

现代医院经营管理

实务全书

主编：张东庭

安徽音像出版社

第五章 医院成本控制

医院成本控制在医院成本核算理论和实践中占有十分重要的地位，它是医院经济管理最为重要和最为有效的手段。本章重点介绍医院成本控制的概念、意义、原则和方法。通过建立标准成本，揭示成本差异，对成本控制业绩进行审核和评估，从而实现成本控制。

第一节 医院成本控制的概述

一、医院成本控制

狭义的医院成本控制是指在医院经济管理活动中，运用以成本会计为主的各种方法，预定标准成本和成本限额，按标准成本和限额开支成本和费用，以实际成本和成本限额比较，衡量医院经济管理活动的成绩和效果，并以“例外管理原则”纠正不利差异，以达到降低成本、提高效率的目的。

狭义的医院成本控制的概念有广义和狭义之分。广义的成本控制，是指医院管理方面对任何必要活动所采取的手段，目的是以最低的成本达到预先规定的医疗服务质量和数量。它是成本管理的同义词，包括了一切降低成本的努力。

狭义的医院成本控制和广义的医院成本控制的区别是：狭义的医院成本控制是以完成成本限额为目标；广义的成本控制以成本最小化为目标。狭义的医院成本控制仅限于有成本限额的项目，而广义的成本控制不受这种限制，涉及医院的全部活动。狭义的医院成本控制是在执行决策过程中努力实现成本限额，而广义的成本控制还应包括正确选择医院经营活动方案，涉及制定决策的过程，包括成本预测和决策分析，通常称为成本经营。狭义的医院成本控制是指降低成本支出的绝对额，又称绝对成本控制；广义的成本控制还包括统筹安排成本、数量和收入的相互关系，

以求收入的增长超过成本的增长,实现成本的相对节约,故又称相对成本控制。

我们这里讨论的成本控制是狭义的成本控制。广义的成本控制可参看本书第六章医院成本效益评估的部分内容。

二、医院成本控制的意义

(一) 成本控制是医院增加经济效益的最佳途径

由于医院医疗服务的定价主要受到国家政策干预,如果不进行成本控制,降低成本,仅靠增加医疗收入来达到增加经济效益的目的,在长期看来是不可行的,同时,医疗收入的过度增加也会加重国家、单位和个人的经济负担。因此,只有实施成本控制,降低成本才是增加医院经济效益的最佳途径。

(二) 成本控制是医院在市场竞争中求得生存的保障

随着我国医疗体制改革和医疗保险制度改革的深化,医院面临着日益激烈的市场竞争。基本医疗、基本药物和保险报销范围的确定,使病人更加关注医院的质量和费用;保险的实施,也使病人有了选择医院的权利。医院只有降低和控制成本,才能提高自身的安全边际率和成本收益率,才能增强竞争实力,才能在医疗服务市场中求得生存,立于不败之地。

(三) 成本控制是医院发展的基础

把成本控制在同类医院的先进水平上,才有迅速发展的基础。在保证质量的前提下,实施成本控制可使医院消耗同样的成本,提供高于其他同类医院的医疗服务数量,则可扩大服务量,以较高的质量和较低的费用消耗吸引病人,增加医疗收入。这样,医院才有力量去开发新业务、新技术,寻求新的发展,使医院的扩大再生产进入良性循环的轨道。

三、医院成本控制的原则

(一) 经济原则

经济原则是指因推行成本控制而发生的成本不应超过因缺少控制而丧失的收益。任何管理工作都要讲求经济效益。为建立某项控制,要花费一定的人力或物力,付出一定的代价。这种代价不能太大,不应超过建立这项控制所能节约的成本。不符合经济原则的成本控制是不可能持久的。成本控制中的经济原则包括:

1. 重要性原则 只在重要领域选择关键因素加以控制,而不能对所有成本进

行同样周密的控制。应把注意力集中于重要事项，对成本的细微尾数、数额很小的费用和无关大局的事项可以从略。

2. 实用性原则 要求成本控制要确实起到降低成本，纠正偏差的作用，并具有可操作性。

3. 例外管理原则 对正常成本费用开支可以从简控制，而特别要关注各种例外情况。例如，对脱离标准的重大差异展开调查，对超出预算的支出建立审批手续等。

4. 灵活性原则 成本控制系统应具有灵活性，能随时适应医疗服务市场的千变万化。

（二）因地制宜原则

因地制宜原则是指医院成本控制系统必须个别设计，适合特定医院、科室和本项目的实际情况，不可完全照搬别人的做法。因地制宜原则要求：

1. 适合特定医院的特点 是指对大型医院和小型医院，发展快和相对稳定的医院，以及同一医院的不同发展阶段，管理重点、组织结构、管理风格、成本控制方法和奖励形式都应当有所区别。适用所有医院的成本控制模式是不存在的。

2. 适合特定科室的要求 是指临床科室、后勤保障部门、行政管理部門的成本形成过程不同，建立控制标准和实行控制的方法也应有区别。

3. 适合职务与岗位责任要求 是指院长、部门主管和科室主任等需要不同的成本信息，应为他们提供不同的成本控制报告。

4. 适合成本项目的特点 是指药品费、医用材料费和管理费等各明细项目，有不同的性质和用途，控制的方法应有区别。

（三）全员参加原则

医院的任何活动都会发生成本，都应在成本控制的范围之内。任何成本都是人的某种活动的结果，只能由参与或有权干预这些活动的人来控制，不能指望与此无关的人来控制成本。任何成本控制方法，其实质都是设法影响参与活动或有权干预活动的人，使他们能够实行自我控制。所以，每个主管领导、每个员工都应负有成本责任，成本控制是全体员工共同的任务，只有通过全体员工协调一致的努力才能完成。

1. 成本控制对医院领导层的要求

(1) 重视并全力支持成本控制：医院各级管理人员对于成本控制是否认真办理，往往视最高管理层是否全力支持而定。

(2) 具有完成成本目标的决心和信心：管理人员必须认定，成本控制的目标或限额必须而且可以完成。成本控制的成败也就是他们自己的成败。

(3) 具有实事求是的精神：实施成本控制，不可好高骛远，更不宜急功近利，操之过急。惟有脚踏实地，按部就班，才能逐渐取得成效。

(4) 以身作则：严格控制自身的责任成本。

2. 成本控制对员工的要求

(1) 具有控制成本控制的愿望和控制成本的意识，养成节约成本的习惯，关心成本控制的结果。

(2) 具有合作精神，理解成本控制是一项集体的努力过程，不是个人的活动，必须在共同目标下，同心协力地完成。

(3) 能够正确理解和使用成本控制信息，据以改进工作，降低成本。

有效控制成本的关键，是调动全体员工的积极性。一般说来，人是不希望别人控制自己的。严格的成本控制，并不是一件令人愉快的事情，不论对各级管理人员，还是一般医护人员都是如此。但是，控制总是必须的。

3. 调动全体员工积极性应注意的问题

(1) 要有客观、准确和适用的控制标准。

(2) 鼓励参与制定标准：当一个人真正参与了制定计划和标准时，他常会在心理上觉得介入了该项工作，并且愿意承担责任。或者，至少也要让大家充分了解控制标准建立的依据和必要性。

(3) 让员工了解医院的困难和实际情况：采用压力和生硬的控制常会导致不满，而了解实情会激发员工的士气，自觉适应工作的需要。

(4) 建立适当的激励措施：努力工作会取得好的业绩，并得到较多的物质和精神奖励，从而使人更努力地工作。如果努力之后未得到肯定的评价，取得好的业绩未得到奖励，或者没有努力的人却得到了奖励，成本控制的积极性就会受到挫伤。

(5) 冷静地处理成本超支和过失：在分析成本不利差异时，应始终记住其根本目的是寻求解决问题的办法，而不是单纯寻找是谁的过失。

四、医院成本控制的方法

成本控制的方法主要有两种：标准成本法和定额成本法。

标准成本法于 20 世纪 20 年代首创于美国。这种方法的基本内容是,通过事前的调查研究,科学地制定标准成本,据以进行成本控制;在生产经营过程中,将实际发生费用与标准成本之间的差异及时进行反馈和分析,以便进行成本反馈控制,促使标准成本的实现。这种方法将成本计划、控制、核算和分析有机地结合在一起,将单纯的事后成本计划发展为事前计划、事中控制、事后计算的完整过程,开创了成本管理的新局面。

根据标准成本法的原理,前苏联在第一个五年计划期间(1928 年~1933 年)提出了定额成本法。在本世纪 50 年代中期,我国一些大型机械工业企业开始引进这种方法,并逐渐为我们自己所消化和推广。1974 年,在财政部颁布的《会计工作规则》中,对定额成本法做了具体规定和概括说明。

定额成本法的基本原理是,在实际费用发生时,将其划分为定额成本和定额差异两部分来汇集,并分析差异产生的原因,反馈到管理部门,及时予以纠正。月终以定额成本为基础,加减所汇集和分配的定额成本差异,就得到实际成本:

定额成本 ± 定额成本差异 = 实际成本

采用这种方法,由于在费用发生的同时,及时揭示了实际费用与定额的差异,这就将事后成本计算,发展成了事中成本控制。

标准成本法与定额成本法并没有本质区别,只是在具体方法上有些差别而已,而且各有千秋。本章所述成本控制方法是吸取二者优点,并结合医院的实际情况而形成的。

第二节 建立成本控制标准

建立控制标准,是医院成本控制过程的首要环节。建立健全适当的控制标准,可以为以后的成本差异揭示、成本检查和考核以及成本反馈分析提供良好的基础。

通常认为医院预算是成本控制的依据,预算就可以充当控制标准。其实,大多数医院的预算都无法满足控制的要求,主要原因是其详细程度不够。成本是在医院的每一项医疗服务活动或管理活动中耗费的,成本控制的标准也应具体到每一项活动,而预算编制不太可能细致到具体活动环节。因此,医院必须在预算之外制定具体的控制标准。

本节将以分析标准成本的特点及其分类为切入点，具体阐述如何建立医院成本控制标准。

一、标准成本概述

标准成本是通过精确的调查、分析与技术测定而制定的，用来评价实际成本、衡量工作效率的一种预计成本。在标准成本中，基本上排除了不应该发生的“浪费”，因此被认为是一种“应该成本”。

(一) 标准成本的特点

(1) 标准成本是根据对实际情况的调查，用科学的方法制定的，所以具有客观性和科学性。

(2) 标准成本是按正常条件制定的，并未考虑预测的异常变动，因而具有正常性。

(3) 标准成本一经制定，只要制定依据不变，不必重新修订，所以具有相对的稳定性。

(4) 标准成本是成本控制的目标和衡量实际成本的依据，所以具有目标性和尺度性。

(二) 标准成本的种类

制定标准成本，首先应确定选择什么水平的成本目标作为现行标准成本。可供选择的成本种类很多，主要包括理想标准成本、基本标准成本和正常标准成本三种。

1. 理想的标准成本 是指以现有的医疗技术、仪器设备和医院管理处于最佳状态为基础制订的标准成本。这种标准成本在排除设备故障、工作停顿等一切失误、浪费和耽搁的基础上，只有设备和人员均处于最佳状态下尽最大努力才能实现。这种标准成本的优点是具有激励作用。但由于这种标准过于严格，即使对最优秀的医护人员也非易事，会使员工丧失信心。而且，按此所揭示的成本差异会失去实际意义，难以进行日常成本控制与考核。

2. 基本标准成本 是以某一年的成本为基础制定出来的标准成本。这种标准成本一经制定，多年保持不变，在较长时期内，都使用这种标准作为计算成本的基础，其优点是使各期成本有一个共同的比较基础。但是，由于历史成本可能包含部分无效因素，若计划年度以此为出发点，势必将使无效长期存在。再者，时间一

长,医疗技术和医院情况发生变化,使原有标准不符合实际,因而基本标准成本只说明过去而不适应未来的要求,在成本控制管理中不能直接发挥应有的作用。所以,这种标准成本在实际工作中较少采用。

3. 正常标准成本 是指根据目前已经达到的医疗技术水平,以有效地利用现有条件为基础所确定的标准成本。在制订这种标准成本时考虑了仪器故障的时间、医护人员所需停顿以及正常损耗等一些不可避免的不利因素。要达到这种标准既不容易,也并非高不可攀,经过努力是可以达到的。这种标准成本在成本控制中能够发挥积极作用,充分体现了成本控制先进性和现实性的统一,在实际工作中得到广泛应用。

二、制定医院成本控制标准

制定医院成本控制标准的具体形式和方法是多种多样的。从理论上讲,最理想的方法是通过测算单项医疗服务项目的标准成本和单病种的标准成本,从而确定科室的标准成本。但由于目前医院成本核算还没有发展到全部以单项医疗服务项目或单病种为核算单位的程度,所以这种方法暂时难以做到。根据各医院成本核算的具体情况,我们认为通过目标成本及目标管理的方法建立控制标准,更符合现阶段各医院的实际情况。

(一) 目标成本和目标管理

1. 目标成本 目标成本是指根据预计可实现的医疗收入扣除目标收益计算出来的成本。它是目标管理思想在成本控制管理工作中应用的产物。

有时候,人们也把标准成本称为目标成本。由于标准成本是应该发生的成本,可以用来作为评价实际成本的尺度,从而成为督促员工去努力争取的目标,因此也被称为目标成本。

标准成本和目标成本虽然都可以作为成本控制的基础,但是它们的含义、指导思想和制定方法并不相同。

标准成本是20世纪初出现的,是科学管理的作业标准化思想和成本管理相结合的产物。标准成本的制定,从最基层的作业开始,分别规定数量标准和价格标准,逐级向上汇总,成为单位标准成本。制定时强调专业人员的作用,使用观测和计量等技术方法,建立客观标准。

目标成本是20世纪50年代出现的,是成本管理和目标管理结合的产物,强调

对成本实行目标管理。目标成本的制定，从单位的总目标开始，逐级分解成基层的具体目标。制定时强调执行人自己参与，专业人员协助，以发挥各级管理人员和全体员工的积极性和创造性。我国大力推广的邯郸钢铁总厂“模拟市场核算与成本否决”的经验就是采用了目标成本的思想和方法。

2. 目标管理 目标管理方式下的领导，以目标作为管理的根本，一切管理行为以目标设立为开始，执行过程也以目标为指针，结束后以目标是否完成来进行评价和考核。目标管理强调授权，给下级一定的自主权，减少干预，在统一的目标下发挥下级的主动性和创造精神；强调事前明确目标，以使下级周密计划并选择实现目标的有效具体方法，减少对作业活动过程的直接干预。

目标管理的要点是：

(1) 初步在最高层设置目标：医院的领导应明确整个医院经济管理的总目标，并以此作为管理工作的中心，起到指导资源分配、激励员工努力工作和评价管理成效的作用。总目标包括一系列关键指标，如收益率、医疗收入总额、成本、医疗质量等。这些目标需要转化成各部门、各科室和单位的目标，一直到最基层的目标。总目标是建立在分析和判断基础上的，要考虑到医院面临的环境、机会、竞争威胁以及医院的优势与劣势等。它是试验性的，下级在拟订可考核的子目标时，要对其进行修订。强制分配任务，不可能唤起承诺意识。

(2) 明确科室（单位）的任务：对总目标应进行分解，落实到每个责任中心，即具体科室和单位。科室和单位应明确其应完成的任务和应承担的责任。明确科室任务是实现总目标的基础。

(3) 下属人员目标设置：上级和下级要在一起研究下级的目标。上级主管要了解下级的情况、想法和困难，提供建议和指导。下级人员目标设置要与其他部门的目标相协调，要符合医院的长期目标和利益。

(4) 拟订目标的反复循环过程：目标管理要求一定程度的自上而下和自下而上的反复循环。通过循环，上下级之间、各科室之间相互作用，从而实现总体的协调。

目标管理的好处是：明确的目标可以起到激励的作用；迫使主管人员更好地计划自己的工作，选择更有效地实现目标的方法，更合理地组织人力和物质资源；有助于开展有效的控制工作。

目标管理在实施过程中经常遇到的问题是：目标管理建立在自我控制的基础

上,各层次目标的主管人员必须向下属解释目标的制定原理及实施方法和职责。这就要求主管人员必须是管理的内行,并具有较高的业务素质,同时也要求下属人员具有较好的领悟能力和业务基础,而现实情况往往与这样的要求有一定的距离;设置真正合理的可考核目标,往往很困难;容易产生过分使用定量指标的倾向,对不宜使用定量指标的领域勉强量化,从而忽视了不能量化的重要目标。

目标成本管理的成败在很大程度上取决于医院领导是否真正了解目标成本管理的内容,是否有采用此种方法的强烈愿望。他们必须事先了解:目标成本管理对医院的重要性以及如何发挥其作用;目标成本管理是否适合本医院;是否具备了推行目标成本管理的条件等。在没有认真考虑这些问题之前,草率起步,盲目推行,往往效果不好。

(二) 医院目标成本的确定

目标成本是根据预计可实现的医疗收入扣除目标收益计算出来的,即:

$$\text{目标成本} = \text{预计医疗收入} - \text{目标收益}$$

计算目标收益的方法有以下两种:

1. 目标收益率法

$$\text{目标收益} = \text{预计医疗收入} \times \text{同类医院平均收益率}$$

这种方法的理由是:医院必须达到同类医院的平均收益水平,才能在医疗服务市场的竞争中生存。有的医院使用同行业先进水平的收益率预计目标成本,其理由是:别人能办到的事情我们应该也能办到。

2. 上年收益基数法

$$\text{目标收益} = \text{上年收益} \times \text{收益增长率}$$

这种方法的理由是:未来是历史的继续,应考虑现有基础(上年收益);未来不会重复历史,要预计未来的变化(收益增长率),包括环境的改变和自身的进步。有时,医院上级主管部门或医院自身对收益增长率会有明确要求;另外,政府对医疗价格的控制政策对收益增长率也会有至关重要的影响。

按上述方法计算出的目标成本,只是初步设想,提供了一个分析问题的合乎需要的起点。它不完全符合实际,还需要对其可行性进行分析。目标成本的可行性分析,是指对初步测算得出的目标是否切合实际作出分析和判断。分析时,主要是根据医院实际成本的变化趋势、同类医院的成本水平,充分考虑医院增产节约的潜力,对某一时期的成本总水平作出预计,看其与目标成本的水平是否大体一致。

(三) 医院目标成本的分解

目标成本分解是指设立的目标成本通过可行性分析后,将其自上而下按照医院的组织机构逐级分解,落实到有关责任单元,每个科室或单位,甚至每个人。成本分解通常不是一次完成的,需要一定的循环,不断修订,有时甚至需要修改原来设立的目标。目标分解的方法有很多种,我们认为比较适合医院实际情况的方法有以下几种:

1. 按责任单位 and 成本内容分解 先按成本管理责任分解到每个具体单位,然后再按成本所包含的经济内容分解到每个具体项目。首先,目标成本总额按成本控制的责任单位分解。我们可以根据历史资料和数据经验,测算出每个科室或单位应承担的成本总额。具体测算公式如下:

$$\text{科室目标成本} = \frac{\text{科室历年成本总额}}{\text{全院历年成本总额}} \times \text{全院目标成本}$$

其次,将科室目标成本按成本项目所包含的经济内容分解。如可根据科室历年各种成本项目数据占科室总成本的比例将科室成本分解为固定成本和变动成本;再将固定成本分解为仪器设备的折旧费用、维修费用、工资费用等,将年度目标成本分为季度或月份成本目标,甚至分解为旬或日的成本目标;将变动成本分解为药品费用、材料费用等。

2. 按管理职能分解 将成本在同一管理层次按职能部门分解。如药材部门负责药品成本、器材部门负责固定资产折旧费用及器械材料成本、营房部门负责水电费用和营房营具的折旧及维修费用等。每个职能部门再把本部门负责的成本按科室分解到每个具体单位。

3. 按提供医疗服务的过程分解 如药品成本,可按药品采购、药品储存、药品销售等过程分解成本,形成每一过程的目标成本。

这种通过确定目标成本,然后层层分解而建立成本控制标准的方法和我国目前大力推广的邯郸钢铁总厂的“模拟市场核算与成本否决”的经验是一致的。邯钢的主要做法是:在非独立核算的二级分厂,以市场为导向,以国内先进水平和本单位历史最好水平为依据,对组成成本的各项指标逐项比较,找出潜在的效益,将原材料和出厂产品均以市场价为核算参数,进而核定出产品的内部目标成本和目标利润,层层分解落实,实行成本否决。邯钢通过这种办法确实达到了降低和控制成本的目的。医院成本控制虽然和企业成本控制有差别,但医院可以根据自己的实际情

况,借鉴企业成本控制中的有益经验,使其对提高医院经济管理水平和效率起到事半功倍的效果。

第三节 成本差异揭示与成本控制

成本差异(cost variance)是指实际成本和目标成本之间的差额。如果实际成本小于目标成本,所形成的差异称为有利差异(favourable variance),亦称顺差。实际成本大于目标成本,所形成的差异称为不利差异(unfavourable variance),亦称逆差。成本差异对医院管理人员而言,是一种重要的信号,可据此发现问题,具体分析差异形成的原因及其责任,进而采取相应的措施,消除不良差异,发现有利差异,就能实现对成本的有效控制,促进成本的降低。

一、变动成本差异揭示和控制

变动成本的高低取决于用量和价格,因此其成本差异可归结为价格脱离标准造成的价格差异和用量脱离标准造成的数量差异两类。

$$\begin{aligned}\text{变动成本差异} &= \text{价格差异} + \text{数量差异} \\ &= \text{实际数量} \times (\text{实际价格} - \text{目标价格}) + (\text{实际数量} - \text{目标数量}) \times \text{目标价格}\end{aligned}$$

(一) 变动成本价格差异的揭示与控制

在按计划价格核算变动成本的情况下,在变动成本差异分类帐户中,可以直接反映本期领用的药品、医用材料等变动成本的实际单价与计划单价的差异,再按本期实际变动成本消耗总量计算,即为变动成本价格差异。

价格差异是在采购过程中形成的,应由药品、器材等变动成本的采购部门负责。如果存在价格差异,应从以下几方面加以控制:

- (1) 在保证质量的前提下,尽可能采用价格较为低廉的;
- (2) 选择采购地点和运输方式,以降低运输费用;
- (3) 减少运输途中的损耗;
- (4) 在保证医疗质量的前提下,改变配料成分,以降低成本;
- (5) 选择经济采购批量,合理组织供应,减少采购和保管费用。

当采购地点和价格由国家指定,医院没有选择余地时,医院只能在经济批量(即每次采购数量大小)上做文章;如果采购地点和价格没有限定,则医院既要选择价格低、地点近的,又要考虑经济批量。一般可采用简单“存贮模型”的方法确定药品、材料采购的经济批量。

一定时期内(如一年)在医疗收费总任务既定的情况下,药品、材料的总消耗量也是既定的,但为了避免资金积压,药品、材料必须分批采购入库。在这种情况下,采购费用与存贮保管费用之间就是相互制约的。每次采购量大,则在一定时期内采购次数减少,可以节省采购费用,但同时造成存贮保管费用的增加和资金的积压。反之,每次采购量小,就相应增加采购次数,虽使采购费用增加,但可减少存贮保管费用和资金积压。在这种相互制约的关系中,我们可以找到一种是采购费用和存贮保管费用之和达到最低的每批采购量,称之为“经济批量”。

假定全年药品、材料总消耗量为 Q ,每次采购费用为 A ,单位存贮保管费用为 C ,均为已知数,并规定当药品、材料消耗后,必须立即补足存贮量,不允许短缺。

设 q 为每批采购量, S 为采购费用与贮存保管费之和。

全年总采购费用为: $A \cdot \frac{Q}{q}$

全年总贮存保管费用为: $C \cdot \frac{q}{2}$ (假设药品、材料均匀发出)

于是,材料采购与贮存的总费用函数为:

$$S(q) = \frac{AQ}{q} + \frac{Cq}{2}$$

为使此函数达到最小值,可求其一阶导数,并令其为零,解之得:

$$S' = \frac{AQ}{q^2} + \frac{C}{2} = 0$$

代入费用函数可得其最小值:

$$q^* = \sqrt{\frac{2AQ}{C}}$$

$\min S(q) = \sqrt{2AQ C}$,从坐标图(图5-1)可看出,函数 $S(q)$ 即为直线与双曲线叠加而成,而其最低点的坐标,即为 q^* 。

上述求解经济批量的模型是最简单的一种,在实际工作中,还可能出现某些变量不确定,或者材料允许短缺等情况,这里就不一一介绍了。

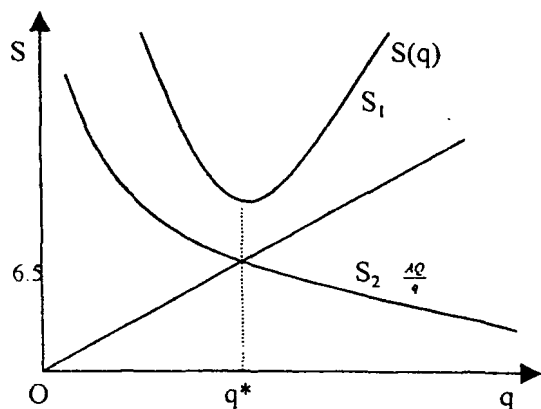


图 5-1 经济采购函数曲线

(二) 变动成本的数量差异揭示与控制

数量差异则是在使用过程中形成的，反映使用药品、材料的临床或医技科室的成本控制业绩。揭示变动成本数量差异的关键是在医院内部建立一套科学、实用的药品、材料领发制度，使之既能随时反映药品、材料实际耗用量与定额耗用量之间的差异，用于日常数量差异控制，同时又简便易行，适合医院内部管理的要求。现将几种变动成本数量揭示方法介绍如下：

1. 限额领取制下的差异凭证法

(1) 核定下月科室领取变动成本的限额：月末，根据科室以往的历史数据和科室的实际情况，核定科室下月领用的各项变动成本的限额。

(2) 划清变动成本的定额成本和定额差异：在日常实物领发工作中，各实物库房的实物会计采用差异凭证，划清定额成本和定额差异，是揭示变动成本数量差异的中心环节。有些费用属于定额成本，如限额内领取的药品、材料等；由于病人数量增多，经补办追加限额内领用的药品、材料等。有些费用则应列为定额差异，如由于保存管理不善而导致的超限额领用物品，应填写补领单，经有关部门批准后，方可领取。这项补领的部分应列为定额差异（超领数）；月末，若完成各项医疗任务，而限额卡尚有余额，则可办理退还手续，退还部门列入定额差异（节约）等。

(3) 月终汇集变动成本定额差异：上述在领用过程中产生的差异，均填写了有关的差异凭证。月终汇集这些差异，即为变动成本数量差异。

这种方法的优点是，随着药品、材料的领用，即可反映出变动成本的数量差

异,并可查明产生差异的原因,有利于成本控制。缺点是领用核算手续较繁琐,需要良好的实物管理基础和配备相应的专业核算人员。此外,临床科室所收容病人的危重复杂程度不同,使药品和材料的消耗变化较大,可能会掩盖因管理不善导致的成本数量差异。

2. 盘存法 定期对科室的余存药品、材料等实物进行盘点,根据领用数量,倒算出实际消耗数量,然后与定额耗用数量比较,就可算出“定额差异”。

这种方法的优点是定期盘点一次,减少了日常领发工作中的差异计算工作,因而比较简便。但这种方法下,实际耗用量和数量差异的计算是不准确的,反映也不及时,不利于变动成本的日常控制,因而缺点是十分明显的。

3. 补充基数法 允许科室有一定的变动成本库存,结合各科室的实际情况,核定出每个科室的库存基数。每月核对一次基数,多退少补。每月核对基数时的正负差额即为变动成本差异。考虑到病人数量变化对变动成本有直接影响,库存基数可每年核定一次。

如果存在数量差异,应从以下几方面加以控制:一是明确划分变动成本消耗的责任范围,认真贯彻节约计奖、浪费受罚的经济责任制;二是做好供应工作,保证质量、规格、品种符合医疗要求;三是严格各项医疗操作规范,减少不合理的浪费,防止开“大处方”,滥做检查;四是研究和改进降低成本消耗的新技术和新方法。

二、固定费用成本差异揭示和控制

固定费用是指与服务量或病人数量变化没有直接关系的费用,在企业财务会计中也称为制造费用或管理费用。

然而,在固定费用中还存在着一部分半变动费用(即固定费用和变动费用混合在一起),这种费用与服务量有关系,但并不成比例变动。对于半变动费用,在西方管理会计中,编制预算时,一般需采用一定方法加以分解,使之归属于固定费用与变动费用两大类,以便区别对待,应用一定方法加以控制。

半变动费用的分解,解决了费用性质的归属问题,但是其方法较为繁琐,也难以十分准确。在按管理费用子目编制费用预算,揭示差异,进行控制时,也无法将其划分为固定费用与变动费用两部分。在这种情况下,我们认为最好不要勉强去作变动费用与固定费用的分解,而按其性质将全部费用归为与服务量有关费用和与服务量无关费用两大类为宜。

与服务量无关费用是指这类费用的发生和变动与服务量或病人的数量无关，例如工资费用、折旧费用、管理费用等。与产量有关费用是指这类费用的发生与病人数量有关，但这种关系不一定成比例，例如水电费、日常修理费等。

(一) 与服务量有关固定费用成本差异揭示与控制

根据历史资料，先制定各单位费用定额，再按不同服务量水平编制弹性预算。此时的服务量水平可按人工小时或机器设备小时计算。定额单位服务费用等于定额单位服务小时乘以定额小时费用率。其成本差异由单位工时变动产生的生产效率差异（数量差异）和由于费用总额变动产生的小时费用率差异（价格差异）组成。

生产效率差异 = 实际服务总量 × (实际单位服务小时 - 定额单位服务小时) × 计划小时费用率

小时费用率差异 = 实际服务总量 × 实际单位服务工时 × (实际小时费用率 - 计划小时费用率)

对于与病人数量有关费用的成本差异的控制，在保证医疗服务质量的前提下，主要是控制效率差异，因为提高劳动生产率，降低单位服务工时，随之单位服务就可少花费与病人数量有关的费用；反之，延长单位服务工时，就意味着多花此项费用。其次，是控制此项费用的开支，如采用费用限额手册等办法，从合理、合法的角度压缩开支。

(二) 与服务量无关固定费用成本差异的揭示与控制

对于与服务量无关的固定费用，只需编制固定费用预算，并以此为基数对实际费用显示的差异进行揭示和控制。其成本差异包括耗费差异和能量差异两种。

1. 耗费差异 与服务量无关费用，其费用总额虽与服务量变动无关，但是，正是由于这一特性而导致单位服务量的费用成本随总服务量的变动而升降。因而对于与服务量无关固定费用首先要计算耗费差异（预算差异），即按细目控制实际发生数与固定预算数之间的差异。

耗费差异是指固定成本的实际数与预算数之间的差额。不计工作量变动情况，以原来的固定成本预算数为标准，实际数超过预算数即视为耗费过多。计算公式如下：

固定成本耗费差异 = 固定成本实际发生数 - 固定成本预算数

2. 能量差异 考虑到将这项费用分配于单位服务量时，服务总量高则单位服

务量负担此项费用少，服务总量低则单位服务量负担费用多，因此，要计算能量差异。

能量差异是指固定费用预算数与固定费用标准之间的差额。它反映未能充分利用医院现有的医疗服务能力而造成的损失。计算公式如下：

固定成本能量差异 = 固定成本预算数 - 固定成本目标成本

与服务量无关的固定费用如果存在成本差异，应从以下几方面控制：首先是控制费用开支，将费用按项目实行归口分级管理，严格控制各职能部门和机关行政管理部门的费用预算。对某些重大费用开支，应作专题分析；其次，提高医疗服务效率，充分利用现有医疗设备使用能力，增加医疗服务总量，以降低单位费用成本。

第四节 成本控制业绩审核

医院内部各单位对于成本控制所承担的责任不同，所以对其业绩审核的方式也应有所不同。我们把医院内部各单位按其在成本控制活动中所负责任和控制范围的不同，分为成本单元和收益单元。

一、成本单元及其业绩审核

（一）成本单元及其分类

成本单元是指那些不直接创造医疗收入的单位，所以在审核其成本控制业绩时，不考核其收入，而着重考核其所发生的成本和费用。成本单元有两种类型，标准成本单元和费用单元。

任何一种重复性的活动都可以建立标准成本单元，只要这种活动能够计量产出的实际数量，并且能够说明投入与产出之间可望达到的函数关系。主要包括药品库、器材库等提供医疗实物保障的单位以及物资保障单元等提供后勤实物保障的单位。

费用单元是指那些产出物不能用财务指标衡量，或者投入和产出之间没有密切关系的单位，包括机关各部、处等行政管理单位、研究开发单位等。

（二）成本单元的审核指标

1. 标准成本单元的审核指标 一般来说，标准成本单元的投入和产出都与实