

YIYUAN GUAN

主 编 田立启 张永征
副主编 张茂忠 田文美

LIKUAI

JI

医院管理会计



中国财政经济出版社

医院管理会计

主 编 田立启 张永征

副主编 张茂忠 田文美

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

医院管理会计/田立启等编著. —北京: 中国财政经济出版社, 2003.5

ISBN 7-5005-6468-6

I. 医… II. 田… III. 医院-管理会计 IV. R197.322

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 021463 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: cfeph@dr.c.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 **财经书店电话:** 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 14.875 印张 353 000 字

2003 年 5 月第 1 版 2003 年 5 月北京第 1 次印刷

印数: 1—8 060 定价: 27.00 元

ISBN 7-5005-6468-6/F·5644

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

《医院管理会计》编者名单

主 编：田立启 张永征

副主编：张茂忠 田文美

参加编写人员：韩 震 刘大华 石金昌 周召仁
甄玉杰 王洪涛 田玉兰 王钰童
赵春鸣 潘国明 李爱莲 孟庆华

序 言

随着我国医疗市场的发展、医疗保障体系的建立、医院管理体制的改革,医院的经济管理环境发生了深刻的变化。面对新的环境变化,医院既有良好的发展机遇,也面临着前所未有的挑战。而加强医院经营管理,满足人们不断增长的医疗需求,体现以病人为中心、以质量为核心的办院理念,提高社会及经济效益,是现代医院管理面临的首要问题。

医院要科学合理地使用卫生资源,有效地加强医院的经营管理,增强医院的可持续发展能力,就必须采取科学的管理手段及方法。医院管理会计在医院的运营预测、决策、规划、控制、评价以及在降低医疗成本、减轻病人费用负担、提高医院的经济及社会效益等方面具有积极的作用。因此,我们必须认真学习与研究管理会计的理论与方法,并将其应用于医院的管理,为医院的经营管理服务,以不断提高医院的经济及社会效益。

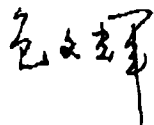
《医院管理会计》一书系统地阐述了医院管理会计的基本理论、基本方法,本着博采众长、理论与实践紧密结合的原则,就管理会计在医院经营管理中的应用进行了初步探讨。可以看出本书倾注了作者的艰苦劳动和研究心得,是一本创新之作,具有较高的理论性、实用性,它对提高医院经营管理水平及决策水平,将起到积极的作用。

本书的作者大多是中青年学者,具有比较丰富的实践经验和

2 医院管理会计

较高的理论水平，我衷心地希望他们能不断努力，百尺竿头，更进一步，为我国医院经营管理事业做出更大的贡献。

山东省卫生厅副厅长

A handwritten signature in black ink, appearing to read '陈文军' (Chen Wenjun), written in a cursive style.

2002 年 12 月 20 日

前 言

管理会计是以现代管理科学为基础，以提高经济效益为目的，通过运用一系列专门的技术和方法，对企业或医院内部整个经济活动进行预测、决策、控制、考核和评价，向各级领导者和管理人员提供有关内部管理的信息。

随着社会主义市场经济的发展，医疗市场的竞争愈演愈烈。为此，我们大胆地把吸收现代管理科学理论与方法的管理会计，结合医院的实际情况，编撰成本书，目的是想扩大医院各级管理人员、财会人员的视野，开拓思路，适应环境、条件的变化，为加强医院内部管理，充分、合理地使用医疗卫生资源，不断降低医疗成本，提高医院的经济及社会效益服务。本书的主要内容有：医院成本性态分析、本量利分析、医院运营预测、医院运营决策、医院投资决策、医院全面预算、医院成本控制与标准成本系统、医院存货控制、医院责任会计、医院业绩评价、医院人力资源会计、医疗市场与医院运营品牌化等。全书体系新颖、结构合理，力求将医院管理和会计有机地结合起来，具有较高的理论及实用性。可为各级医院的领导、管理人员和财会工作者参与医院的预测、决策提供全新的帮助。本书是医学院校财会专业、管理专业必修课之一，也可供医院管理人员、财会人员学习、参考之用。

本书应中国财政经济出版社约稿，由王善臻、杨士进同志策

划，田立启同志对本书进行了总纂，王善臻、邱枫林、周相玉、王春玲同志对本书进行了修改和审定，本书在编写过程中得到了山东省卫生厅规划财务处、青岛大学医学院附属医院、山东省立医院总会计师付昕等的大力支持，本书在编写中还学习、参考了一些专家、教授的成果，在此一并表示衷心的感谢！

本书在编写中，虽然编者尽了最大努力，但由于编者水平所限，书中难免有疏漏和错误，敬请广大读者批评指正，以便再版时修正与提高。

编 者

2002 年 12 月 18 日

目 录

第一章 医院管理会计概述·····	(1)
第一节 医院管理会计的形成和发展·····	(1)
第二节 医院管理会计的内容、特点·····	(7)
第三节 医院管理会计的职能作用·····	(13)
第二章 医院成本性态分析·····	(17)
第一节 医院成本分类·····	(17)
第二节 医院成本性态分析·····	(22)
第三节 混合成本及其分解方法·····	(30)
第四节 变动成本法·····	(41)
第三章 本量利分析·····	(46)
第一节 本量利分析概述·····	(46)
第二节 单一项目的本量利分析·····	(52)
第三节 多个项目条件下的本量利分析·····	(62)
第四节 本量利分析中有关因素变动所产生的影响·····	(70)
第四章 医院运营预测·····	(78)
第一节 医院运营预测的原理、原则及程序·····	(78)

第二节	医院运营预测的方法·····	(85)
第三节	医院服务量预测·····	(91)
第四节	医院成本预测·····	(118)
第五章	医院运营决策·····	(127)
第一节	医院运营决策的概述·····	(127)
第二节	医院运营决策的程序和原则·····	(133)
第三节	医院决策过程中需考虑的有关成本概念·····	(138)
第四节	医院运营决策的方法·····	(148)
第五节	短期运营决策的具体应用·····	(166)
第六章	医院投资决策·····	(180)
第一节	医院投资决策概述·····	(180)
第二节	投资评价基础·····	(185)
第三节	主要评价指标及计算方法·····	(209)
第四节	投资方案的对比选择·····	(222)
第五节	长期投资的敏感性分析·····	(228)
第六节	医院投资决策实务·····	(232)
第七章	医院全面预算·····	(245)
第一节	医院全面预算概述·····	(245)
第二节	医院全面预算的编制·····	(250)
第三节	医院全面预算编制方法·····	(260)
第八章	医院成本控制与标准成本系统·····	(272)
第一节	医院成本控制·····	(272)
第二节	标准成本及其分类·····	(280)

第三节	标准成本的制定	(284)
第四节	成本差异揭示与分析	(290)
第九章	医院存货控制	(296)
第一节	医院存货控制概述	(296)
第二节	经济订货批量及其简单模型	(305)
第三节	经济订货批量模型的扩展模式	(312)
第十章	医院责任会计	(322)
第一节	医院责任会计概述	(322)
第二节	医院责任会计的内容及原则	(325)
第三节	责任中心	(335)
第四节	内部结算价格	(342)
第十一章	医院业绩评价	(348)
第一节	医院业绩评价概述	(348)
第二节	业绩评价指标的计量	(354)
第三节	医院业绩评价实施	(366)
第十二章	医院人力资源会计	(377)
第一节	人力资源会计的产生与发展	(377)
第二节	医院人力资源会计	(381)
第三节	医院人力资源成本会计	(386)
第四节	医院人力资源价值会计	(393)
第十三章	医疗市场与医院运营品牌化	(405)
第一节	医疗市场分析	(405)

4 医院管理会计

第二节 医院品牌化决策分析·····	(426)
第三节 品牌化的费用与效果·····	(434)
第四节 患者让渡价值·····	(441)
 附 表·····	 (449)
一、复利终值系数表·····	(449)
二、复利现值系数表·····	(452)
三、年金终值系数表·····	(455)
四、年金现值系数表·····	(458)
 主要参考文献·····	 (461)

第一章 医院管理会计概述

第一节 医院管理会计 的形成和发展

一、医院管理会计的涵义

医院管理会计是以现代管理科学为基础，以提高医院的经济效益为目的，通过运用一系列的专门技术、方法，对医院的整个运营活动进行预测、决策、规划、控制、考核、评价的一种管理活动。管理会计是现代会计的一个分支，是为适应医院不断加强和完善经济管理的要求而产生的一门新兴的边缘学科，它对于医院合理利用医疗资源，强化内部管理，提高社会及经济效益具有积极的意义。管理会计有着比传统会计更为广泛、更为深刻的内容，虽然它仍属于“会计”大家族中的一个组成部分，但其在职能、作用和方式方法上，都超出了传统会计的范畴。而今管理会计正以一种全新的面目出现在医院管理的不同领域和环节中，在帮助医院分析过去，控制现在、规划未来等方面，都发挥着十分重要的作用。

医院管理会计是通过规划、控制、评价和考核，对医院管理施加影响的。所谓规划，就是确立医院的发展目标，制定计划，并提出具体措施，在调查研究的基础上，对医院在计划期间的各

种重要经济指标（收入、成本、费用指标）进行科学的预测分析，并对医院的运营、投资等重要事项进行决策分析，然后将通过预测和决策所确定的目标和任务层层分解，进行统筹安排。而控制则是医院管理会计通过一定手段对实际发生或尚未发生的医疗经济活动施加影响，使之能按医院运营目标或预算进行的过程。评价与考核，是指通过对各个责任单位的实际数同预算数对比，来分析差异形成的原因，找出管理的薄弱环节，为实施有效的管理决策提供科学的依据，同时，确定其经济责任，并对其业绩和成果进行评价与考核，充分调动部门及职工的积极性，促进医院的发展。

医院管理者最重要的职责是作出正确的决策，有效地安排使用医疗卫生资源，提高医院的经济及社会效益。科学的决策及控制源于及时、准确、充分地把握和处理医院在实际工作中的各种信息，这些信息可能纷繁而无头绪，而管理会计作为现代医院会计的重要组成部分，正是处理这类管理信息所必不可少的手段。医院管理会计不仅要向医院管理者提供与决策有关的信息，而且还要为医院管理者在组织医院医疗活动、医院管理及发展等方面提供信息，从而提高医院对医疗市场发展变化的信息反馈速度及在医疗市场中的竞争能力。从这个意义上讲，医院管理会计既是一个有效的决策支持信息系统，又是一个有效的内部控制系统。

二、管理会计的形成和发展

管理会计作为一门相对独立且比较完整的理论方法体系，是随着科学技术的进步、社会经济的发展、管理理论的发展而逐渐形成和发展起来的。

管理会计的初步形成始于 20 世纪 20 年代，当时资本主义已经有了相当的发展，在一般企业管理当中，以经验和直觉为核心

的传统会计仍然占据着统治地位，许多工厂经营粗放，管理混乱，资源浪费十分严重。因此，如何利用先进的科学管理代替落后的传统管理，使工厂车间的管理工作得到较大的改善，以适应资本主义经济迅速发展的需要，就成为当时企业管理亟待解决的问题。正是在这种情况下，集中体现科学管理思想的“泰罗制”应运而生。泰罗于1911年发表了《科学管理原理》一书，这是企业管理最早的代表性著作，故泰罗又被称为“科学管理之父”。泰罗提出的“科学管理”理论的主要内容有：（1）动作研究。规定每项工作最有效的标准劳动，然后规定出每项工作的最有效的标准动作，制定出各种动作的标准操作方法。（2）时间研究。规定生产的每一种标准动作的标准时间，定出劳动时间定额。（3）方法程序。对生产程序进行合理安排，后来产生了流水作业法。（4）差额工资制。即以生产量来决定工资，对于按照标准操作法完成工作的工人，按较高的工资率计发工资，否则，按较低的工资率计发工资，是最早的计件工资制。（5）工具和设备的设计。工具、设备的安装与设计要合理，减少使用疲劳。这些管理思想和方法，很大程度上提高了劳动效率。泰罗科学管理思想在企业管理中的推广，使企业管理空前加强，生产效率也得到明显提高，企业在推广泰罗制的同时，原有企业会计体系发生了明显的变化和发展。在此之前，原有会计仅局限于事后计算，把会计单纯理解为事后记账、算账、报账、查账和分析工作的总称。会计科学的主要研究对象是记账方法和账簿的设置等，随着科学管理在企业中的应用，一些新的会计观念和技术方法，如标准成本、预算控制、差异分析、变动成本法、损益平衡分析、责任会计等管理会计的内容相继出现，并在企业的管理过程中不断丰富和完善。这些方法和技术的发展不仅使传统会计发生了明显的变化，而且为会计直接参与企业管理开辟了一条新途径。此时的会

计也从传统的事后计算向事前计算发展,进入了事前会计的新领域,并密切地同科学管理相结合,在提高生产效率、加强企业内部的经营管理等方面发挥着重要作用,成为企业管理中不可缺少的组成部分。至此,管理会计的雏形已经形成。

第二次世界大战以后,西方国家进入战后的经济发展新阶段,资本主义企业的生产经营发生了很大的变化,出现了一些新特点,如资本高度集中,生产规模进一步扩大,社会化、自动化程度空前提高,生产企业将经营决策作为企业管理的中心,认为现代企业管理的中心在经营,经营的重点在决策。同时,在企业的管理中,广泛采用集权和分权相结合的管理体制,并不断地把开发新产品和技术改造,提高生产技术水平,作为企业发展的核心。在向生产专业化方面发展的同时实行产品多样化经营和混合经营,以增强企业的适应能力,分散经营风险,提高企业的竞争能力。在此情况下,随着现代管理科学、行为科学的面世及其在企业管理中的应用,不仅极大地提高了企业经营管理水平,同时也促进了资本主义经济的迅速发展。所谓管理科学,实际上是对泰罗的科学管理理论的继续和发展,它把动作研究、时间研究等向科学组织研究上扩展,同时,引进现代自然科学和技术科学的新成果,依靠运筹学、系统工程、电子计算机等科学技术手段,形成了一种现代的组织管理科学,这种理论认为管理就是决策,决策是管理的核心。所以,必须建立起完整的能够作出正确决策的新技术,以便在管理中选择最佳的可行方案。所谓“行为科学”是强调从社会学、心理学的角度,从人的目的、动机、相互关系和社会环境等方面,研究对企业生产经营活动及其效果的影响。行为科学认为企业管理只重视物质技术条件,而忽视社会条件的影响是片面的,因而,必须加强对社会学、心理学研究,做人的工作,处理好人与人的关系,激励人的主动性和创造性,以

提高生产效率。行为科学一定程度上反映了生产过程中的客观规律,具有科学性。同时,在企业的管理中,还广泛应用现代自然科学的新成果和现代化管理工具,把运筹学、统计学及电子计算机等现代科技应用于企业管理,使企业的经营管理、生产效率有了较大的提高。现代管理科学理论也大大地丰富和发展了企业会计,使许多行之有效的现代管理科学技术和方法,广泛地渗透到会计领域,如标准成本计算、预算管理体系、损益平衡分析、业绩评价等被广泛应用于企业管理,加速了管理会计的完善和发展,并最终促成管理会计同财务会计的分离。这样以强调企业内部经营管理、提高经济效益为目的的管理会计就形成了。在1952年的世界会计学会上正式通过“管理会计”这个专用词汇。而今,管理会计的基本职能已不再局限于对企业的生产经营过程进行事后的反映和监督,其在复杂、多层次企业组织规划和控制、决策、市场创新以及管理创新等方面,发挥着重要的作用。可以预见,随着管理科学的不断发展,随着企业技术水平、科技水平及创新的发展,管理会计的基本理论和方法,必将日臻完善,其在企业、医院等领域的管理中将会发挥日益重要的作用。

三、管理会计在我国医院管理中的应用

管理会计形成后,由于其不断融合现代管理科学,特别是系统论、信息论、控制论等现代科学的研究成果,同时又吸收了数学、统计学、电子计算机等方面的先进技术,使管理会计在企业的经营管理中起到了非常重要的作用,正因为如此,管理会计的理论、技术方法被广泛应用于企业、服务业及医院管理当中。管理会计引入我国始于20世纪80年代初期,虽然起步较晚,但其发展势头迅猛,管理会计的一些新技术、新方法被广泛应用于我国企业的内部管理当中,取得了明显的社会及经济效益。