

第2卷 第2期

Vol.2 No.2

总第4期

财会案例评论

REVIEW OF FINANCIAL AND ACCOUNTING CASES

黄思婕 医院项目成本管理——基于A医院案例的研究

李 佳 百度公司盈利模式及其财务评价研究

赵雪莲 整体上市对公司绩效的影响研究——以徐工机械为例

谭云棧 违规担保、控股股东资金占用与投资者保护——*ST亚星案例研究

张亚朋 HDYC发电有限公司内部控制体系构建研究

关学能 HB集团公司资本运作案例研究



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

财会案例评论

Review of Financial and Accounting Cases

期刊编委会名单

主任

赵鸣骥/财政部

副主任

高一斌/财政部会计司	陈毓圭/中国注册会计师协会
陈信元/上海财经大学	王化成/中国人民大学

委员（按姓氏笔画）

王永海/武汉大学	张蕊/江西财经大学
支晓强/中国人民大学	肖星/清华大学
方红星/东北财经大学	赵秀云/天津财经大学
叶建明/厦门大学	姜国华/北京大学
刘志远/南开大学	秦荣生/北京国家会计学院
刘俊勇/中央财经大学	徐玉德/中国财政科学研究院
吕长江/复旦大学	黄世忠/厦门国家会计学院
李扣庆/上海国家会计学院	黄青云/广西壮族自治区学位办
宋献中/暨南大学	彭韶兵/西南财经大学
张俊瑞/西安交通大学	谭劲松/中山大学
张敦力/中南财经政法大学	

主编

高一斌/财政部会计司
王化成/中国人民大学

图书在版编目(CIP)数据

财会案例评论. 第2卷. 第2期/高一斌,王化成主编. —北京:北京大学出版社,2016.12
ISBN 978-7-301-27892-5

I. ①财… II. ①高… ②王… III. ①财务会计—案例 IV. ①F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 321280 号

书 名 财会案例评论(第2卷第2期)
CAIKUAI ANLI PINGLUN
著作责任者 高一斌 王化成 主编
责任编辑 刘誉阳
标准书号 ISBN 978-7-301-27892-5
出版发行 北京大学出版社
地 址 北京市海淀区成府路 205 号 100871
网 址 <http://www.pup.cn>
电子信箱 em@pup.cn QQ:552063295
新浪微博 @北京大学出版社 @北京大学出版社经管图书
电 话 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752926
印刷者 北京大学印刷厂
经 销 者 新华书店
787 毫米×1092 毫米 16 开本 16.25 印张 355 千字
2016 年 12 月第 1 版 2016 年 12 月第 1 次印刷
定 价 48.00 元
International Price U. S. \$30.00

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话:010-62752024 电子信箱: fd@pup.pku.edu.cn

图书如有印装质量问题,请与出版部联系,电话:010-62756370

财会案例评论

Review of Financial and Accounting Cases

《财会案例评论》是由全国会计专业学位研究生教育指导委员会主办、北京大学出版社出版的专业性实务导向学术刊物，主要刊登有关财务会计、财务管理、管理会计、审计以及与之相关的公司治理、税务、内部控制、风险管理、会计信息系统等领域具有实践价值与理论意义的高水平论文。

本刊鼓励论文从实践中提炼问题，通过研究，分析、解决问题，以服务于组织改善经营管理，实现经济效益和社会效益。论文类型以案例分析、调研（调查）报告、专题研究、组织（管理）诊断为主。

本刊面向会计专业学位教育界以及实务界，通过密切关注经济社会发展的基本趋势，研究当前会计及相关经济、管理领域的重要问题，旨在搭建会计理论界与实务界深入交流的学术平台。

本刊以中文为主，录用的稿件均为原创性研究，不刊登已经在其他刊物发表过及正在其他刊物审稿中的稿件。

财会案例评论

第 2 卷第 2 期

2016 年 12 月

目 录

医院项目成本管理	
——基于 A 医院案例的研究	
.....	黄思婕 (1)
百度公司盈利模式及其财务评价研究	
.....	李 佳 (41)
整体上市对公司绩效的影响研究	
——以徐工机械为例	
.....	赵雪莲 (69)
违规担保、控股股东资金占用与投资者保护	
——* ST 亚星案例研究	
.....	谭云栈 (121)
HDYC 发电有限公司内部控制体系构建研究	
.....	张亚朋 (159)
HB 集团公司资本运作案例研究	
.....	关学能 (215)

Review of Financial and Accounting Cases

Vol. 2 No. 2

December, 2016

CONTENTS

Cost Management in Hospital Project: The Case of Hospital A

..... Sijie Huang (1)

Research on Profit Model and Financial Evaluation of Baidu Company

..... Jia Li (41)

A Study on the Impact of Overall Listing on Performance: A Case Study of XGJX

..... Xuelian Zhao (69)

Illegal Guaranty, Controlling Shareholders' Cash Embezzlement and Investor

Protection; A Case Study of Yaxing Chemical Co., Ltd.

..... Yunzhan Tan (121)

Research on the Construction of Internal Control System of HDYC Power

Co., Ltd. Yapeng Zhang (159)

A Case Study on Capital Operation in HB Group Company

..... Xueneng Guan (215)

医院项目成本管理

——基于 A 医院案例的研究

黄思婕*

摘 要 随着我国医疗市场化程度的提高,公立医院实施医疗项目成本核算的需求日益增加。本文运用传统成本法和作业成本法对医技科室代表——超声科进行项目成本测算,分析差异原因和成本构成,以期能在应用作业成本法的基础上对业务流程进行改进。本文得出以下结论:首先,传统方法的测算容易低估项目成本;其次,两种方式测算下项目政策盈亏不同,作业成本法更具警示作用;最后,作业成本法在项目成本核算上的应用更符合目前医疗市场的客观要求。

关键词 医疗项目 成本核算 成本管理 作业成本法

一、导 论

(一) 研究目的及意义

随着我国新一轮医改的白热化,公立医院逐渐走向法人化,民营资本进入办医领域,鼓励投资主体、投资方式多元化的政策为医疗行业引入竞争机制,与其说医院的运营像事业单位,不如说像一般企业,也面临着成本管理的风险。在医药分离的背景下,在公共财政投入不足以及医疗成本控制要求提高的严峻现实面前,医院财务核算自然而然地进入以成本控制为主的新阶段。

医院成本核算体系在运营中被寄予厚望,贯穿医院所有流程,承担着重要的职能。它不仅与绩效评价息息相关,也与医院自身存续和预算管理密不可分。然而,随着精益管理和竞争机制的引入,医院现有的传统成本核算制度已经面临挑战。医院成本核算主要存在以下

* 厦门国家会计学院;通信地址:厦门市海沧区沧虹东里 20 号;联系电话:15880281539;E-mail:huangsijie@126.com。

几个风险:①间接费用的分摊方式较粗糙,成本信息失真的风险增大;②成本预算管理流于形式的风险提高;③随着全民医保工作的开展,医院难以向医保企业提供更加准确的基于病种而非传统的成本信息,从而造成医保政策制定的偏差,给医院带来经营风险;④传统核算方法结果的偏差对医疗项目政府指导价制定的误导风险;⑤基于医疗项目“隐性”收费矛盾的医患风险。

这些问题归根到底在于大部分医院目前的成本信息不够准确、完整,可理解性差,这也表明现在普遍使用的成本核算方法有待改进。因此,引入作业成本法这种具有“标准、规范”理念的成本核算及管理方法是有利于降低医院成本管控风险的。20世纪90年代,凭借着流程规范、作业明晰的特点,西方部分学者开始探索作业成本法在医疗服务行业应用的可行性并尝试引进。目前,国外医疗财务方面的专家已经将这种核算方式在部分科室进行试运行研究,作业成本法在解决医疗机构间接费用分摊不合理、成本核算结构完善以及业务流程优化等方面都起到了很好的作用。我国财政部会同卫生部等相关部门于2010年与2011年相继对外发布了规范医疗机构运营与监督工作的五项规定¹,其中明确指出:鼓励有条件的三甲医院把项目成本核算工作纳入成本管理体系中。此外,2012年12月29日财政部制定的《行政事业单位内部控制规定(试行)》,在单位和业务层面上也都要求包括公立医院在内的事业单位认真梳理业务流程,系统分析经营活动风险,通过风险点的确立来制定应对策略,并且强调内部预算控制和信息公开,医院内部控制的规范性在一定程度上也促进了项目成本核算在医院的实施。总而言之,我国在医疗市场上的法制化建设为推动医疗机构的财务信息阳光化、提高医院会计信息的透明度和准确性提供了基础、权威的指引。

本文选取A医院的成本核算案例对医院作业成本法的应用进行研究分析,以期能得到更明晰、准确的成本资料。从科室层面上看,希望能借此减少资源浪费环节,优化业务流程,加强医疗物品的管理,提高高端仪器的利用效率,并将成本反馈与科室成员的经济考核相联系,建立员工的主人翁自觉感,加强成本节约的意识。从整个医院层面上看,希望能借此为医院成本管控提供一个可行的方向:即通过严格规范医院的财务管理制度与方式来提高会计信息的质量,尤其是即将广泛应用的项目成本信息;从医院的成本控制入手降低医院总体的负荷,提高医院的运营效率,使医院在行业竞争中具备比较可观的成本优势。从医疗服务行业层面上看,由于医疗机构提供的产品即医疗服务具有特殊性且绝大多数属于准公共产品²,其价格主要由政府指导价控制,而政府指导价主要基于一定区域内同级别医院的成本数据。因此,医院成本数据在很大程度上关系到政府定价,从而关系到自身政策性盈亏和政府补贴水平,其准确性对自身发展具有重大的影响。同理,医院成本信息也为新医改下的医保支付政策制定的参考标准提供服务,其准确性关系到与人民群众密切相关的医疗费用的

¹ 具体包括:《医院财务制度》(财社[2010]306号)、《医院会计制度》(财会[2010]27号)、《基层医疗卫生机构财务制度》(财社[2010]307号)、《基层医疗卫生机构会计制度》(财会[2010]26号)和《医院财务报表审计指引》(会协[2011]3号)。

² 准公共产品指具有有限的非竞争性或有限的非排他性的公共产品,它介于纯公共产品和私人产品之间。

报销,对于缓解目前严峻的基于医疗费用负担的医患关系意义非凡。

(二) 医院成本核算与管理研究文献综述

1. 国外研究综述

20世纪60年代,医院成本核算概念首先出现在美国,主要是一种借鉴企业成本核算的做法,后逐渐形成了以数量为分配系数,将间接费用进行阶梯分配的核算模式。但是,随着医疗行业环境不断地变化和发展,如医生专业水平的高低、诊疗方法选择的不同、医疗学科交错造成病种的复杂性,甚至是同种疾病患者表现的轻重、检查的难易程度,真实成本在当前的核算方式下被严重扭曲。MacDonald and Reuter IV(1973)提出以患者为单位的成本核算方法,虽然他们认识并考虑到医疗机构提供产品的特殊性,但是该方法存在一个严重不足:成本库并未反映完整的医院资源消耗,只考虑人力等直接成本。一条胜夫对医院成本核算方法提供了新的思路,即医院可以以科室为单位进行成本核算。随后,越来越多的学者或机构在成本核算方法和核算对象上进行创新。耶鲁大学卫生研究中心将成本核算方法与医疗保险知识相结合,提出按诊断类别付费,即通过区分病人的年龄段、性别、临床诊断、手术、患病程度等因素把病人分入不同的诊断相关组,然后医院根据对应相关组需要的补偿向政府进行补偿确认,这种方法也是当下比较流行的按病种付费制度的前身。但是,它使医院为获得高额的国家补偿而不顾成本,不断提高医疗服务质量的等级,从而使管理费用居高不下。

20世纪初期,Eric Kohler教授率先提出了“作业”概念,一种提供及时、准确、相关成本信息的新型核算理念随之诞生。随着成本核算的不断发展,产品成本严重脱离现实这一隐患也逐渐暴露出来。在这种环境下,库珀和卡普兰(2015)结合多年来理论界的研究成果对美国企业展开深入调研,并就调研结果提出了一种基于“作业”的成本核算方法。至今,这种方法已经被多数企业运用到成本管理上,且功效显著。20世纪90年代,医疗服务行业也试图引入这种先进的成本方法。作为初探者,Helmi and Tanju(1991)基于“成本动因将成本资源与产品或服务进行更紧密的关联,进而更准确地追溯医疗服务成本”这一观点,首先提出了应用作业成本法测算医疗服务成本的粗略核算步骤,为作业成本法在医院的模拟甚至其与医保付费方式的结合提供了较为具体的理论参考。随后,Chan(1993)将作业成本法应用于检验实验室的成本核算,他对医疗服务中作业成本法实施的可行性进行评估,重点强调了事前对成本动因的选择以及事后改进作业流程,并将作业成本法的测算结果与传统方式下的结果进行对比,从而验证了医院使用作业成本法进行核算的优越性。同时,他也创造性地提出将作业成本法用于成本管理、将成本核算上升到管理层面的建议。从此,作业成本法在西方医疗机构中开始了爆炸式的探索应用和发展,大量学者尝试作业成本法在更多不同的具体科室的应用,如心电图室、手术室等。加利福尼亚大学伯克利分校哈斯商学院的研究组(1996)基于医疗服务产品的特殊性展开实证研究。他们具体设计了医院实施作业成本法

的步骤,即从划分作业中心、确定成本动因到分配资源成本库入手,提出了“资源—作业—具体服务”的分配模式,它既标志着作业成本法在医疗机构的应用取得了重大发展,也预示着美国等西方国家医疗行业的成本管理具备了系统化的雏形。

进入21世纪以后,医院的管理者们开始关注新兴的成本管理理论成果并进行大刀阔斧的改革,他们将医院成本核算与管理进行了战略化升级。Berger(2005)通过分析流程中人力成本的构成来调整医院的人力分配,从而提出“合理的人力结构有利于医院效率”这一设想,成功地将人力成本管理上升为战略管理。Marquis and Ruth(2008)通过对Jamesville医院成本分配方法的不断细化来充实其成本管理的体系,力求适应其业务不断发展的信息需求,这无疑是可持续战略的体现。Lino在作业成本法框架下引入“全成本”的管理模式,试图通过作业模型的建立来识别单个病人的完全成本信息,借此与医保报销信息保持高度的契合性和可对比性。Graban(2011)则是完全以一个长期从事医院工作的管理实践者身份,从医院运作流程、科室中诊疗布局、人员分配、服务质量等方面入手,详细介绍了如何构建“精益医院”³。Graban(2011)中不乏对医院成本管理的案例研究,再次强调了标准化流程管理在成本管理中的重要地位。Pandey(2012)则提出利用作业成本“单位管理”的理念来约束医疗机构的预算体系,鞭策各部门进行成本控制,以利于医院不同时期或者不同部门的连续性管理。

由此可见,西方的医院成本核算在20世纪中叶就受到广泛关注并得到了很好的发展,成功地由简单的成本核算过渡到基于战略的成本管理。而各国有价值的理论和有效的实施方法,为我国实施符合国情的医院成本核算提供了理论基础和实践指导。

2. 国内研究综述

相较于西方国家而言,我国医院的成本核算起步较晚,并且仍然处在不断探索和改革的道路上。在我国,医疗成本测算方法的研究起步于20世纪80年代,复旦大学公共卫生学院等研究机构将我国的成本核算理论成功地运用到实践当中。1991年,国家卫生部、财政部正式颁发《医院财务制度》,标志着我国在医疗行业的财务规范上逐步走向法制化,确定了当时医药收支分离的核算依据。至此,我国医院成本核算体系真正走上正轨。近年来,理论界和实务界都加大力度探索我国医院成本核算与管理的研究方向,主要表现在两个方面:医院成本核算中作业成本法的应用和先进成本管理理念的融入。

我国学者在发展医院成本核算方法的过程中,借鉴了国外相关领域的发展,比较注重基础理论的研究,对核算流程和原理、分配惯例等环节给予了较多的关注。在核算流程上,宫晶瑛(1996)首先提出作业成本法的实施主要包括“划分作业—确定成本动因—分摊单位作业成本—构建成本信息”四个步骤,试图通过在国内引入“作业”概念来解决医院成本难以准

³ 精益医院指在医院管理中借鉴丰田精益生产系统的管理理念,改善医院的安全、质量和提高医疗服务的效率,强调了“标准化”在医疗服务实施中的重要性。

确分摊的问题。葛人炜等(2006)在前人研究的基础上提出了一套构建医院作业成本核算的综合理论模式。随着作业成本法在国内医院应用的理论被提出,一部分学者开始关注这种先进方法的应用模式,逐渐将成本的核算单位聚焦在医疗项目上。程薇(2002)提出了项目成本的直观计算方法,简单地定义了科室医疗服务项目的分配原理,即单位服务项目成本是某科室的成本费用总和乘以计算项目的操作时间分配系数。之所以用操作时间系数,其认为是由于项目的实施主要由人工和设备构成,故操作时间系数可以反映间接成本的分摊机制,这种项目成本核算的模式也是目前公认的项目成本核算公式的雏形。此后,随着项目成本核算方法的确定以及各方对成本质量要求的提高,一些学者开始追溯成本信息的准确性,更加关注如何获得更准确的基础成本。作业成本法在科室层面的理论模拟获得了许多学者的青睐,并对此展开研究,如鲍玉荣等(2005)对检验科进行理论模拟,王琨等(2011)对CT室进行简单的实践模拟,赵宁等(2013)对血液透析间进行模拟等。

在核算方法发展的同时,我国医疗行业的成本管理也在不断发展。在不断探索的过程中,业务流程和单位标准化成本在医疗行业获得了前所未有的关注。金维虹指出医院全成本核算作为一项有利于提高内部管理效率的经济管理活动,意义深远。它能精准地匹配医院成本的状态,不仅能为医院的上报预算、财政补贴以及医院经营决策提供重要依据,也可以满足政府相关部门实施综合管理来进行宏观调控的要求,有助于逐步形成合理的社会标准以指导行业运作,是目前国内医院主要推行的成本核算理念。费峰(2008)创造性地提出从管理的角度来看,医院就是一个关于战略的PDCA(制定、执行、检查、修正)体系,即相关人员制定的医院运行模式只有经过“不断的执行和检查,针对问题进行修正,从而继续执行”这种无限循环模式才能不断地优化业务流程,越来越接近利益相关者所期望的帕累托最优。倪君文(2011)对医院引入作业成本法进行可行性分析,肯定了作业成本法作为一种成本管理方法在医院成本管理中发挥的良好作用,为作业成本法在我国应用的推广起到了积极的作用。张幸国等(2012)把日本著名的品管圈⁴活动作为一项优秀的管理方法引入我国医疗机构,并在浙江省卫生厅医院药事管理质控中心推广且取得显著成效,引起巨大的反响。

综上所述,近年来我国医院成本核算和管理无论是在理论还是实践上都有较大的发展。围绕流程和单位标准化成本这些贯穿医疗机构发展史的关键因素,作业成本法对标准化的关注和优化流程的思路符合医院成本管理的发展趋势,其在医疗机构的应用也逐渐进入公众的视野。但由于作业成本法对医院的人、财、物要求高且与医院自身、行业发展有着不可分割的联系,因此在我国当前的医疗环境下,其应用才刚刚起步,还没有专门的文章就医院整体层面对作业成本法的实施进行系统的研究。2010年年底,财政部和卫生部颁布的新

⁴ 品管圈指同一个工作场所的人为了解决现场工作问题、提升工作绩效,自发地组成一个团队,然后团队成员分工合作,应用品质管理的工具进行各种分析。

《医院会计制度》明确规定了医院要加强经济管理方法,通过实行科学的成本核算来强化成本控制,明确医院各级成本核算的概念并简单介绍其分摊方法,但规定中没有涉及医院成本核算的具体做法。本文正是就这方面进行了探讨,以科室项目成本核算和控制为具体研究对象,提出了医院改进成本核算的设想,从而较好地降低医院成本信息生成风险和效益管理风险,有利于医院成本管理体系的完善。

(三) 研究方法与创新点

1. 研究思路和方法

本文总体采用的是理论分析和案例研究相结合的方式,案例研究对象为一家三级甲等(以下简称“三甲”)医院——A医院。三甲医院是中国除国家特殊医院以外的最高等级的医院,代表了国内最高等级的医疗水平。本文之所以选择A医院,除了考虑一手资料的可获得性,主要还出于以下原因:① 本文研究的是作业成本法的引入是否会提升医院的成本核算信息质量,而作业成本法的实施需要一定的基础平台,A医院作为一家综合业务全、业务发展快且管理较为规范的三甲医院,有实施作业成本法的基础条件和软硬件需求。② 我国现行的医疗服务项目定价遵循“政府指导价”,它是政府根据一定地区的发展水平以及所在区域内医院的成本信息来制定的,A医院作为该地区最知名的医院之一,具备一定的成本优势和群众基础,若对其研究而得到的成本结果与现有结果有差异,那么“作业成本法的引入能更好地改进现行的成本信息质量,有利于成本管控”这一结论将更具说服力和典型性。③ 医疗市场作为提供特殊服务产品的市场,其服务的内容和手段在很大程度上具有同质性,不同医院所能提供的服务可能只在仪器精度、就医环境、服务态度、就医流程复杂程度方面存在差异,其服务目标都是为患者解决健康问题。同时,A医院创立近百年,具有典型的公立医院特点,因此,A医院的个案在一定程度上可以引起同类综合性医院的共鸣,其研究结果对其他医院有一定的警示作用。

由于A医院目前所涉及的医疗项目种类繁多,不能一一进行介绍并进行系统的研究,因此,本文聚焦于A医院的超声科,对其服务项目成本进行不同方法下的计算分析,希望能通过“以点及面”的方式对全院引入作业成本法提供一些积极的思路。

本文的数据来源主要是笔者自行搜集A医院2013年3月、6月、9月、12月的综合财务信息,分别走访A医院四大行政和医技职能科室获取的医院上述月份水电、用料、设备、房屋等其他费用的数量和金额明细,并从超声科获取具体的工作量统计等资料。本文对不同成本方法下医疗项目成本的测算进行对比分析,并与政府指导价进行对比。其中,具体采用了以下几种分析方法:

(1) 文献研究。通过梳理国内外医院成本核算与管理的发展脉络,认识到国外医院成本核算与管理的发展水平、我国在相关领域的发展层次以及重点研究方向。

(2) 理论分析。通过对我国在医疗领域新出台的几项政策和规定给国内医疗市场宏观环境带来变化的分析,表明医院成本核算亟须改进。

(3) 问卷调查。问卷主题为“医院成本核算与管理的现状及改进建议”(见附录),问卷回收率为 100%,调查对象为医院工作人员。

(4) 实地调研。实地调研主要包括两方面:一是通过访谈记录初步了解超声科以及医院的运作流程和一些专业的项目信息,整理流程,反复与科室及财务人员沟通,直到方案获得认可;二是通过多次走访设备科、药剂科、财务科等获取所需调研数据,结合对访谈记录的流程整理以及作业成本法的原理对数据查缺补漏,对获取的原始数据进行整理筛选和统计分析。

(5) 对比分析法。对传统成本法与作业成本法下项目成本、项目单价与对应的政府指导价进行对比分析,从而得出本文研究方法如图 1 所示。

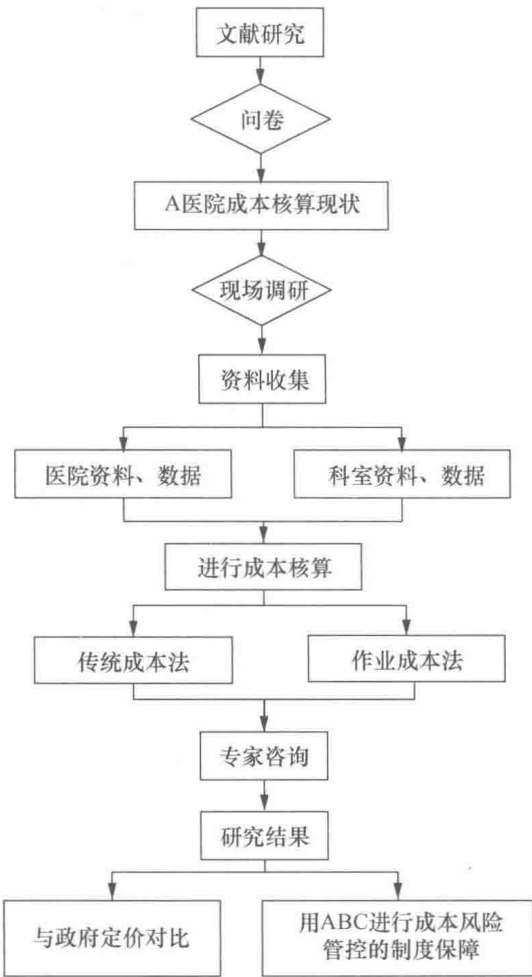


图 1 本文研究方法

2. 研究创新与不足

本文尝试在 A 医院的超声科引入作业成本法,以对项目成本进行成本风险管理。本文的创新点包括以下几个方面:

(1) 近年来,相关部门对医疗市场的监管日益完善,新制度的出台也层出不穷。本文着重考虑新颁布的《医院会计制度》《行政事业单位内部控制规定(试行)》以及有关民营医院进入市场门槛降低等相关制度和规定对医疗市场的影响,研究具有一定的时效性。

(2) 在医院成本管理的研究中,将问卷调查和实地调研相结合并在此基础上进行数据分析的研究方法还不多见,而本文正是采用这种方法,通过挖掘医院员工视角下医院现行成本模式的风险,并在实地获取第一手资料和数据的基础上,有针对性地构建模型。

(3) 由于目前作业成本法在医院的应用才刚刚起步,本文对医院超声科项目成本核算流程的详细设计,对于医院提高项目成本管理水平具有一定的启示和借鉴意义,同时也期待能为政府管理提供更准确的成本信息,为政府指导价和医保报销比例的制定提供参考。

虽然本文按照上文的研究思路及方法取得了一定的成果,但由于资料搜集上的局限性,本文还存在以下不足:

(1) 受资料搜集和医院专业知识的限制,本文只是将作业成本法应用于医院成本四层体系中的医院项目成本核算上。在今后的研究中,在医院制度建设比较完备、数据更完整的基础上,可以考虑从整体层面上综合利用医院的信息系统,从不同视角对成本进行管控研究,从而最大限度地降低医院在成本方面的经营风险。

(2) 由于 A 医院目前可以提供的成本信息有细化的空间,其本身也在进行核算管理系统的改进工作,因此,可以期待未来凭借信息一体化的数据,在成本动因的选择和划分上考虑得更加全面,成本核算的结果会更加准确。

二、医院成本核算与管理相关理论

我国传统的医院成本核算建立在“影响成本的唯一因素是工作量”这一假定之上,具体核算主要参照《医院财务制度》来执行。2012 年新《医院会计制度》开始在全国范围的公立医院中推行,新制度下的医院成本核算方式也有了新的要求。本部分将从医院传统成本法以及作业成本法两个视角阐述成本核算与管理的相关理论。

(一) 医院成本核算方法

与之前的财务制度相比,新医院财务制度增加了对医院成本管理的说明,明确并规范了医院的成本管理工作。以核算对象为区分依据,我国的医院成本核算被划分为四个层面,包括科室成本核算、医疗服务项目成本核算、病种成本核算、诊次和床日成本核算。目前,大部分医院的成本核算工作囊括了科室成本核算、诊次和床日成本核算两个层面,一些有条件的

大型医院(主要指三甲医院)着手开展医疗服务项目成本核算,甚至与国际接轨,开始按病种成本核算。具体的核算和分摊方法如下:

(1) 科室成本核算。根据相关规定,医院科室主要包括四类:临床服务类、医疗技术类、医疗辅助类和行政后勤类。各类科室成本分摊方式如下:首先将行政后勤类科室的管理费用向临床服务类、医疗技术类和医疗辅助类科室分摊,其次将医疗辅助类科室成本向临床服务类和医疗技术类科室分摊,再次将医疗技术类科室成本向临床服务类科室分摊,最后形成住院、门诊两类成本。

(2) 医疗服务项目成本核算,又称医疗项目成本核算。医疗服务项目成本核算是以各科室开展的医疗服务项目为对象,归集和分配各项支出,得出各项目单位成本的过程。核算办法是将临床服务类、医疗技术类和医疗辅助类科室的医疗成本向其提供的医疗服务项目进行归集和分摊,分摊参数可采用各项目收入比、工作量、占用固定资产、面积等。

(3) 病种成本核算。病种成本核算是以病种为核算对象,按一定流程和方法归集相关费用计算病种成本的过程。核算办法是将为治疗某一病种所耗费的医疗项目成本、药品成本及单独收费材料成本进行叠加。

(4) 诊次和床日成本核算。这种方法是诊以诊次、床日为核算对象,将科室成本进一步分摊到门急诊人次、住院床日中,计算出诊次成本、床日成本。

(二) 作业成本视角下的医疗服务项目成本核算

1. 作业成本法概述

作业成本法,即以作业为媒介,通过成本动因的确认将资源二次分配到产品和服务上的分配方法。其过程可以用图 2 来表示。总而言之,作业成本法的指导思路是:“资源—作业—成本对象”。它把直接成本和间接成本都汇集到成本库中,共同作为产品(服务)消耗的作业,使计算出的成本更加接近实际发生额。它与以往成本核算方法的区别就是其兼具核算和管理两重身份。

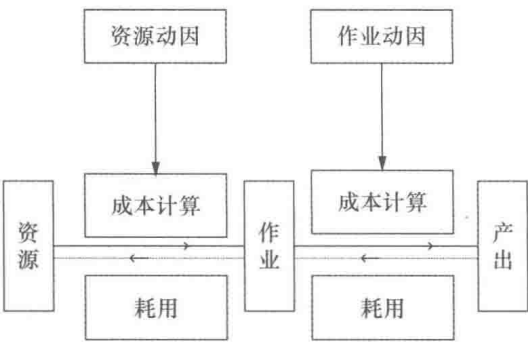


图 2 作业成本法流程

在作业成本法的实务操作中,主要关注四个方面:① 资源库是由企业消耗的各种资源

组成,是企业在经营中所消耗的人力、物力和财力的总和,一家企业的资源包括直接人工、直接材料、制造费用等;② 作业是指为了达成某一特定目标,企业内部进行的资源消耗动作,它作为此类成本核算的关键点,一般属于可量化的实体;③ 作业中心是指一个业务中往往囊括多项作业,把相关联的部分合并成几个主体,这几个主体各自成为一个作业中心,作业中心为企业进行作业管理提供了载体,并为企业各下级组织和责任中心提供了设计与考核依据;④ 成本动因主要指资源动因和作业动因,是导致资源或作业发生的最相关因素。

2. 医疗服务项目成本核算的概念

《医院财务制度》中有关成本费用的内容对医院成本核算进行了界定,即通过对医疗服务、药品销售中的各项耗费进行分类、记录、归集、分配的核算过程来反映医院财务状况和经营成果的一种管理活动。医疗服务项目成本核算必须把科室成本核算作为前提要求,通过归集和分配各科室项目的花费来计算出单位成本,从而考察医疗项目的盈亏状况。医疗服务项目成本层次比科室层次更符合医疗改革的方向,了解项目的成本构成,不仅对于医院的成本控制有重要意义,符合医院优化人、财、物综合配置的要求,而且对于政府指导价和医保补偿政策的制定也十分有利。

3. 医疗服务项目成本核算的特点

公立医院⁵医疗服务项目成本核算的公益性、效益性两“益”并存,且后者是前者的前提。公立医院的公益性由其本身属性和提供产品的特殊性决定(兰迎春、陈丽,2010)。这一定义可以看出公立医院提供的特殊产品:医生丰富的诊断经验、诊治手段,医院拥有的先进医疗设备提供的特殊诊断等。主流观点认为:公立医院提供的服务项目中除疫苗接种为公共产品以外,其他基本医疗因为其有限的非竞争性或有限的非排他性被认作准公共产品。被认定为准公共产品的基本医疗服务具有两个特点:一是医疗服务行业提供的服务产品属于生活必需品。每个公民都有获取基本医疗服务的权利,医院作为满足这项权利的载体,必须受到有关部门的监管,兼顾效率和公平,防止效率配置低下的发生并确保每个患者得到同质服务。二是医患之间存在高度的信息不对称。美国经济学家斯蒂格利茨就论证了医疗市场存在的市场失灵问题(郑秉文,2007)。在现有的医患纠纷当中,看似患者处处强势,实则不然。患者在诊疗过程中不仅难以获得与医疗项目相关的成本、服务质量等有关信息,也缺乏识别医疗服务必要性的专业判断力,医疗产品的消费风险难以规避。因此,公立医院在经营中的效益性指的是实现利益相关者(患者、社会)的利益最大化而非医院本身的利益最大化,这也直接关系到医院的价值取向。

此外,民营医院的进入门槛降低也促使医疗服务市场的格局发生变化,公立医院在不利的竞争条件及高速增长的其他成本面前需要采用更加先进、明晰的成本核算方法来进行成本管理。而医疗服务项目成本核算有助于提高成本信息的透明度,降低医院成本管控的风

⁵ 公立医院指由政府创办并且提供财务预算补贴的医院。

险,其核算理念有利于实现整个社会资源的优化配置(郑大喜,2010)。

4. 基于作业成本法的医疗服务项目的可行性分析

如上文所述,医院是集中提供医疗服务项目的技术密集型生产组织,流程化明显,拥有大量的间接费用,其成本管理现状和运作的表现形式都满足作业成本法的开展条件。近年随着医疗改革的不断深入,作业成本法在医院应用的时机已经越来越成熟。

从提供的医疗服务项目上看,一家综合性医院涉及的学科范围广,且每个学科项下都会开展多种多样的医疗项目,它们的成本消耗方式、风险水平也差异很大。这些项目中大部分都会涉及多个科室,以手术室承接手术为例:整个手术过程需要相关领域的专家、手术室专门的护士、麻醉师等人力资源,手术室的房屋和设备以及药品物料等资源。即使是同一项手术,也会因为患者病情诊断的难易程度以及医生的专业程度、治疗方式不同而使成本构成出现差异。传统的分配方式大多利用单一的业务量,不利于医疗服务项目与真实消耗的医疗行为之间的配比,易造成成本失真。而作业成本法在某种程度上更符合这种标准化下个性服务的要求。一方面,它以资源消耗为导向,通过多种作业动因的选择,解决传统方法下间接费用粗略分摊的问题,并通过追踪流程当中资源和作业的信息,对收支进行良好的匹配;另一方面,随着研究人员对病理研究的深入,势必会涉及更为综合的医疗服务项目,这使诊疗过程中消耗的资源追溯性愈加复杂,而作业成本法恰好可以利用作业关联循序渐进。总之,能够将单一费用分配标准精细化,是作业成本法解决这种复杂项目结构的利器。

医院为了铺开项目成本核算,在软件和硬件配备上也做了很大的努力。在软件配备上,五部委联合颁布的文件明确指出建议有条件的三甲医院开展项目服务成本核算,这鞭策医院管理层在项目成本的推行过程中给予足够的重视度,并为成本项目建设提供充足的医院资源。在硬件配备上,医院的信息系统建设也在近几年有了较大发展,实现了科室与行政管理部门之间的基本数据上传。此外,医疗系统中 ERP 的发展也为作业成本法在医院的应用提供了有力的技术支撑。

三、A 医院成本管理现状分析

本部分首先简要总结了 A 医院的基本情况和现行的成本核算概况。为获得 A 医院成本核算的现状,以医院职工为问卷对象,进行了问卷调查,共计发出问卷 50 份,回收 50 份。最后通过调查结果所反映的信息来揭示 A 医院现行核算体系中存在的风险并对风险存在的原因进行分析,在此基础上提出改进的设想和建议。

(一) A 医院基本情况和成本核算概况

1. 基本情况概况

A 医院创建于 20 世纪初,发展迅速,拥有近百年的历史,是当地规模最大的医院。A 医