



医院财会书系

YIYUAN CHENGBEN FENPEI YU HESUAN

医院成本分配与核算

费 峰 编著

上海财经大学出版社

医院财会书系

医院成本分配与核算

费 峰 编著



上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

医院成本分配与核算/费峰编著. —上海:上海财经大学出版社,
2008.6

(医院财会书系)

ISBN 978-7-5642-0225-5/F·0225

I. 医… II. 费… III. 医院-成本计算 IV. R197.322

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 056102 号

☐ 责任编辑 张小忠

☐ 封面设计 周卫民

YIYUAN CHENG BEN FEN PEI YU HESUAN

医院成本分配与核算

费 峰 编著

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海市印刷十厂印刷

上海远大印务发展有限公司装订
2008 年 6 月第 1 版 2008 年 6 月第 1 次印刷

700mm×960mm 1/16 21.25 印张 392 千字

印数: 0 001—3 000 定价: 38.00 元

总 序

医院经济管理是现代医院正常运营和科学管理的重要组成部分,而医院财会活动及其管理则是影响医院生存与发展的核心环节,自然越来越得到各级医院管理和医疗服务人员的重视,同时也受到广大患者及其亲属的关注。各级各类医院通过精湛的技术、温馨的服务、合理的价格来满足患者的需求,进而为患者和医院创造更大价值的时代要求,催促着医院财会人员以更主动、更积极的姿态去深化医院改革,开拓财务领域各项工作。医院财会工作除了按照公认的会计原则,客观、真实地反映医院经营状况,揭示对国有资产受托经营责任,促进国有资产保值、增值外,更需要开展预算管理、保证经营有序、实行成本核算、提供财务信息、制定成本标准、强化成本控制、实施分权管理、明确经营责任、分析投资计划、保证科学决策、吸收先进理念、推行作业管理、接轨外部市场、优化目标管理、拓展管理视野、开展价值链管理等方面进行管理创新。费峰先生多年从事医院财务管理,深入研究国内外相关文献,认真总结实际工作经验,编撰了这套《医院财会书系》,为广大医院财会工作者了解医院财会领域的前沿理论,掌握相关的实用技术与方法,提供了一把很好的入门钥匙。

《医院财会书系》主要涉及医院成本核算的理论与方法、财务管理的观念与技术、财务会的核算业务、医院新的会计事项及其处理方法等内容。本书系以医院财务会计核算为基础,以成本核算为主线,辅之以成本分析、成本规划,进而推演至预算与责任管理、作业管理、价值链管理等诸方面,使医院财务会计、成本会计和管理会计的各项内容、各个环节相互呼应,融成一个有机的整体。

本书系有若干鲜明的特点:

其一,以战略为主导。当今的时代是一个战略制胜的时代,战略是医院发展成长的基础,也是医院财务管理的基石。从战略的角度看,医院就是一个关于战略的 PDCA(制定、执行、检查、修正)无限循环系统。从成本管理的角度看,医院成本管理活动必须围绕提升综合竞争能力这一战略目标来开展,成本

管理会计与其说是一种会计学的方法,还不如说是为实现医院整体战略目标服务的一种管理控制系统。本书系力求跳出就成本论成本的桎梏,将成本管理会计置于医院战略管理的框架之下,以战略定位为起点,经过战略基础管理(作业成本)、战略执行(经营决策、资本决策、质量管理等)、战略控制(全面预算、标准成本、目标成本),直到战略业绩评价(责任会计、平衡记分卡),构建一个以患者与医院价值最大化为导向的,着眼于培养医院长期竞争成功的,立足于对关键成功因素的信息能及时、准确地确认、分析与决策的,注重全面与长效的财务管理系统。

其二,以作业为工具。财务管理的创新离不开对本学科前沿问题的重视、梳理与吸收。人类社会在经济、技术、文化诸方面都正在发生剧烈的变化,在医院管理领域主要表现在:更重视为患者提供价值,提供全面质量管理,对人本思想的重视……变化的内在驱动力是医院创造并保持综合竞争能力、赢得患者信任的需要,这导致了以“作业成本计算与管理”为代表的新的管理哲学与技术应运而生。作业成本法强调对引起成本发生的根本原因的分析,通过资源、作业、成本对象之间的因果关系来分配成本;根据准确的成本信息,进一步改善医院的各项作业和价值链,进而提高综合竞争力。它关注会计的管理本质,重视挖掘成本信息的管理内涵。本书系把握这个发展新动向,认定作业成本计算与管理是实现医院战略管理的有效工具,竞争优势=合理的战略模式+成本优势+恰当的作业流程,而作业成本法则居中贯穿,作为全书系的核心内容。从成本的概念与特点,到成本的分配与计算,再到成本的分析与管理,直到预算管理、责任控制、经营决策、质量成本、环境成本、目标成本、标准成本等各个方面,都融入了作业成本的元素,各书章节之间始终以战略和作业为纽带保持逻辑联系,通过作业成本与战略性活动的有机结合,提供提高绩效的新思路、新方法。我国医疗行业尚处于对作业成本的概念引进、消化阶段,本书系已跨进应用研究,无疑具有现实意义。

此外,本书系视野开阔,兼收并蓄。当今世界已越来越开放,会计准则和惯例的国际趋同已露出端倪。本书系的财务会计部分,既联系中国实际,又反映国外进展,既立足当前,又放眼未来,有分析地借鉴国际公立单位会计准则及相关研究报告、美国联邦政府财务会计概念与准则、若干发达国家企业会计准则,以及国内外专家研究成果,并结合我国新近公布的事业会计准则(征求意见稿),比较异同,取长补短,深化对医院财务会计基础理论的认识,促进对国际主流实务惯例的把握,以提高现实管理事务中处理层出不穷的新问题、新情况的能力。

总之,本书系在理论上有一定的前瞻性,在实务上有较强的可操作性。而

欠缺之处自然难免,某些见解尚欠严谨,个别方法不够成熟。祈愿广大医院财会工作者和社会各界人士批评指正、切磋探讨,共同推进医院财会理论方法和现代化运营管理的进步、发展。

学习医院财会知识犹如探寻桃花源,初始也许枯涩乏味,但一旦入门,当会豁然开朗,别有洞天,绚烂多彩。

深为《医院财会书系》作者辛勤笔耕感动,是为序。

蔡仁华

2008年5月10日

序

激烈竞争环境下的生存法则,就是要拥有别人所没有的竞争优势。在医院里,竞争优势除了表现为精湛的医疗技术、良好的人文关怀外,合理的成本水平也是一项强有力的竞争利器,成本资源能为医院的成本领先和差异化战略提供支持。通过成本管理,医院能够以更低廉的价格为广大患者提供更优质的医疗服务,为构建和谐社会,促进全民健康作出贡献;通过成本管理,能够使医院保持合理的盈余,为购置更先进的医疗设备,延揽更优秀的专业人员,营造更温馨的就医环境提供财力支持,进而促使医疗服务质量的提升。

科学的成本管理依赖于准确的成本计算结果。我国医院对成本核算的研究虽然已有一段历史了,然而鉴于医疗行为的复杂性,以及人们对医院成本核算诸多问题认识的差异性,加之成本核算工具与条件的一些技术制约,使得在医院成本核算的理论研究与实务开展方面依然面临着许多争议和困难,几乎已成了医院管理工作中的一个瓶颈。尤其是近年来随着医疗管理行为不断地向精细化方向发展,医院成本核算对象的层次和种类也随之日益扩展,这方面的问题就更加突出了。费峰同志的这本《医院成本分配与核算》就是针对上述问题和相应的实践需要而编写的,该书试图在充分吸收西方先进成本核算理论和方法的基础上,对医院成本核算的基本概念与基本方法进行全面的梳理,以初步搭建起适合我国医院实际情况的成本核算的概念框架和方法体系。该书的主要特点是:

1. 内容的完整性。该书对迄今为止国内外通行的各种成本核算方法作了比较全面的研究,并根据每种方法的特性和适应条件,与之和不同的成本核算对象联系起来,较为全面地阐述了科室成本、医疗组成本、项目成本、诊次成本以及病种成本等的计算方法,给出的实例较为详实丰富,提出的理论比较切合实际。

2. 内容的前瞻性。本书紧跟国外最新研究动态,在国内第一次以大量篇幅对作业成本法在医院中的应用作了较为系统的介绍与研究。对人力资源成本、

目 录

总序	1
序	1
第一章 成本与成本核算	1
第一节 成本与成本核算	2
第二节 成本核算对象	36
第二章 成本核算的账务体系	57
第一节 医院收入账务系统	57
第二节 医院支出账务系统	69
第三章 成本的归集与分配	79
第一节 直接成本的归集与分配	84
第二节 间接成本的归集与分配	87
第三节 服务及医技科室成本的归集与分配	104
第四章 品种成本计算法	122
第一节 品种法	123
第二节 分类法	127
第五章 分批成本计算法	135
第一节 分批法概述	135
第二节 分批法释例	137

第六章 分步成本计算法	144
第一节 分步法概述	144
第二节 约当业务量的计算	153
第三节 分步法释例	158
第七章 作业成本计算法	163
第一节 作业成本法的基本概念	163
第二节 作业成本计算的基本程序	193
第三节 作业成本法释例	218
第四节 作业成本法的实施步骤	257
第八章 人力资源成本	273
第一节 人力资源成本核算	273
第二节 人力资源成本管理	287
第九章 质量成本	293
第一节 质量成本核算	294
第二节 质量成本管理	309
附录 患者满意——利润链	321
参考文献	324
跋	327

第一章 成本与成本核算

“成本是许多组织决策的核心。组织之所以必须密切注意成本是因为每一美元的成本都会减少组织的利润”，著名经济学家萨缪尔森曾这样通俗地向我们讲解了成本管理的重要性。

患者是医院事业的伙伴，医院要用一流的服务来满足并超越患者的期望，为患者创造价值。供应商是医院的重要资源，医院要致力于发展同供应商的战略合作关系，构建具有竞争优势的供应链。员工是医院财富的源泉，医院要为员工的成长和价值提升创造舞台，实现员工与医院的全面发展。社会是医院生存的土壤，医院要致力于社会进步和社区文明事业。因此任何一家医院，其经营目标均可归纳成下列几点：

- 对社会——促进国民身体的健康；
- 对员工——给予就业的保障和适当工作报酬；
- 对病人——按合理的标准收费，提供高质量的医疗服务。

经营正常、经济健康是维持医院正常运作以及继续发展的基本条件和手段。虽然当医疗目标与经济效益不一致时，医疗应该优先，但是医院若漠视了经营收入，那么它就无法生存。医院如果不能在日常营运中获取合理的利润，就无法给予员工适当的报酬，甚至无法购买更先进、更精密的医疗仪器，从而导致医疗服务质量无法提升，使医院没有能力再去推动其他的社会医疗保健工作。一家医院的成败在一定程度上取决于它能够在相对成本和收入上有多大建树，医院竞争优势的重要来源之一就是成本，成本资源能为组织的成本领先和差异化战略提供支持，通过成本控制和成本资源的转换，成本管理能够形成成本优势，进而形成竞争优势，提升组织的核心竞争力。

任何一种组织在其运作过程中，都要运用各种资源，使用资源就要支付成本，为了使工作有效，组织中的人需要知道有关资源数量、筹资方式和资源使用所产生的结果等各方面的信息，组织外部的各方关系人也需要类似的信息来对组织的活动做出判断。这些信息就是成本与管理会计信息。美国《联邦政府财务会计概念与准则第4号公告——管理成本会计准则》指出：成本信息在预算和成本控制、业绩计量、决定开支并制定费用和价格、项目评估以及经济选择决

策上十分有用。有了准确的成本信息,管理者能够将成本和作业与已知的或假定的收益进行比较,区分增值和未增值作业,作出决策以减少投入到无效作业中的资源,比较并决定特定作业或产出的实际和预算成本间差额产生的原因,比较成本随时间的变化并确定其原因,确定并减少多余业务量的成本,比较同类作业的成本并查出成本差异的原因。充分的成本信息不一定会使一家医院很好,但是不充分的成本信息肯定会阻止一家本来可以很好的医院变得不好,它甚至可能会引导医院采取完全反向的行动,进而引致灾难性的后果。

准确而相关的成本信息对于一家医院的决策质量而言具有决定性的意义。任何一家医院的管理者在进行管理活动时都会毫无例外地遇到成本问题。医院在制定决策时,必须对相关的将要发生的成本有充分的认识;在决策执行过程中,必须对成本的发生有足够的监控;而在决策经济活动完成后,又必须对成本进行各种意义上的计量和比较,以确定经济效益、处理经济关系等。成本问题贯穿医院管理全过程、各个环节,是医院管理的核心问题。成本问题解决不了,医院的效益就没有保障,竞争力也会变得低下。

大多数组织出于两种目的而应用成本信息:为评价一个组织单位或其管理者的业绩提供信息,估计该组织提供服务或生产产品的成本。

我国公立医院正面临巨大的压力,它们必须以更少的投入提供更多的优质医疗服务。为此医院必须:

- 更深刻地认识到满足患者需求的重要性;
- 确定医疗服务的真实成本,以便持续地降低成本水平;
- 更有力地推行流程改进,将“一直以来的工作方式”转变为“以持续改进为目标、以患者为中心、以流程为导向,创新的工作方式”,以便为患者提供更高效的服务;
- 将工作作业与战略计划紧密地联系起来。

更好的技术+更短的时间+更多的服务+更低的成本=更强的服务能力

第一节 成本与成本核算

一、成本

医院要开展正常的经营活动,向广大患者提供医疗服务,必然会消耗一定的人力、财力和物力,因此医院的经营过程也就是资源的耗费过程,同时也是成本的形成过程。成本的现实涵义应该是指:为取得各项生产要素(人、财、物等)以及为实现特定经济目的而发生的资本耗费,是对一定期间经营成果所计算的

补偿价值。资本耗费是一个广义的概念,它包括所消耗的现金、消耗或转让的其他资产、提供的劳务,以及为此而发生的负债等。因此,医疗服务成本是指医院在提供医疗服务过程中所消耗掉的物质资料价值和必要劳动价值的货币表现(见图 1-1)。

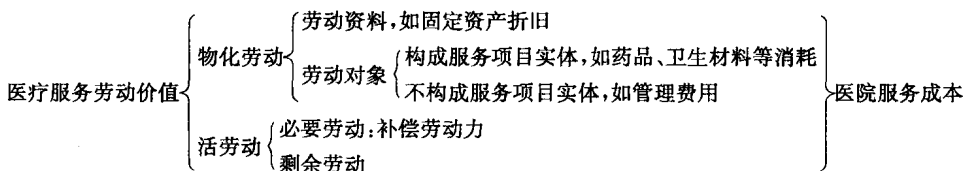


图 1-1 医疗服务劳动价值与医院服务成本的关系

有学者认为,成本应表述为:是为实现特定经济目的(不包括偿还债务、退还投资)而发生或将要发生的,能够用货币所表示的合理的、必要的价值牺牲。首先,任何成本的发生都是有目的的,目的不同,成本也就不同。无目的支出,由于没有相应的承担客体,因而也就谈不上成本问题,应该属于损失。特定经济目的是指直接性目的,如购置医疗设备的直接目的是为了取得该设备,药品采购的直接目的是取得经营所需要的药品。为特定目的而发生或应发生的支出中,如果存在不合理、不必要的支出,这部分支出则不应作为特定目的物(成本对象)的成本,同样作为当期损失。其次,成本的支出是一个主体的经济利益的总流出,流出的时间既可以是现在也可能是在将来,流出的形式既可能是支付现金,也可能是消耗或转让除现金以外的资产,还可能是提供劳务、承担债务,其结果既可能导致资产、所有者权益的减少,也可导致负债的增加。再次,无论是现在经济利益的流出还是将来经济利益的流出都必须是能够计量的价值牺牲,成本的发生必须能够用货币来计量。最后,经济利益的流出必须是合理的和必要的牺牲,否则不应该作为某特定目的物的成本,也应该作为损失处理。另外,为实现某一特定目的但最终未能实现该目的而发生的支出,也只能作为当期损失。浪费则是指资源非预期使用、使用不当、没有节制或以上情况的组合(乐艳芬,2002;张敦力,2004)。

成本具有以下三个特性:

- 成本必须发生于某一特定的会计主体。
- 成本的发生是为了达到一定的目的。如果成本的发生没有明确的目的,则只能算是一种浪费。
- 成本必须是可以货币计量,否则将无法进行成本核算。

成本是为过程增值或结果有效已付出或应付出的资源代价,是医院为了获得当前或未来的利益而作出的以财务资源为表现的牺牲,这种付出形成了医院的服务。付出成本所要换取的利益通常表现为收入,成本从收入中扣除才构成

收入支出总表中的结余,成本低于收入是医院经营健全的最低要求,医院必须不遗余力地降低成本。同时成本还必须低于竞争对手,以获取竞争优势,保持医院的战略地位。

成本对象的选择取决于要做的决策。成本对象是成本分配的目标,是需要对其成本进行单独计量的任何活动。成本对象可以是一件产品或一项服务,也可以是一个客户、一项作业、一个部门或者一个工作计划。这些归集在不同成本计算对象中的成本,在财务会计报告上列示为资产还是费用,则应由会计人员在深入分析它们对财务状况和经营成果作用的基础上,采用专门的程序和方法(如成本分摊)来确定。归集在成本对象中的成本,如果不能(或不便于)由其他成本对象分担,则只能作为费用,计入期损益(即成本的费用化,方向是成本→费用),如对外捐赠所发生的支出。归集在成本对象中的成本(假设为A),如果可以采用特定程序进一步向其他成本对象(假设为B)转移,因为在转移前,该项成本是由医院过去的交易或事项形成,该成本对象由医院拥有或控制,并预期给医院带来经济利益(即成本对象B),所以这类成本具备资产的特征,必须作为资产入账(即成本的资产化,方向是成本→资产)。同理,成本对象B所归集的成本则又视其能否向另一成本对象(假设为C)转移而被资产化或费用化,如此反复不已。成本对象可分为最终成本对象和中间成本对象。

近年来由于作业成本法的兴起,作业成为越来越重要的成本对象。作业成本法是一种以“成本动因”理论为依据,根据医院在服务过程中所发生的服务与作业间的关系,对成本发生动因加以正确分析,选择“作业”为成本计算的对象,归集和分配间接费用的一种成本计算方式和成本管理体制。作业是医院在经营过程中为取得某种结果而执行的某个或某一系列既相互联系又各自独立的活动(详见本书第七章)。

成本计算是为了确定成本对象所消耗的资源而进行的计量和分配过程,包括成本归集和成本分配。成本归集是按照资源的天然形态(如材料、工资等)系统地汇集资源成本的过程,而成本分配则是将归集的资源成本归属于特定的成本对象的过程。成本分配有两种方法:直接追踪法和间接分配法。

在进行成本核算时,要将成本归纳为各具意义的不同类别,这些类别被称为成本库。例如,按成本用途将成本分为人工成本库与材料成本库,按照发生成本的部门可以将成本分为第一部门成本库、第二部门成本。在很多情况下,将每个成本项目都单独分配并不是可行的,相反,可以将一些相似的成本归集到成本库,然后把整个成本库作为一个项目来进行分配。当然,这些归集在一起的成本项目应该具有相对同质性。成本库与成本对象是可以根据需要而转化的。如在进行科室成本核算时,可以将成本费用先归集到内科这个成本库

中,然后再把库中成本分配给各病种(成本对象),最终计算出病种成本。若我们只要计算内科成本,此时内科实际上就是一个成本对象。这取决于管理者更关注项目成本还是部门成本。

二、中西方成本概念的比较

(一)西方成本会计中的成本、费用与损失概念

1. 成本。美国会计学会(AAA)所属“成本概念与标准委员会”对成本的定义为:成本是指达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲,它可用货币单位加以衡量。美国会计师协会(AICPA)发布的《第4号会计名词公报》对成本的定义:“成本系指为获取财货或劳务而支付的现金或转移的其他资产……成本可以分为未耗成本和已耗成本两部分,未耗成本可由未来的收入负担,例如存货、预付费用、厂房、投资、递延费用等。已耗成本不能由未来收入负担,故应列为当期收入的减项或借记保留盈余。”

因此西方成本会计认为在经济性质上成本是为获得某种利益的代价。在表现形式上可以是现金,也可以是其他等价物,所获利益可以是有形或无形资产或劳务。成本不会减少净资产,是资源从一种形态转变成了另外一种形态。未耗成本是为换取利益的支出在没有被实际耗费之前表现出的一种资产形态,是为获取未来收入而存在的一种经济资源。已耗成本是为获取当期收入而付出的代价,必须与当期收入相配比,不得递延。

2. 费用。AICPA对费用的定义是,最广义之费用,系指可由收入中减除的一切已耗成本。在损益表中,已耗成本常有各种不同之名称,包括成本、费用、损失。一切属于已耗成本的支出,若能获得相应收益,则为费用,否则为损失。

医院的费用是指为医院从事经营活动所发生的、能够引起净资产变动的资产的减少或者负债的增加,最终会减少医院的资源。这种减少具体表现为医院资产的减少或资源的耗费,本质上是医院的一种资源流出。伴随资源的流出产生的结果有两种:一种是在医院资源流出的同时有另一种资源流入(现金或债权等资产),并且流入资源的价值总是大于流出资源的价值(产生毛利);另一种是纯流出,即只有资源流出,而没有资源流入,或流出与流入的因果关系难以确定。不引起净资产变动的消耗可以是成本(如购买资产所发生的耗费),但不能作为费用。被消耗掉的成本将转化为费用。例如提供劳务所消耗的成本是费用,它们不仅使医院的资产减少或负债增加,而且会使医院的净资产减少。

发生费用是决定收入的关键因素,没有耗费,就没有所得,为取得收入而发生的耗费行为,是医院积极主动和预期的经营行为,这也是费用和损失的根本区别。按照费用与收入的关系,可将费用分为直接费用和间接费用。直接费用

是指与收入直接相关的耗费,它是为取得收入而必须付出的代价,其价值从实现的收入中直接得到补偿。间接费用是指与收入没有直接关系的耗费,它不是为取得收入而必须发生的耗费,发生了耗费并不一定会产生收入,但它确实是取得收入而应该发生的耗费,如广告费、职工培训费等。

成本与特定资产或劳务相关,而费用则与特定期间相关。成本不能抵减收入,只能以资产的形式反映在资产负债表中,费用则必须冲减当期的收入反映在收入支出总表中。但成本通过“资产化”,再通过耗费过程可以转化为费用(即成本→资产→费用)。成本不可能直接转化为费用,费用则更不可能转化为成本。收益性支出形成费用,资本性支出形成资产。

在实务中,费用的确认标准表明了其定义的严格性。划分资本性支出与收益性支出原则对费用的入账时间做了大致区分,而权责发生制原则对费用的入账时间做了更具体的规定,费用具有期间性,而且计入费用的期间与取得收入的期间是相对应的。

一项支出,首先形成成本,当成本的发生是为了取得收入时,该项成本同时被确认为费用,当成本的发生不是为取得收入时,该项成本将随成本对象进行流转,并最终按照权责发生制原则随效用的发挥逐渐被分期确认为费用。

3. 损失。AICPA 对损失的定义:“损失系指(1)就广义而言,为某期间所有费用超过收入的数额,(2)当资产出售、废弃或因意外灾害或冲销而致全部或局部毁损时,其成本超相关收入的部分。若损失的发生,系因上述(2)的情况时,应列为收入之减项,因其属于广义之费用。”

按照上述定义,损失是无补偿的已耗成本,分为两类:一类是费用超过收入的部分,如亏损,另一类是对收入无贡献的部分,如资产毁损(见图 1-2)。

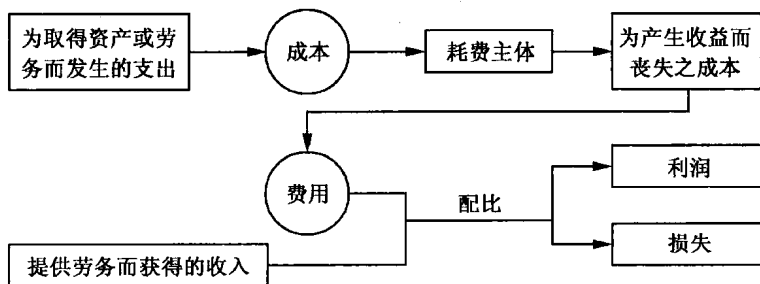


图 1-2 西方成本会计中成本与费用的逻辑关系

(二)我国成本会计中的费用、成本与损失概念

和西方成本会计以支出定义成本,继而以成本定义费用,从收入与费用配比定义损失不同,我国成本会计是以支出定义费用,继而以费用定义成本,并从

费用向成本的转化关系中定义损失(见图 1-3)。

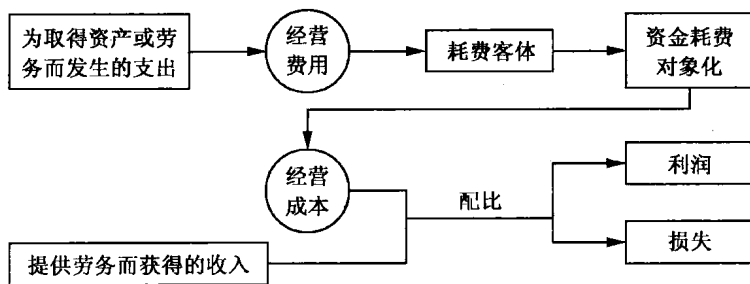


图 1-3 我国成本会计中成本与费用的逻辑关系

1. 支出及其向费用的转化。支出是为获取未来经济利益而由经济主体的支付行为所产生的资产减少。从支出的性质上分析,支出可划分为资本性支出和收益支出两大类,二者都将转化为费用,但在向费用转化的过程、在最终计入损益的方式和时间上存在差别。

(1)资本性支出是指使几个会计年度都受益的支出,通常引起另一项长期资产的增加,从而对医院的长期经营能力产生影响。例如,设备的购置和改造。资本性支出一旦发生,将在若干会计年度内产生资金沉淀,并在多个经营期内发挥效益。

资本性支出向费用的转化必须以资产作为过渡形式。在这种转化过程中有可能存在时间差:资产产生于前,而支出发生于后,如以分期付款或融资租赁方式购入固定资产;支出发生于前,而资产产生于后,如投资的工程项目在未竣工结算之前所支付的施工进度款及各项费用。

(2)收益性支出是指受益期仅与一个会计年度相关的支出,这种支出是医院经营活动中所发生的经常性开支。

在所发生的收益性支出中,如果有一部分在本会计期间即被经营活动所耗费,那么这部分收益性支出即转化为当期的经营费用。如果有一部分在本会计期间暂未被经营活动所耗费,此时这部分支出须以资产作为支出向费用转化的过渡形式。这类支出的受益期虽将延及以后会计期间,但从支出的目的和性质上看,是为维持正常经营周转而发生的必要支出,在资金占用形态上属于流动资金而非固定资金。

同样,在这种转化过程中可能存在时间差:资产产生于前,而支出发生于后,如商业信用形式购入药品;资产产生于前,而支出发生于后,如以预付款形式购入药品。

凡属与经营活动没有直接联系的支出,包括权益性支出,非营业性支出,捐

赠性支出等,一般都不存在支出向费用转化的问题。

2. 费用及其向成本的转化。广义的费用是一定期间内因资产减少或负债增加而产生的收益减少。医院经营费用核算是采用一定的程序将经营过程中发生的各项经营费用按其发生地点和用途进行记录、汇集和分类,并按一定的标准和方法将费用计入各类经营费用账户之中。为提供一定种类劳务而发生的经营费用,通过成本核算,最终将归宿于该种劳务的成本之中,因而,经营费用核算是成本计算的基础,二者结合在一起形成对经营费用发生的核算和成本核算的完整过程,统称为成本核算。

在经营费用向成本转化的过程中,按“权责发生制原则”,可能存在时间差:当费用发生于前,而成本结转于后,则这部分收益支出应列入“待摊费用”项目内;当成本结转于前,而费用发生于后,暂未发生收益支出,应先列入“预提费用”项目内。

(三) 双方成本、费用内容上的差异

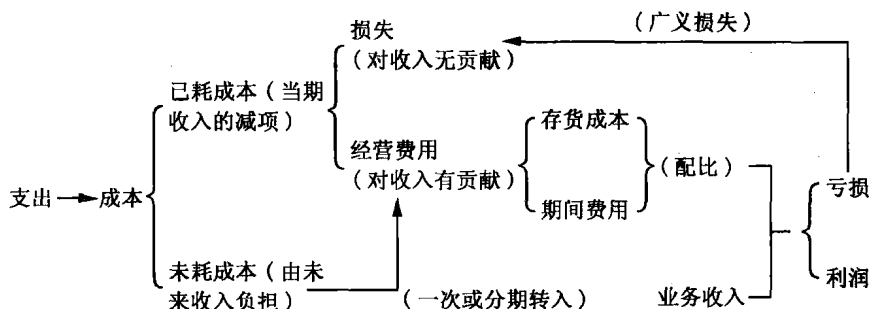


图 1-4 西方成本会计中的支出、成本、费用及损失之间的关系

图 1-4 中尚不能收回劳务成本主要是指在院病人所耗费的成本(见李定安. 成本会计研究. 经济科学出版社, 2002.)。

(四) 小费用与大成本

施宏伟提出了小费用与大成本的观点(2007),并将两者的异同点总结为:

1. 在很多情况下,费用构成了成本的主体,但成本的内涵要较费用广泛得多。一项经济决策可能并不需要发生作为资产耗费的所谓费用,但却可能造成经济结构的失调、产品市场的萎缩或者组织信誉的丧失,这些都是该项决策的成本。

2. 费用表现为一种具体的资产耗费,如原材料消耗、人工费的消耗等,而成本却未必一定表现为资产的现实耗费。例如经济发展所可能引致的环境污染等社会问题,我们视之为组织经济发展的成本。

3. 费用一般可以用一种货币支付去衡量,而成本则不必一定要用货币支付