量下,确定上述科室作为核算目标科室。

确定核算目标科室后需明确核算对象,可以为单个中医医疗服务项目、某个类别的中医医疗服务项目或多个具有中医治疗代表性的中医医疗服务项目。Z医院中医科室的业务范围涵盖了针法、灸法、手法、中医内服法、中医外治疗法和中药炮制适宜技术六大类,同时四个科室的门诊开展的中医项目业务量规模和业务收入规模占全院门诊中医项目规模的70%以上,其数据均具有中医医疗项目的代表性。因此,本文以上述科室开展的所有中医医疗服务项目作为核算对象。

(二) 划分作业和作业中心

在设立作业中心时,需要对众多作业作出分析辨别,如判断具体作业间是否存在相同或近似的性质、是否存在关联或者联动、是否存在矛盾等,然后再将具体作业归类到各作业中心。

经过与目标科室相关医护人员的实地访谈,目标科室中医医疗服务项目的工作流程分为登记预约(预约、登记、缴费、取号)、诊查(诊查、决定适用项目)、准备(治疗前消毒、卫生材料准备)和治疗四个步骤。因此,Z医院将中医医疗服务项目划分为登记

预约作业、诊查作业、准备作业、治疗作业四个作业。

(三) 建立资源成本库,确定资源动因

作业成本法成功使用的基础是资源得到准确地归集整理,确保数据没有遗漏或者重复。将各项资源总量汇总后,Z医院确定了资源项目并建立资源成本库。当科室部分费用难以甄别归类到具体的作业中时可根据实际情况进行单独分类,并设定与其相关联的资源动因。根据政府会计制度,Z医院将医院医疗项目的成本费用分为直接成本(包含人力成本、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、科室与医疗服务项目直接相关的其他费用)和间接成本(包含科室与医疗服务项目非直接相关的其他费用、医院管理费用)。

在统计资源成本库和资源动因时,对各信息系统核算的各类成本进行归集统计,具体如下:

1. 人力成本。由于因非药物诊疗人次而产生的诊查成本在现有核算体系中被忽略了,因此需要进行调整:调整后的人力成本=信息系统已核算人力成本+非药物诊疗人次×医生诊查绩效标准。

2. 卫生材料费。作业直接使用的卫生材料、卫生低值耗材等材料费用。

3. 药品费。作业直接使用的药品费用。

4. 固定资产折旧费。由于资源动因和作业动因都不同,固定资产折旧费分为设备折旧费和房屋折旧费。设备折旧费根据设备的价值和作业过程中的使用时间分配给作业中心,房屋折旧费则根据作业中心的面积进行分配。根据中医治疗项目的特殊性,在

核算作业时长时需要进行调整：调整后的作业时长 = (信息系统已核算项目例数 + 非药物诊疗人次数) × 作业单位时长。

5. 无形资产摊销费。由于资源动因和作业动因都不同，无形资产摊销分为两种：例如使用权这种与作业过程非直接相关的，按照项目发生的例数(含非药物诊疗人次)进行费用分摊；专利、软件等与作业过程直接相关的则根据无形资产的价值和作业过程中的使用时间进行分配。根据中医治疗项目的特殊性，在核算项目例数时也需要进行调整：调整后的项目例数 = 信息系统已核算项目例数 + 非药物诊疗人次数。

6. 提取医疗风险基金。由于医疗风险产生于治疗作业过程，因此全部计入治疗作业中。

7. 科室其他费用包含科室人员的日常培训费、物业管理费等；医院管理费用是行政科室的成本。两者都按照调整后的项目例数进行费用分摊。

(四) 根据资源动因将资源成本分配到各个作业

登记预约作业 = 相应服务站人力成本 + 固定资产折旧费 + 水电费 + 其他费用；
 诊查作业 = 调整后的医生诊查人力成本 + 固定资产折旧费 + 水电费 + 其他费用；
 准备作业 = 医护人员治疗前准备工作人力成本 + 卫生材料费 + 水电费 + 其他费用；
 治疗作业 = 医护人员治疗人力成本 + 卫生材料费 + 药品费 + 资产折旧费 + 无形资产摊销费 + 提取医疗风险基金 + 水电费 + 其他费用。

(五) 确定作业动因并对作业成本进行分摊

作业动因与作业过程的资源消耗有很大联系。由于可供选择的作业动

表1 基于改进作业成本法下的中医医疗服务项目成本 金额单位：元

序号	项目分类	服务项目数量	成本价合计	定价	与原有定价对比	差额比
1	针法	38	1 999	1 101	897	81%
2	灸法	18	920	296	623	210%
3	手法	28	2 459	2 608	-148	-6%
4	中医外治	9	553	362	191	53%
5	中药炮制适宜技术	10	723	467	255	55%
6	总计	103	6 654	4 834	1 818	38%

因太多，而作业动因越能反映作业流程，计算的结果便越接近于真实，因此要选择相关程度高的动因。其中：各个医疗项目的预约登记作业成本 = 预约登记作业总成本 / 目标科室中医医疗服务项目总目例数；各个医疗项目的诊查作业成本 = 诊查作业总成本 / 目标科室中医医疗服务项目总目例数；各个医疗项目的准备作业成本 = 各项费用 / 目标科室中医医疗服务项目总目例数。

各个医疗项目的治疗作业为最关键的核算，需要将以作业时间与RBRVS风险因子的点值的加权平均作为计算方式，对费用进行分摊：
 人员成本 = 治疗作业人员工资总额 × 加权后的各项中医医疗服务项目治疗时间 / 加权后的所有医疗服务项目治疗时间；
 房屋折旧费 = 治疗作业房屋折旧总额 × 加权后的各项中医医疗服务项目治疗时间 / 加权后的所有医疗服务项目治疗时间；
 设备折旧费 = 治疗作业设备折旧总额 × 加权后的各项中医医疗服务项目设备使用时间 / 加权后的所有医疗服务项目设备使用时间；
 材料费用 = 每例该项目检查作业所需材料的费用 × 该项目例数；
 提取风险基金 = 治疗作业提取风险基金总额 × 加权后的各医疗服务项目收入 / 加权后的目标科室收入总额；
 其他费用 = 费用总额 × 加权后

项目发生例数 / 加权后总例数。

(六) 核算结果

经过核算，可以得到103个中医医疗服务项目的成本，与原有的定价进行对比分析(见表1)发现，103个中医医疗服务项目中仅有骨折夹板外固定术、岐黄针治疗、关节错缝术等13个项目的成本低于定价，其他90个均高于定价。

对结果做进一步分析可以发现，在13个成本低于定价的项目中，骨折夹板外固定术、岐黄针治疗的定价较高，更是高于成本较多，说明项目本身所具备的风险，以及施治医生的能力和经验的溢价较高。成本高于定价的90个项目中，中药熏洗治疗(全身)、药物罐、子午流注开穴法(使用仪器开展)的成本价格显著高于定价，主要由于该部分治疗项目需要用到各类医疗设备和中医类耗材，大大提高了成本。值得注意的是，该部分成本价格与市场价格较为接近，意味着成本价格比较贴近实际，而由于医院为公益性单位使得该部分项目定价低于市场价格，如将项目定价剔除设备成本、材料成本后所剩无几，可见在现有定价过程中主要考虑项目的设备成本和材料成本，却压减了最重要的人力成本。在成本高于定价的90个项目中，有30个项目的差额在26.43 ± 5元的范围内，结合情况来看，项目定价过程

中并未考虑到中医非药物诊疗人次这一因素,使得需要对患者开展多次诊疗的医生陷入两难困境:如果要吸引患者、留住患者,就不得不让渡自己的时间成本;如果要体现自己的诊查价值,会导致患者不得不多次挂号,无形中提高患者就医成本,甚至可能导致患者流失。从实际情况来看,大部分医生均选择了前者来开展多次诊疗,而不得不损失了其诊查价值。

此外,管理费用在各类分摊作业中占比较高,对管理费用加以控制有利于降低中医医疗服务项目成本。

四、建议

一是持续推进中医医疗服务价格

动态调整机制改革。贯彻落实国家文件精神,对中医医疗服务价格的定价要综合考虑其性质、风险、人力等各类因素,适当采纳作业成本法等更为科学有效的方法进行成本测量,以降低价格与成本偏离程度,使得医护人员能够提供更优质的中医医疗服务项目。

二是持续提高中医医疗服务项目的成本管理水平。坚持厉行节约过紧日子的方针,合理利用作业成本法等方式分析服务项目的不合理支出(如管理费用)并加以控制,改善作业流程,打造更高质量的中医医疗服务项目。

三是适当加大对中医医疗服务项目的财政补贴。虽然中医医疗服务项目定价低于市场能够减少群众就医

的负担,但是部分中医医疗服务项目长期收不抵支会减少中医医护人员提供服务项目的动力,中医医院为了运营可能会逐步向西医倾斜。因此,适当提高对中医医疗服务项目的财政补贴,提高医护人员提供中医医疗服务项目的积极性,实现群众受益、医院发展的双赢局面。

四是推广成本核算结果在医院运营中的运用。利用成本核算结果提高预算质量,不断优化绩效考核机制、提高职工工作效率,通过成本核算结果动态识别和评估风险,灵活调整服务政策,从而提升医疗服务质量及医患整体满意度。□

责任编辑 林荣森

专家点评

点评人:刘辉,中国中医科学院西苑医院党委委员、总会计师

在医疗卫生体制改革持续深化、中医药事业高质量发展的背景下,医疗服务精细化管理成为必然,中医医疗服务项目成本核算的科学性、精准性愈发关键。《Z医院中医医疗服务项目成本核算实践》一文聚焦中医诊疗模式独特性,以Z医院为样本开展成本核算优化研究,深入探索适配中医医疗服务的成本核算路径,为推动中医医院成本管理升级、助力中医服务价格合理形成,提供了具有实践指导意义的案例和优化建议。

本文核心价值体现在对中医诊疗特性的挖掘与应对。相较于西医标准化、设备依赖型诊疗,中医“手工操作、一次多治”等特点,长期被传统成本核

算方法忽略,导致成本计量失真、价格偏离价值。文章从风险程度、诊疗次数、时长及隐性成本四维度,深入剖析传统作业成本法在中医医疗服务项目成本核算场景的困境,揭示中医成本核算难点。

在解决方案构建中,通过“调整资源成本补全隐性人力成本、调整资源动因纳入非药物诊疗人次数和时长、引入资源的相对价值规模(RBRVS)风险因子优化成本分摊逻辑”,形成适配中医诊疗规律的成本核算框架。

Z医院的实践落地过程,从目标科室筛选、作业环节拆分,到资源成本库构建与多层级成本分摊,全流程紧扣中医业务实际,数据处理兼顾规范与灵

活,核算结果直观呈现当前中医医疗服务项目成本与价格错位问题,为后续提出价格调整、成本管控优化建议提供量化支撑。

建议部分紧扣问题本质,围绕价格动态调整机制、成本管理提效、财政补贴协同、核算结果应用拓展四方面展开,既回应成本与价格失衡难题,又为中医医院可持续运营、中医药服务高质量供给提供可行路径。

本文立足中医行业实际,以问题为导向、以实践为支撑,研究成果对推动中医医疗服务项目成本核算科学化具有较强的指导意义,相信能够为医院管理者、相关政策制定者提供参考范例和有益启示。