

医 疗 卫 生 单 位 财 务 管 理 丛 书

**Management Accounting
in Health Care
Organizations**

医疗卫生单位 管理会计

[美]戴维·W·扬 (David W. Young) 著

徐元元 译

中国卫生经济学会卫生财会分会审定



企业管理出版社

ENTERPRISE MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

医疗卫生单位财务管理丛书

中国卫生经济学会卫生财会分会审定

医疗卫生单位管理会计

MANAGEMENT ACCOUNTING IN
HEALTH CARE ORGANIZATIONS

[美]戴维·W·扬(David W. Young) 著

徐元元 译

企业管理出版社

图书在版编目(CIP)数据

医疗卫生单位管理会计/(美)扬著;徐元元译. —北京:企业管理出版社,2007.4

ISBN 978-7-80197-699-4

I. 医… II. ①扬…②徐… III. 医疗卫生组织机构—管理会计
IV. R197.322

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 039189 号

图字:01-2007-1922

Management Accounting in Health Care Organizations

David W. Young

Copyright © 2003 by David W. Young. All Rights Reserved. This translation published under license.

© 2007 中文简体字版专有版权属企业管理出版社

书 名:医疗卫生单位管理会计

作 者:戴维·W·扬(David W. Young)

译 者:徐元元

责任编辑:万 福

书 号:ISBN 978-7-80197-699-4

出版发行:企业管理出版社

地 址:北京市海淀区紫竹院南路 17 号 邮编:100044

网 址:<http://www.emph.cn>

电 话:出版部 68414643 发行部 68414644 编辑部 68428387

电子信箱:80147@sina.com zbs@emph.cn

印 刷:北京中创彩色印刷有限公司

经 销:新华书店

规 格:233 毫米×157 毫米 16 开本 24 印张 300 千字

版 次:2008 年 4 月 第 1 版 2008 年 4 月 第 1 次印刷

定 价:69.00 元

版权所有 翻印必究·印装有误 负责调换

《医疗卫生单位财务管理丛书》

编审委员会

主 任：赵自林

执行主任：何锦国

委 员：朱洪彪

徐元元

武 东

赵树理

王振宇

程 薇

陈 珂

崔学刚

伍李明

甄阜铭

董立友

李清明

王 洁

张 进

王戈红

李美鸿

序

当前,“看病难、看病贵”问题已成为社会关注的热点问题。解决群众“看病难、看病贵”问题是一个复杂的系统工程,需要全面深化医药卫生体制改革,创新卫生管理体制和医疗卫生机构运行机制。同时,加强医疗卫生机构财务管理、规范收支行为、防范财务风险、有效控制医药费用不合理增长也是解决“看病难、看病贵”问题的重要手段之一。为切实加强医疗卫生单位的经济管理,提高卫生财会人员管理能力,扩大视野,开拓思路,适应环境、条件变化,全面提升医疗卫生单位财务管理水平,卫生部规划财务司和中国卫生经济学会卫生财会分会共同组织编译了“医疗卫生单位财务管理丛书”。本套丛书共4本,围绕医疗卫生单位预算管理、财务管理、会计管理、业绩考评四个核心领域,根据管理学、会计学等基础理论,总结并提炼了国内外医疗卫生机构管理技术精华,博采众长、理论与实际相结合,系统完整的阐述了当前医疗卫生单位财会管理的新理念、新方法。

《医疗卫生单位预算管理》主要介绍了如何编制有效的财务规划和预算,并实施差异分析,以使单位了解其成本控

制和经营业绩的现状和差距。

《医疗卫生单位财务管理》主要介绍了如何系统地控制单位整个资金运作流程,完善财务规划,做好信用管理、风险评估、财务决算、资金分配及战略预算等重要工作。

《医疗卫生单位管理会计》主要介绍如何根据单位自身的特点和管理需要,自行灵活设定核算单元和核算办法,有效实施管理意图。

《医院 CEO 业绩考评》主要介绍了如何落实医院管理者责任,通过制定考评标准和指标,促使管理者真正履行各项管理职责。

本套丛书体系新颖,结构合理,力求将单位管理实践与会计理论有机地结合起来,具有较高的理论性和实用性,对提高医疗卫生单位的管理水平和决策水平将起到积极作用。本套丛书既适用于医疗卫生单位的财会人员、管理人员学习、借鉴之用,也适用于各院校卫生经济管理专业学生的教学参考。本书在编译过程中难免有疏忽和不妥之处,敬请批评指正。

《医疗卫生单位财务管理丛书》

编审委员会

作者简介

戴维·W·扬(David W. Young)是波士顿大学管理学院的会计与管理控制学教授,他参与了该学院的医疗保健管理项目和公共与非营利性组织管理项目。他曾于1986~1991年间,担任会计系主任,并创办了会计MBA项目,且于1989~1993年间主持了该项目。1992~1995年间,他担任医疗保健管理项目的主任。1992~1995年间,他还担任着马萨诸塞州医院支付系统咨询委员会的州长任命委员和主席。

在过去的25年中,扬在哈佛大学的几个高级经理人员培训项目中担任教官。他在欧洲、拉丁美洲、日本和中东的很多地方进行过演讲和教学,曾担任许多不同类型的机构包括医疗卫生机构的咨询顾问。他曾担任IBM公司的系统工程师和国际开发署的项目经济师。他曾担任许多机构的董事会成员,今天仍是一家医院和一家艺术机构的董事。

扬出版了大量与医疗卫生政策及管理、非营利性组织的管理相关的著作,他是《非营利性组织中的管理控制》(Management Control in Nonprofit Organizations)一书的合著者(与罗伯特·N·安东尼(Robert N. Anthony)合著),该书目前已是第七版,并被译成日语和意大利语。他还是《医院权力平衡:医师诊疗行为与成本控制》一书(The Hospital

Power Equilibrium: Physician Behavior and Cost Control, 与理查德·B·索尔特曼(Richard B. Saltman)合著)和《管理整合的交付系统:行动方案》一书(Managing Integrated Delivery Systems: A Framework for Action, 与谢拉·M·麦卡锡(Sheila M. McCarthy)合著)的合著者。他独立写作或合著了200多本案例和教学笔记,并被用于世界各地的学位授予和高级经理人员培训项目中。他的《整合交付系统中的临床整合管理:行动方案》(Managing Clinical Integration in Integrated Delivery Systems: A Framework for Action, 与戴安娜·巴雷特(Diana Barrett)合著)一文,作为年度最佳文章获得了1998年美国医疗卫生单位执行官协会(ACHE)评出的埃德加·海豪奖(Edgar C. Hayhow Award)。另外两篇文章(其中一篇与谢拉·麦卡锡合著)作为医疗保健财务管理协会刊物的年度最佳文章,获得了该协会评出的海伦·叶尔格/L·范恩·西韦尔奖(Helen Yerger/L. Vann Seawell Award)。

扬获得了洛杉矶西方学院的学士学位、洛杉矶加利福尼亚大学的经济学硕士学位以及哈佛大学工商管理研究生院的工商管理博士学位。他是哈佛医学院密尔顿基金会(Milton Fund)的成员,因教学成绩突出,曾四次获得波士顿大学著名的梅特卡夫奖(Metcalf Award)的提名。

前言

本书用于给初次接触管理会计的医务管理专业的学员提供入门指导。全书采用了一种读者导向式的方法来阐述管理会计概念和技术,对于那些了解管理会计知识对其工作成功至关重要的读者来讲,本书所采用的这种方法无疑极有价值。

管理会计主要与组织管理者的信息需要有关。总体而言,这些需要产生于三个领域:完全成本会计、差量成本会计和责任会计。图表1列出了本书关于这三个领域的具体学习目标。

致读者

本书的假设之一是读者事先并不具有管理会计方面的知识。成功学完本书的学员,将能够同时了解管理会计信息的有用性和局限性。为了实现这一目标,本书极少强调与收集会计信息相关的技术要素,只涉及那些为理解信息所必需掌握的技术问题。大部分内容关注的是会计信息对管理者和其他使用者的意义及效用。

图表 1

本书的学习目标

完全成本会计	增量成本会计	责任会计
● 成本对象、成本中心、直接与间接成本、间接制造费用、成本分摊方法和成本系统等术语的含义。 ● 确定某种产品或服务成本时的成本分摊方法。 ● 生产(或任务)中心与服务中心之间的区别。 ● 完全成本会计系统中固有的管理决策。 ● 间接费用费率、间接费用差异以及预定费率之间的区别。 ● 吸收成本法和变动成本法之间的区别。 ● 作业成本法(ABC)、成本动因以及第二阶段成本动因的概念。	● “不同的成本其使用目的不同”这一表述的依据。 ● 完全成本和增量成本之间的区别,以及各自的使用条件。 ● 成本变化各个影响因素的本质,以及固定成本、变动成本、阶梯式成本和半变动成本之间的区别。 ● 二选一决策的本质,以及大多数组织制定的三大类二选一决策。 ● 单位边际贡献和总贡献的概念及其在二选一决策中的作用。 ● 本量利分析方法,如何进行这种分析及该方法的效用和局限性。	● 责任中心的定义,可选的各类责任中心,选择最适合的责任中心类型的基本原则。 ● 转移价格的定义及其在管理控制系统中的作用。 ● 管理控制流程的各阶段及其特点。 ● 预算编制流程中的关键要素,预算编制与责任中心之间的关系。 ● 弹性预算的含义及其在管理控制系统中的使用。 ● 差异分析方法,可能出现的不同类型的差异,差异分析的使用和局限性,差异分析与管理报告之间的关系。 ● 非财务(或项目)业绩评估中涉及的一些问题。

总体而言,学习过程涉及到掌握一系列新的技能,这只能通过反复练习才能实现。学习管理会计有点像了解一座新的城市。如果某

人驾车带你在全市里兜一圈,你很可能记不太清楚哪里有路标以及如何从一地到另一地。但若是你自己开车,你将对这个城市有丰富得多的了解。作为司机,从单次旅行中所获得的知识将远多于乘客从多次旅行中所了解到的信息。

在本书中,你是司机而非乘客,将有机会就每章中出现的管理会计问题给出自己的答案。

无须死记硬背

掌握管理会计技巧,要求学习一些互为基础的分析方法。虽然大多数学员发现管理会计直觉上是可理解的,但死记硬背在这里也许派不上用场。本书循序渐进地引导读者了解各种概念和方法,以使读者明白这些概念和方法的形成机理及应用技巧。其中每一章都以前一章的论述为基础,因此读者在学习时也应按章节顺序依次进行。

倡导互动学习

本书的一个独特之处就是互动学习。正文中在适当地方会提出一些问题,要求读者先自己思考,找出问题的解决方法,然后再看本书提供的答案。大多数问题来自于现实中的医疗卫生单位的真实经历。

为了使这种互动学习真正发挥作用,在查看本书提供的答案前,读者应先尽力回答每个问题。省略这一互动过程将会影响到读者对相关内容的掌握。如果读者在自己得出答案前先看了本书提供的答案,潜意识中就会受到该答案的引导,并会认为“如果我自己来解决,也会得出这种答案”。这样,对这些问题就无法获得一个透彻的了解。实际上,先自己分析问题得出答案,然后将其与书中提供的答案作比较,读者就能够更为深刻地理解正在讨论的会计概念背后的逻辑。

辑,同时日后也能够将这一概念成功地运用到实际问题中去。

简而言之,为了学习管理会计,你必须努力尝试通过自己的努力找到问题的答案,从成功和错误中获得对问题的了解。在阅读时,建议你准备一支铅笔、一个计算器和一些稿纸(用于计算和书写答案)。

在思考每个问题的解决方法时,用一张白纸盖住答案。整洁、清楚地写出你的答案和相关推理,并与书中提供的答案作比较。如果你的答案不正确,请花费必要的时间找出错误原因。这可能需要再次阅读问题前面的正文内容。

章节安排紧凑

本书的各章相对简短。但是,阅读章节正文并完成互动练习,可能要花费几个小时,因此感觉进展缓慢是正常的。

即使感觉进展缓慢也不能将学习时间缩短,因为你需要在学习过程中消化知识。如果读者自认为已经理解了某一部分的知识,因此无须阅读那部分,那么先试着为该部分的问题找出解决方法以检验自己的理解是否正确。

本书特点

本书作为一本非传统的教科书,其创新性主要体现在四个方面:读者导向、互动的学习过程、篇幅长度及关注实际案例。

读者导向

总体而言,本书体现了实用的读者导向。在会计细节上论述的详细程度以读者的需要为准,即能理解大多数组织所采用的概念和方

法。一般来说,正文中不会探讨一些例外原则,也不会对各种传统问题进行一些可能的变通式扩展。当然,教师可以在课堂上讲述这些例外或变通,必要时可辅以额外的阅读或练习以补充书本知识。

互动学习

本书会在正文中插入一些问题,要求学员解决,这样做的原因是,可以缩短学习过程中的反馈循环。学员可以在学完了一个主题内容后,立即应用他们所学的关于该主题的知识,而无须等到全章学完才有机会回答或分析问题。当某一个主题的论述篇幅较长时,也可能在论述过程中就提出问题。

一些学员可能想省去这个互动学习过程,尤其在课程快结束时。教师可能需要定期提醒他们继续互动学习的重要性。

篇幅合理

本书一共只有8章。它很适合开课时间为半个学期、平均一周讲述一章的研究生课程。但是,大多数章节都包含了足够多的内容,从而两星期讲一章更为合理,因此本书尤其适合开课时间为一个学期的课程。在开课时间为一个学期时,学员将有更多的时间消化每章的内容,而且教师将能够利用额外阅读材料补充书本内容。

医疗案例

许多课本都用制造类企业的实例来解释会计概念和原则。本书使用的是医疗卫生单位的实例。虽然大多数管理会计概念是普遍适用的,解释观点时所采用的组织类型相对不是很重要,但是对于医疗卫生专业的学员来讲,当实例来自于与他们切身相关的领域时,学习过程将会更为容易。在选择实例时,作者希望这些例子能够与学员

间“产生共鸣”,因为这些实例所涉及的组织都是学员所熟悉的。各章中的问题也是学员所熟悉的。

致教师

本书主要用于开课时间为一个学期、以学员或读者为导向的管理会计课程。计划每一章用两个星期的时间学完,理想情况下用4~5次课,每节课一个半到两个小时。显然,进度安排很大程度上取决于教师希望追求的讲课深度和希望的讲课速度。

本书的内容也曾在开课时间为半个学期、面向MBA学员的管理会计课程中使用。当时,教师用大概两节课,每节课两个小时的时间讲一章。

学员为某一章第一堂课所做的预习,应该包括阅读课文,参与章节中的互动练习。要注意的一点是,由于课文的互动性,学员阅读这些章节将比使用传统课本需要的时间多得多。

鉴于这些因素,在学员读完每章后,进行一次开放性的班级讨论,有时也很有用。这种讨论有助于澄清概念并及时处理学员在使用这些概念时所遇到的任何困难。

本书结构

目录表明了各章的主题,这里简单讲述各章的主要内容。

第1章:完全成本法

对于所有的组织,无论是制造类、服务类还是非营利性组织,最

棘手的会计问题之一是“组织的成本是多少?”本章探讨在回答该问题时所作的各类管理决策,以及完全成本信息的管理效用。它还将完全成本会计核算与经济学中的生产三要素即土地、劳动力和资本相挂钩。

第2章: 差量成本法

不同的成本用于不同的目的这个概念,学员在接受起来总是有些困难。本章解释了为什么这个概念很重要,重点强调了完全成本和差量成本的区别,以及两种成本法各自适用的特定情况。此外,还讨论了成本习性,包括固定成本、变动成本、阶梯式成本和半变动成本的区别。然后,说明了如何进行本量利分析,并探讨了“贡献”的概念。本章所讨论的观点,对于管理人员来说十分重要,尤其是当他们面对各种二选一决策时,管理人员必须分析为完成某项特定任务所提出的各个方案的成本习性。

第3章: 吸收成本法

第1章主要讨论了服务性组织。第3章则探讨了存在于生产性组织中的各种成本,说明了如何使用分批成本制和过程系统计算产品制造成本与产品销售成本。本章还探讨了间接费用的费率(包括预定费率)、弹性间接费用预算、间接费用差异的计算,以及间接费用差异的管理应用。本章所使用的例子多是化验室和医疗器械生产商,后者可能是医疗卫生单位中真正的生产性组织。尽管大多数医疗卫生单位的管理人员在履行其日常职责时并不需要了解吸收成本法,但本书探讨这些内容主要出于两个原因。首先,有些在医疗机构工作的会计人员曾经在生产性组织工作过,同时医疗机构的管理人员也需要了解这些会计人员所使用的术语;其次,在医疗机构中使用

作业成本法是很普遍的现象,尽管很多使用作业成本法的组织并不了解该方法所能解决的问题,只有理解吸收成本法的管理人员才能更好地采用作业成本法。

第4章:作业成本法和变动成本法

本章首先考察了作业成本法以及第二阶段成本动因(Second-stage Cost Drivers)的作用。许多机构在转向采用作业成本法,一种既能更准确地衡量成本,又能对成本施加更大控制的方法。因此,本章也为最后四章搭起了一座桥梁。本章随后论述了吸收成本法和变动成本法间的区别,以及各自的优缺点。虽然吸收成本法对大多数医疗卫生单位可能不是特别相关,但变动成本法对许多管理者来讲可能是极其重要的工具。目前,在医疗卫生单位中,变动成本法的采用还不是很多,但是若使用得当,它将成为一个有力的支持工具。

第5章:责任会计概述

在资源的计量和资源的控制间作出区分非常重要。本章进行了这样的区分,并开始了责任会计的讨论。为了设计一套良好的责任会计系统,管理者必须从组织的结构和流程出发,考虑组织的管理控制系统。本章的论述强调结构,考察可能存在于一个组织中的各类责任中心,选择某类责任中心的基本原则,以及责任结构和管理者激励之间的关系。本章还探讨了转移价格及其在管理控制系统中的作用。最后总结了管理控制流程的四个阶段。

第6章:项目投资与预算管理

由于货币能够获得利息收入,在将来某时点收到的一笔钱将没有今天收到的同样数目的一笔钱价值高。这个概念是资本预算的核

心。资本预算就是组织在当前投资一笔钱,以期望在未来几年里得到投资回报。本章介绍了使用现值概念分析投资的一些技术,还介绍了税收和加速折旧对资本投资决策的影响,考察了在评估资本投资中选择贴现率的问题,以及资本投资项目选择所需要考虑的政治和行为因素。尽管对于非营利性组织来说,税收和加速折旧的问题可能显得不太重要,但是对于那些营利性的医疗卫生单位来讲,了解这些问题将很有益处。

接着,本章讨论了经营预算,经营预算关注于组织的经营收入和经营费用,一般每年编制一次。本章还讲述了预算过程的关键因素,预算中心和责任中心的关系,弹性预算的含义,管理控制系统中预算的角色,预算所发生的组织环境和战略环境,编制预算的机械方面,以及7个常见的预算不符。

第7章：业绩评估与报告

管理控制流程中包括两个重要阶段:业绩评估与向管理者报告评估结果。本章将讨论这两个阶段,并着重阐述差异分析(Variance Analysis)。差异分析可以使管理者明确确定实际收入及费用与预算间出现差异的原因。另外,本章还讨论了许多医疗卫生单位目前十分关心的话题:非财务绩效的评估。本章所讨论的具体问题有:弹性预算在管理控制系统中的作用、差异分析的使用与局限、差异分析与管理报告之间的关系、可以与管理者进行有效沟通的报告流程标准以及完善的管理控制系统的主要标准。

第8章：责任会计系统的组织实施

作为责任会计系统基础的结构概念和流程概念的价值,在于将它们应用到实际情况和实际问题中去。管理会计的最终目标是建立一