

王传鼎 刘维华等 编著

卫生事业 管理会计

青岛出版社

主 编 王传鼎 刘维华

编 者 (按姓氏笔画排列)

王善臻 王新民 许声建 江志省

张由龙 李敬文 迟心志 陈天斌

杨士进 徐立杰

责任编辑 张舒普

前 言

管理会计,是把管理与会计有机地结合起来,成为与财务会计并列的一门新兴学科。管理会计运用现代化的管理方法和技术,使它比传统的财务会计可以履行更加广泛的职能。运用管理会计的理论和方法经营管理企、事业,不仅能详细地分析过去,更能科学地筹划、预测未来,而且能有效地控制经济活动,使之按照既定目标进行经营管理,提高管理、决策水平和社会、经济效益。为了适应卫生事业改革和管理科学现代化的需要,我们组织了一部分有财务会计理论知识和有一定财务管理工作经验的同志,参阅了国内外有关管理会计的基本原理和方法,吸收了现代管理科学的系统论、信息论、控制论等方面的研究成果,编著了《卫生事业管理会计》这本书。

本书共分十章,分别阐述了管理会计的形成与发展、卫生事业管理会计的特点和作用、医疗成本性态分析及标准成本系统、“工作量—成本—盈亏”的依存关系、经营预测、经营管理的全面预算、经营决策、资金管理、物资管理、数量分析与数学方法应用及责任会计等方面的基础理论和技能;书中运用了一定数量的图表和题解,必要的数学计算公式和计算方法来具体说明有关问题,以便在阅读和教学中,有助于了解和掌握管理会计的基本理论和方法。本书可作为高、中等医学院校卫生管理、财务会计专业和培训卫生管理、财务人员的试用教材,还可供卫生系统管

理干部及财务人员自学和工作中参考。

管理会计,在我国正方兴未艾,特别是《卫生事业管理会计》这类专著尚不多见。编写人员这种大胆积极进行编著的精神,是难能可贵的。在编写过程中,虽然试图写出卫生事业管理会计的特点,但由于水平有限,书中难免有不妥和错误之处,敬请广大读者批评、指正,以便再版时修正。

本书在编写过程中,高振中、王爱杰同志给予大力帮助,特致谢意。

山东省卫生厅计划财务处

1987年10月

目 录

第一章 概论	(1)
第一节 卫生事业管理会计的形成和发展	(1)
第二节 卫生事业管理会计的基本内容	(5)
第三节 卫生事业管理会计的特点	(7)
第四节 卫生事业管理会计的作用和意义	(10)
第二章 医疗成本性态分析及标准成本系统	(15)
第一节 医疗成本性态分析	(15)
第二节 标准成本	(24)
第三节 医疗成本控制	(27)
第四节 医疗成本差异分析	(33)
第三章 “工作量—成本—盈亏”依存关系的分析	(40)
第一节 盈亏临界点的计算	(40)
第二节 “工作量—成本—盈亏”依存关系的分析	(50)
第三节 “工作量—成本—盈亏”依存关系分析的应用	(64)
第四章 经营预测	(74)
第一节 经营预测的基本概念	(74)
第二节 药品销售预测	(78)
第三节 医疗成本预测	(86)
第五章 经营管理的全面预算	(99)
第一节 经营管理预算的基本体系	(99)
第二节 全面预算的编制	(104)
第三节 弹性预算和零基预算	(120)
第四节 预算编制期与程序	(122)

第六章 经营决策	(126)
第一节 经营决策的分类和过程	(126)
第二节 短期经营决策方案的评析与优选	(135)
第三节 长期决策方案的评析与优选	(139)
第四节 投资决策分析应考虑的因素	(146)
第七章 资金管理	(155)
第一节 资金构成来源及运动	(155)
第二节 卫生事业单位的资金管理	(158)
第三节 卫生事业单位药品材料资金管理	(161)
第四节 药品资金需求量的计算	(165)
第八章 物资管理	(171)
第一节 物资的作用和特点	(171)
第二节 物资储备管理	(175)
第三节 储备最优水平的确定	(181)
第九章 数量分析与数学方法应用	(193)
第一节 会计报表资料的数量分析	(194)
第二节 统计资料的数量分析	(203)
第三节 线性规划与排队论	(221)
第十章 责任会计	(243)
第一节 建立责任会计的目的原则与内容	(243)
第二节 责任中心	(250)
第三节 内部费用转移	(257)
附录	
附表 1 1 元的终值表	(262)
附表 2 1 元的现值表	(266)
附表 3 1 元的年金终值表	(268)
附表 4 1 元的年金现值表	(272)
本书参考书目	(275)

第一章 概 论

管理会计是从传统的会计体系中分离出来,为企业内部管理人员作出决策和有效经营提供信息资料的一门新兴学科。

管理会计的理论和方法体系,表现为多种学科相互渗透和结合的一门综合性的边缘学科。它是现代会计的一个新发展。党的十一届三中全会以后,随着有计划商品经济的发展和改革、开放的深化,卫生事业管理科学现代化已成为客观需要,把管理会计运用到卫生事业单位经营管理过程中,是提高科学管理水平,进一步促进社会效益、技术效益和经济效益提高的重要保证。因此,卫生财会人员和管理工作者,学习和运用卫生事业管理会计,具有迫切和现实的意义。

学习本章,主要使我们对卫生事业管理会计的形成和发展、基本内容、特点、作用和意义,有一个基本的了解。

第一节 卫生事业管理会计的形成和发展

卫生事业管理会计,是指通过一系列专门方法,利用卫生事业财务会计和其他有关资料进行计算、整理和对比分析,使卫生事业各级管理人员据以对各责任层次的经济活动,进行决策、规划、控制和评价的一整套信息系统。

现代管理科学的形成和发展,对卫生事业管理会计的形成

和发展,在理论上起着奠基和指导作用,在方法上赋予它现代化的管理方法和技术。由此可见,卫生事业管理会计是在新的历史条件下,以现代管理科学为基础,既丰富和发展了早期形成的一些技术方法;又大量吸收现代管理科学中的运筹学、行为科学等方面的研究成果,把它引进、应用到会计中来,形成了一个新的相对独立的完整的理论方法体系。这个体系的创立及其不断发展和完善,丰富了会计科学的内容,标志着会计科学已经进入一个崭新的发展阶段。

一、管理会计的形成

要了解管理会计是怎样形成的,就要回顾会计科学发展的历史过程。会计作为对生产过程的控制和观念总结,起初是生产机能的附带工作。而后随着生产活动日益复杂和更加社会化,会计也逐步从生产机能中分离出来,成为管理中的一种专职工作。我国早在周代就设立了“司会”,掌管封建王朝的财赋收支,进行月计、岁会。“零星算之为计,总合算之为会”。宋、元以后,逐渐发展,成为传统的中式簿记。“算”与“管”是结合起来进行的,“算”是为了“管”,这就意味着原始会计早就包括有计算与管理的内容了。后来,由意大利人卢卡·巴其阿勒首次探讨复式记帐原理及其具体应用的“簿记学”。19世纪末、20世纪初,英国在产业革命的影响下,产生了适应大生产需要的公司组织,出现了企业所有权与经营管理权的明显分离,对簿记提出更高的要求。即不仅能记帐、算帐、提供经济信息,而且要能审核帐目,查错防弊,处理和分析经济信息等。在这种情况下,由英国学者皮克斯利等把簿记学推进到会计学。

经过第一次世界大战后,由于美国在经济、科学技术和经营管理等方面完全取代了英国的地位,泰罗的科学管理学说在美

国许多企业中得到广泛推行，会计理论研究中心也随着转移到美国。会计科学为了配合科学管理来提高企业的生产效率和工作效率，就将“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”等专门方法引进到会计体系中来。同时还有少数学者提出了“管理会计”这个名称，并发表专著，主要把会计服务的重心放在加强内部管理上。但当时没有受到会计界的普遍重视。

第二次世界大战后，随着经济规模的扩大和现代化管理科学水平的提高，会计的内容和方法发生了重大变化。一方面，原来的成本会计有了进一步发展，诸如变动成本法和“成本—产量—利润”分析等等，得到了广泛地运用；另一方面，现代管理产销一体化、管理组织系统化、管理方法定量化、管理手段自动化和管理明智化以及责任会计的建立，促进了管理会计的发展和完善。科学技术的发展为管理会计开拓了广阔的前景。

二、管理会计的发展

管理会计体系正式形成以后，它不断吸收现代管理科学、系统论、信息论、控制论等各方面的研究成果，同时又引进现代数学方法和电子计算机应用技术，这就进一步发挥了会计的管理职能，为改进企业内部经营管理，提高经济效益起到了更大的作用。因此 70 年代管理会计在西方国家得到迅速地发展，成为实现管理现代化的重要手段和必不可少的组成部分。它的各种专门方法和技术，得到了普遍地推广和采用。

1980 年西方各国会计人员联合会在巴黎举行了第一次欧洲会议，主题就是探讨如何应用和推广管理会计。与会代表用大量的数据资料和实践经验证明：企业为了在复杂多变的世界能够生存和繁荣起来，应用和推广管理会计是一个战略性问题。可以预见，在社会主义的经济管理工作中，主动地、创造性

地运用管理会计的基本理论和方法，一定会在提高社会效益、技术效益和经济效益方面发挥巨大的作用。

三、我国卫生事业管理会计的产生

党的十一届三中全会公报指出：“应该坚决实行按经济规律办事，重视价值规律的作用，注意把思想政治工作和经济手段结合起来，充分调动干部和劳动者的生产积极性；……提高工作效率，认真实行考核、奖惩、升降等制度”。根据这一精神，卫生部在1979年提出了卫生部门也要按经济规律办事，用经济手段管理卫生事业的课题。同年3月，卫生部在上海召开的会议上，推广了山东省东明县实行药品拨货计价和科室核算、黑龙江省延寿县药品管理改革、吉林省德惠县科室经济核算等经验。卫生部、财政部和国家劳动总局联合发出了《关于加强医院经济管理试点工作的通知》，要求医院实行“五定一奖”，运用经济手段加强管理，开展增收节支。1980年以后，全国各地开展对医院医疗成本的研究。经过几年来的实践，人们认识到在实行技术经济责任制和科室核算等管理过程中，要保证决策正确，做到有效控制，必须以会计的信息资料为依据，将一定时期的经营目标和任务，通过决策分解为多级、多层次的目标体系，使每一级、每一层次都有具体目标，每个成员都有各自的努力方向和要达到的标准。而各级管理人员通过对这些目标体系的有效控制，进行单位的总体“目标管理”。这样，既能充分发挥每个职工的积极性和才能，又能把分散的多层次的工作组成一个有机整体，使各项工作任务朝着既定目标不断前进。这些改革冲破了卫生事业财务会计的传统方法，把传统的财务会计、医疗成本会计与管理互相渗透结合，初步形成一种能为事前预测、决策、有效控制和考评，提供综合经济信息的卫生事业管理会计。

第二节 卫生事业管理会计的基本内容

卫生事业管理会计,以现代管理科学为基础,是卫生事业单位内部管理,为各级领导对卫生事业单位的经营活动进行计划和控制提供信息服务。它不仅能详细地分析过去,而且可以科学地预测、筹划未来,并有效地控制卫生事业单位的经济活动,使它朝着既定目标有计划、有步骤地进行。卫生事业管理会计的这些职能,一是作为对卫生事业单位进行科学预测和经营决策的有力工具,对单位的计划目标提供可选择的方案及其可能取得的不同效果进行定量分析,帮助领导者或管理人员在决策时作出正确的选择,并对所选用的方案进行加工、汇总,编制成为单位长期预算或一定时间内以财务预算为中心的全面预算,而且把全面预算所确定的目标和任务具体划为各责任中心,在一定时期内应完成的任务;二是为了使决策的目标或计划的实施得到有效控制,要建立、健全责任会计体系,责任会计按照“行为科学”的原理,为各责任中心制定定额标准,落实经济责任,考核评价和奖惩,发现的问题及时反馈给有关领导解决,从而激励人们为实现预定目标而努力工作。由此可见,卫生事业管理会计,是由对卫生事业单位的经营目标进行综合分析 with 选择最优实施方案为主的“决策与计划会计”和对经营活动过程进行全面控制与考核业绩为主的“执行会计”两个组成部分。

卫生事业管理会计的具体内容,包括以下几个方面:

一、成本分析

成本分析是从医疗成本同工作量(产量)的相互关系伊始研究医疗成本的基本构成及其与工作量(产量)之间带有规律性的

联系,尤其是变动成本法可作为计划、控制和决策的依据。而标准成本系统可以揭示成本差异,进行成本控制。通过对成本差异进行因素分析,可对成本控制提供有价值的资料。

“工作量—成本—盈亏”关系分析是从工作量、成本、盈亏三者之间相互关系出发,分析和研究有关因素的变动对经营目标的影响,以便正确地确立卫生事业单位未来的经营目标,并为实现这个经营目标提供解决方法。

二、经营决策分析

经营预测是以卫生事业财务活动为依据,通过采用科学的预测、分析等方法,对卫生事业单位的未来进行推断和预见,是编制卫生事业计划(预算),规划卫生事业单位的经济活动,实行目标管理,不可缺少的科学分析手段。

经营管理的全面预算,是以国家计划为准绳,根据卫生事业单位的工作任务和医疗预防等需求,确定卫生事业单位经营活动的目标计划,用它来组织和协调单位的经济活动。

经营决策是通过短期经营决策和长期投资决策方案的评价与优选,供领导者或主管人员选定最优化的行动方案,以减少失误,发挥资金的使用效果,提高社会效益和经济效益。

三、资金管理和物资管理

资金管理是从合理使用资金出发,阐明卫生事业单位资金的构成,来源及其主要管理方法,以供领导者或主管人员处理好各项资金相互之间的关系,做到既保证开展业务经营的需要,又能节约资金使用,加速资金周转。

物资管理,主要是从卫生医疗单位角度,阐述医疗设备和储备管理任务的原则、方法,以达到在保证正常经营的前提下,合理使用储备资金,充分发挥物资的效用,提高设备利用率,降低

医疗成本的目的。

四、数量分析与数学方法应用

数量分析非常重要,可以说没有经济数量分析,就谈不上现代的经济管理。这里主要是从卫生事业经济管理中,运用常用的现代数学技术,对会计报表、统计资料进行数量分析,介绍线性规划、排队论等现代数学方法在卫生事业管理会计中的应用,以提高卫生事业单位的管理水平。

五、责任会计

责任会计,是在划分责任中心,落实经济责任的基础上,评价和考核卫生事业单位内部各科室班组工作的实际成果,以便对单位的经营过程进行严格的控制。

第三节 卫生事业管理会计的特点

卫生事业管理会计有其特定的理论和方法,与卫生事业财务会计并列,是会计的两大分支。它们之间既有联系又存在着明显的区别,因而卫生事业管理会计和卫生事业财务会计相比,有它自己的特点。

一、卫生事业管理会计与财务会计的联系

卫生事业管理会计与财务会计是共存并行的,都是为经营管理服务的,虽服务对象的侧重面不同,但有着密切的联系。

(一)管理会计与财务会计的关系 卫生事业管理会计要充分利用财务会计记录的资料,以灵活多样的形式对财务会计的有关资料进行加工、改制和延伸到管理方面所需信息的领域。这样就丰富和发展了财务会计的内容,因而,可以在卫生事业单位经营管理中发挥更大的作用。

(二)管理会计的信息来源 卫生事业管理会计的信息来源主要是从财务会计的信息收集、加工系统得到的。它一方面充分利用财务会计记帐、算帐、报帐提供的信息资料;另一方面还可以从财务信息系统之外取得有关资料,根据管理上的需要加工计算,为经营管理提供各种有用的决策资料。

(三)共同服务于卫生事业单位的经营管理 无论卫生事业管理会计或财务会计,都同时为卫生事业单位的经营管理服务。例如,属于财务会计组成部分的成本会计所提供的成本资料,同时也是管理会计在经营决策的分析评价中所用各种形式的“成本”的基础。在此基础上展开医疗成本性态分析,制定标准成本和控制成本,确定成本责任归属与进行工作成果的考评等,共同为卫生事业单位的成本管理工作服务。

二、卫生事业管理会计的主要特点及其与财务会计的区别

卫生事业财务会计重点是按统一要求向外提供会计资料,其作用在于反映并总结过去;而管理会计重点是向内部管理提供所需要的资料,其作用在于预测并筹划未来。二者是按不同的方法和程序产生,但对卫生事业管理同样重要而缺一不可。

(一)侧重服务于卫生事业内部管理 这是管理会计的一个主要特点,也是区别于财务会计的重要标志。总的来说,管理会计和财务会计都是为事业内部有关人员服务的,但其服务对象的侧重面不同。财务会计主要是通过定期的财务报表,侧重于为卫生事业单位外部与之有投资、拨款和其他关系的各种机构服务,它需要向有关方面按统一要求提供正确的而详尽的财务报告,使有关机构借以发挥监督和调节作用。而管理会计则不同,它主要用于加强卫生机构内部管理,侧重于为内部服务。它经过原始数据的搜集、加工、存贮、检索等为卫生事业单位的领

导者或主管人员提供信息、预测前景,判断经营环境,确定最优的经营方案;分析差异、控制成本、挖掘内部潜力、划清卫生事业单位内部的经济责任,并在评价和考核业绩的基础上实行奖惩,以调动工作人员的积极性,为取得最大的医疗卫生服务社会效益和经济效益的目标而努力。

(二)着眼于未来管理 财务会计一般只反映实际已经完成的事项,主要是对医疗卫生服务活动作历史性的描述。而管理会计则不同,它主要是着眼于未来,对卫生事业经营管理活动的预测与计划、控制与考核。它使用历史数据对过去业绩评价和现实情况分析,其目的也是在于决定未来的活动。例如预测卫生人力的需求,根据需求预测,制定卫生人才需求计划和达到实现卫生人才资源的开发计划等。

(三)处理好全局与局部的关系 财务会计主要是以本单位为主体,提供集中、概括性的资料,来反映、评价、考核事业的财务状况和事业成果。而管理会计则不同,它既要从卫生事业全局出发,又要从单位内部各层次来考虑、观察和处理问题,二者不可偏废。例如“决策会计”要从全局着眼,面向整体,综合平衡。“执行会计”则侧重于日常工作进程和效果的评价与控制等。目的是共同为实现卫生事业单位的最终目标而努力。因此,卫生事业管理会计,既要有全局观点,从整体利益出发来实现控制,又要将各个局部的目标协调一致。

(四)灵活的基本结构和方式方法 财务会计以货币形式反映单位的经济活动,必须严格遵循统一规定的会计制度,以凭证、帐簿和报表对经济活动进行全面的反映和监督,具有较严密而稳定的基本结构。这主要是取信于事业单位外部有经济关系的机构和政府机关所必须的。管理会计则不同,它主要是根据

事业单位经营管理的需要,能动地利用财务会计和其他资料,进行分析和预测、规划未来,在许多方面可以不受“公认会计原则”的制约,结构比较松散,领域更加广阔,方式方法也灵活多样。

(五) 借助数学方法 财务会计也应用一些数学方法,但范围比较小,一般只涉及到初等数学。而管理会计的一个重要特点是,为了更好地发挥其积极作用,越来越广泛地应用许多现代数学方法。主要是把运筹学所提供的一些现代数学方法、吸收、结合到会计中来,使管理会计有可能把复杂的经济活动,用简明而精确的数学模式表示出来,并利用数学方法对事业活动的有关数据进行科学的处理,以揭示对有关经济问题的影响因素和对有关因素的内在联系,通过确立相应的数学模型和最优解答,为单位的领导者或主管人员,提供计划、控制、预测、决策的科学依据。

第四节 卫生事业管理会计的作用和意义

建国以来,卫生事业由于忽视了经济规律的作用,对经营管理工作重视不够,对会计工作在经营管理中的重要性缺乏足够的认识,未能充分发挥会计职能的作用。现在,由于改革不断深化,卫生事业实行经济管理,采用现代管理科学方法,必须重视和加强会计工作,尤其需要学习和应用卫生事业管理会计,对提高卫生事业单位的管理水平和提高社会效益、经济效益,都具有重要作用和意义

一、卫生事业管理会计的作用

为了适应卫生事业科学管理的需要,应用卫生事业管理会计,以“决策会计”和“执行会计”的理论、方法,协助领导和管理

人员更好地决策和计划事业的经营管理,对日常发生的经济活动进行有效的控制,使之在医疗预防服务活动的各个环节发挥重要作用。

(一)及时地提供管理信息 卫生事业管理会计的主要内容,着重于利用信息,及时把管理过程的各种信息经过加工、整理传递给内部各级管理人员,对经济活动进行计划、控制、预测和决策等。从而减少盲目性,增强自觉性,提高工作效率和管理水平,促进增收节支,合理地利用人、财、物力,以最少的劳动耗费,取得最佳的社会效益和经济效益。

(二)有效地参与计划、决策 计划是重要的管理职能之一,而卫生事业管理会计主要是为计划和决策服务,它具有灵活、自由的基本结构,参与计划、控制、预测和决策的制定,使之更加具有科学性。

(三)严格地控制和考评 为加强卫生事业单位内部管理,必须对其事业活动和服务进行严格的控制和考评。卫生事业管理会计,由于突破了财务会计的局限,它可以定期或随时把反映单位经营目标实施情况和计划(预算)执行情况的实际数据,与目标、全面预算、定额、标准等进行比较、考核、评价,使单位的经济活动按照预定方案和最优化原则顺利进行。

二、学习卫生事业管理会计的意义

在各部门科学迅速发展的时代,对卫生事业实行科学管理,学习管理会计的理论和方法,并应用到实际工作中,对提高卫生事业的管理水平具有重要而深远的意义。

(一)提高科学管理水平 学习和应用卫生事业管理会计,可以提高科学管理水平。卫生事业单位的经营管理,其重点并不在于回顾和总结过去,而是在于展望和把握未来。因为已经