

高等院校会计专业方向选修课教材



医院成本 管理会计

费 峰 编著
孟 杰 校审



上海财经大学出版社

高等院校会计专业方向选修课教材

医院成本管理会计

费 峰 编著
孟 杰 校审

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

医院成本管理会计/费峰编著. —上海:上海财经大学出版社, 2005. 1
高等院校会计专业方向选修课教材
ISBN 7-81049-956-4/F·865

I. 医… II. 费… III. 医院-成本会计 IV. R197.322

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 108809 号

□责任编辑 张小忠

□封面设计 优典工作室

YIYUAN CHENGBEN GUANLI KUAIJI

医院成本管理会计

费 峰 编著

孟 杰 校审

上海财经大学出版社出版发行

(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海第二教育学院印刷厂印刷

上海浦东北联装订厂装订

2005 年 1 月第 1 版 2005 年 1 月第 1 次印刷

890mm×1240mm 1/32 25.625 印张 738 千字

印数: 0 001—3 000 定价: 45.00 元

序

目前,研究建立一套适应我国医院成本管理实际工作的技术与方法体系,是摆在广大医院经济管理工作与医院经济理论工作者面前的一个具有重大意义的课题。费峰同志编著的这本《医院成本管理会计》从医院经济管理的实际出发,清晰地阐述了医院成本核算与管理的基本概念、基本原理和基本方法,并在此基础上对医疗项目成本、诊次与病种成本、医生与护理小组成本的计算等问题提出了不少新的见解,较好地解决了如何将现代化成本管理的理论方法与医院实践相结合的问题。书中所列实例较为详实丰富,给出的方法比较切合实际,因此不仅具有一定的科学性,还具有较强的可操作性,故而推荐给广大医院财会人员及审计工作者。

赵自林
2004.11.08

目

录

序/1

第一章 成本概述/1

第一节 成本与成本核算/2

第二节 成本管理/42

附录 ABC 药品管理法/64

第二章 成本核算的账务体系/68

第一节 医院收入账务系统/68

第二节 医院支出账务系统/84

第三节 成本核算对象/96

第三章 费用的归集与分配/110

第一节 直接成本的归集与分配/112

第二节 间接成本的归集与分配/116

第三节 服务及医技科室成本的归集与分配/132

第四章 传统成本核算方法/149

第一节 品种法与分类法/150

第二节 分批法/164

第三节 分步法/175

第五章 作业成本计算法/193

第一节 作业成本法的基本概念/193

第二节 作业成本法的基本程序/206

第三节 案例分析/226

第六章 成本分析/244

第一节 成本分析概述/244

第二节 本量利分析的基本概念/256

第三节 本量利分析在收入和成本计划中的运用/282

第七章 预算管理/300

第一节 预算概述/300

第二节 预算的编制/319

第三节 预算控制/367

附录 平衡记分卡在医院中的应用/387

第八章 标准成本/395

第一节 标准成本的制定/396

第二节 成本差异的分析/402

第三节 标准成本制度的发展/426

附录 收入与利润差异/439

第九章 责任会计/448

第一节 责任会计概述/449

第二节 责任中心/470

第三节 内部转移价/496

第四节 院内银行简介/523

第十章 成本决策/526

- 第一节 经营成本决策/526
- 第二节 资本投资决策评价指标/573
- 第三节 设备投资决策/610
- 附录 现金流量/620

第十一章 战略成本管理/631

- 第一节 战略成本管理概述/631
- 第二节 成本企划/648
- 第三节 价值链管理/677
- 第四节 作业管理/707

第十二章 人力资源成本和质量成本/743

- 第一节 人力资源成本/743
- 第二节 质量成本/768

附录 “患者满意——利润”链/799

参考文献/802

跋/810

第一章 成本概述

“成本是许多企业决策的核心。企业之所以必须密切注意成本是因为每一美元的成本都会减少企业的利润”，著名经济学家萨缪尔森曾这样通俗地向我们讲解了成本管理的重要性。

《美国联邦政府财务会计概念与准则第4号公告——管理成本会计准则》指出：成本信息在预算和成本控制、业绩计量、决定开支并制定费用和价格、项目评估以及经济选择决策上十分有用。有了准确的成本信息，管理者能够将成本和作业与已知的或假定的收益进行比较，区分增值和未增值作业，做出决策，以减少投入到无效作业中的资源；比较并确定某一作业或产出的实际和预算成本间差额产生的原因；比较并确定成本随时间的变化及其发生的原因；确定并减少多余业务量的成本；比较同类作业的成本，并查出成本差异的原因。

因此，任何一家医院的管理者在进行管理活动时都会毫无例外地遇到成本问题。医院在制定决策时，必须对相关的将要发生的成本有充分的认识；在决策执行过程中，必须对成本的发生有足够的监控；而在经济活动完成后，又必须对成本进行各种意义上的计量和比较，以确定经济效益、处理经济关系等。成本问题贯穿于医院管理的全过程、各个环节，是医院管理的核心问题。成本问题解决不了，医院的效益就没有保障，竞争力也会变得低下。

第一节 成本与成本核算

一、成本

医院要开展正常的经营活动,向广大患者提供医疗服务,必然会消耗一定的人力、财力和物力,因此医院的经营过程也就是资源的耗费过程,同时也是成本的形成过程。成本的现实涵义应该是指:为取得各项生产要素(人、财、物等)以及为实现特定经济目的而发生的资本耗费,是对一定期间经营成果所计算的补偿价值。资本耗费是一个广义的概念,它包括所消耗的现金、消耗或转让的其他资产、提供的劳务,以及为此而发生的负债等,因此,医疗服务成本是指医院在提供医疗服务过程中所消耗掉的物质资料价值和必要劳动价值的货币表现(见图 1-1)。

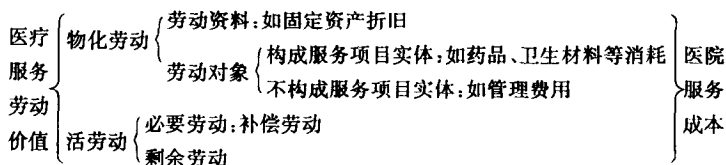


图 1-1 医院的成本构成

有学者认为,成本应被表述为:是为实现特定经济目的(不包括偿还债务、退还投资)而发生或将要发生的合理、必要的支出。其中,支出是一个主体的经济利益的总流出,流出的时间既可能是现在,也可能在过去,还可能在未来,流出的形式既可能是支付现金,也可能是消耗或转让除现金以外的资产,还可能是提供劳务、承担债务,甚至是发行股票等,其结果既可能导致资产、所有者权益的减少,也可能导致负债的增加。支出的直接目的涉及购置生产要素、开展生产经营和管理、对外投资、对外捐赠、筹集和使用资金、缴纳税金等。这些支出因目的不同而形成不同的成本(张敦力,2004)。因为若是没有目的的支出,便没有相应的承担客体,就无成本而言,只能作为当期损失(乐艳芬等,2002)。

在这里,特定经济目的是指直接性目的,如购置医疗设备的直接目的是为了取得该设备,药品采购的直接目的是取得经营所需要的药品。为特定目的而发生或应发生的支出中,如果存在不合理、不必要的支出,这部分支出则不应作为特定目的物(成本对象)的成本,同样作为当期损失。另外,为实现某一特定目的但最终未能实现该目的而发生的支出,也只能作为当期损失。

成本具有以下三个特性:

- 成本必须发生于某一特定的会计主体。
- 成本的发生是为了达到一定的目的。如果成本的发生没有明确的目的,则只能算是一种浪费。
- 成本必须是可以用货币计量,否则将无法进行成本核算。

成本是医院为获取既定利益而耗费的资源的货币计量,因收益的目的而发生。在医院收入支出总表中,成本是收入的扣除项,扣除后的余额才构成结余,因此,成本低于收入是医院经营有方的最低要求,相同条件下成本越低意味着经济效益越高。

成本对象,是需要对其成本进行单独计量的任何活动。成本对象可以是一件产品或一项服务,也可以是一项设计、一个客户、一类商标、一项作业、一个部门或者一个工作计划。这些归集在不同成本计算对象中的成本,在财务会计报告上列示为资产还是费用,则应由会计人员在深入分析它们对财务状况和经营成果作用的基础上,采用专门的程序和方法(如成本分摊)来确定。归集在成本对象中的成本,如果不能(或不便)由其他成本对象分担,则只能作为费用,计入当期损益(即成本的费用化,方向是成本→费用),如对外捐赠所发生的支出。归集在成本对象中的成本(假设为A),如果可以采用特定程序进一步向其他成本对象(假设为B)转移,因为在转移前,该项成本是由医院过去的交易或事项形成,该成本对象由医院拥有或控制,并预期给医院带来经济利益(即成本对象B),所以这类成本具备资产的特征,必须作为资产入账(即成本的资产化,方向是成本→资产)。同理,成本对象B所归集的成本则又视其能否向另一成本对象(假设为C)转移而被资产化或

费用化,如此反复不已。

近年来由于作业成本法的兴起,作业(医院内部工作的基本单元)成为越来越重要的成本对象(详见本书第五章)。

在进行成本核算时,要将成本归纳为各具意义的不同类别,这些类别被称为成本库。成本库与成本对象是可以根据需要而转化的。如在进行科室成本核算时,可以将成本费用先归集到内科这个成本库中,然后再把库中成本分配给各病种(成本对象),最终计算出病种成本。若我们只要计算内科成本,此时内科实际上就是一个成本对象。

二、中西方成本概念的比较

(一)西方成本会计中的成本、费用与损失概念

1. 成本。美国会计学会(AAA)所属“成本概念与标准委员会”对成本的定义为:成本是指达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲,它可用货币单位加以衡量。美国会计师协会(AICPA)发布的《第4号会计名词公报》对成本的定义:“成本系指为获取财货或劳务而支付的现金或转移的其他资产……成本可以分为未耗成本和已耗成本两部分,未耗成本可由未来的收入负担,例如存货、预付费用、厂房、投资、递延费用等。已耗成本不能由未来收入负担,故应列为当期收入的减项或借记保留盈余”。

因此西方成本会计认为,在经济性质上成本是为获得某种利益的代价。在表现形式上既可以是现金,也可以是其他等价物,所获利益可以是有形或无形资产或劳务。未耗成本是为换取利益的支出在没有被实际耗费之前表现出的一种资产形态,是为获取未来收入而存在的一种经济资源。已耗成本是为获取当期收入而付出的代价,必须与当期收入相配比,不得递延。

2. 费用。AICPA对费用的定义是:最广义之费用,系指可由收入中减除的一切已耗成本。在损益表中,已耗成本常有各种不同的名称,包括成本、费用、损失。一切属于已耗成本的支出,若能获得相应收益,则为费用,否则为损失。

费用是指为医院从事经营活动所发生的、能够引起净资产变动的资产的减少或者负债的增加。不引起所有者权益变动的消耗可以是成本(如购买资产所发生的耗费),但不能作为费用。被消耗掉的成本将转化为费用。例如提供劳务所消耗的成本是费用,它们不仅使医院的资产减少或负债增加,而且会使医院的净资产减少。

3. 损失。AICPA 对损失的定义是:“损失系指(1)就广义而言,为某期间所有费用超过收入的数额,(2)当资产出售、废弃或因意外灾害或冲销而致全部或局部毁损时,其成本超过相关收入的部分。若损失的发生,系因上述(2)的情况时,应列为收入之减项,因其属于广义之费用。”

4. 支出。这是指一组织为获取另一项资产(资本性支出)、为取得本期收入(收益性支出)、为清偿债务(偿债性支出)、为向所有者分配利润(分配性支出)等原因而发生的资产减少。

费用与支出的区别在于,费用必然导致所有者权益的减少,但并不一定立即导致某项资产的减少,如以承担债务的形式发生的费用。支出必然导致某项资产的减少,但并不一定会导致所有者权益的减少,如偿债性支出。

按照这定义,损失是无补偿的已耗成本,分为两类:一类是费用超过收入的部分,如亏损;另一类是对收入无贡献的部分,如资产毁损。

(二)我国成本会计中的费用、成本与损失概念

与西方成本会计以支出定义成本,继而以成本定义费用,并以收入与费用配比来定义损失不同,我国成本会计是以支出定义费用成本,继而以费用定义成本,并从费用向成本的转化关系中定义损失(见图 1-2 和图 1-3)。

1. 支出及其向费用的转化。支出是为获取未来经济利益而由经济主体的支付行为所产生的资产减少。从支出的性质上分析,支出可划分为资本性支出和收益性支出两大类,二者都将转化为费用,但在向费用转化的过程、在最终计入损益的方式和时间上存在差别。

(1)资本性支出是指使几个会计年度都受益的支出,通常引起另一项长期资产的增加,从而对医院的长期经营能力产生影响。例如,设备的购置和改造。资本性支出一旦发生,将在若干会计年度内产生资金

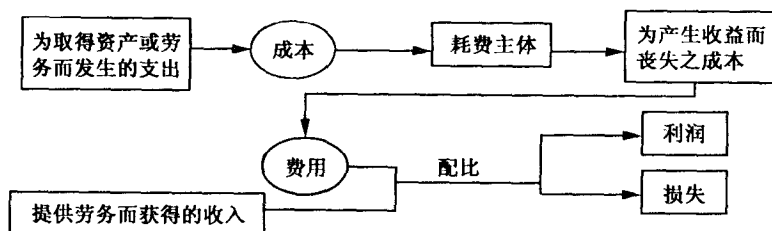


图 1-2 西方成本会计中成本与费用的逻辑关系

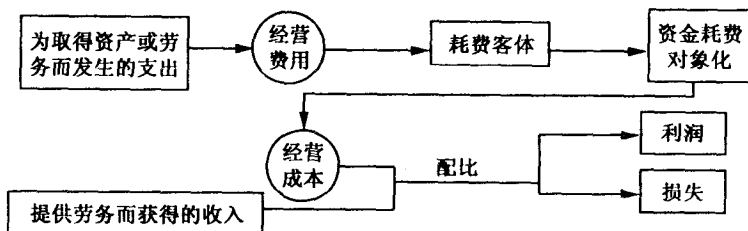


图 1-3 我国成本会计中成本与费用的逻辑关系

沉淀,并在多个经营期内发挥效益。

资本性支出向费用的转化必须以资产作为过渡形式。在这种转化过程中有可能存在时间差:资产产生于前,而支发生于后,如以分期付款或融资租赁方式购入固定资产;支发生于前,而资产产生于后,如投资的工程项目在未竣工结算之前所支付的施工进度款及各项费用。

(2)收益性支出是指受益期仅与一个会计年度相关的支出,这种支出是医院经营活动中所发生的经常性开支。

在所发生的收益性支出中,如果有一部分在本会计期间即被经营活动所耗费,那么这部分收益性支出即转化为当期的经营费用。如果有一部分在本会计期间暂未被经营活动所耗费,此时这部分支出须以资产作为支出向费用转化的过渡形式。这类支出的受益期虽将延及以后会计期间,但从支出的目的和性质上看,是为维持正常经营周转而发

生的必要支出,在资金占用形态上属于流动资金而非固定资金。

同样,在这种转化过程中也可能存在时间差:资产产生于前,而支出发生于后,如用商业信用形式购入药品;支出产生于前,而资产发生于后,如以预付款形式购入药品。

凡属同经营活动没有直接联系的支出,包括权益性支出、非营业性支出、捐赠性支出等,一般都不存在支出向费用转化的问题。

2. 费用及其向成本的转化。广义的费用是一定期间内因资产减少或负债增加而产生的收益减少。医院经营费用核算是采用一定的程序将经营过程中发生的各项经营费用按其发生地点和用途进行记录、汇集和分类,并按一定的标准和方法将费用计入各类经营费用账户之中。为提供一定种类劳务而发生的经营费用,通过成本核算,最终将归集于该种劳务的成本之中,因而,经营费用核算是成本计算的基础,二者结合在一起形成对经营费用发生的核算和成本核算的完整过程,统称为成本核算。

在经营费用向成本转化的过程中,按“权责发生制原则”,可能存在时间差:当费用发生于前,而成本结转于后,则这部分收益支出应列入“待摊费用”项目内;当成本结转于前,而费用发生于后,暂未发生收益支出,应先列入“预提费用”项目内。

(三) 双方在成本、费用内容上的差异

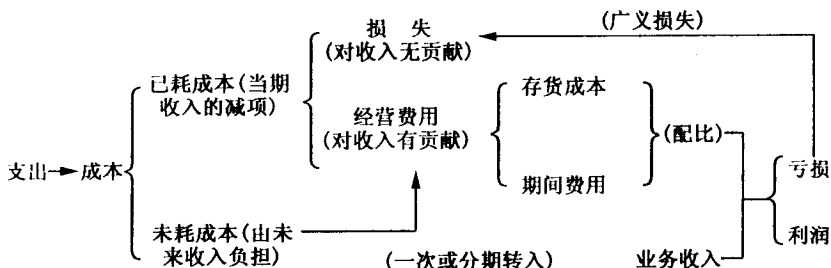


图 1-4 西方成本会计中的支出、成本、费用及损失之间的关系

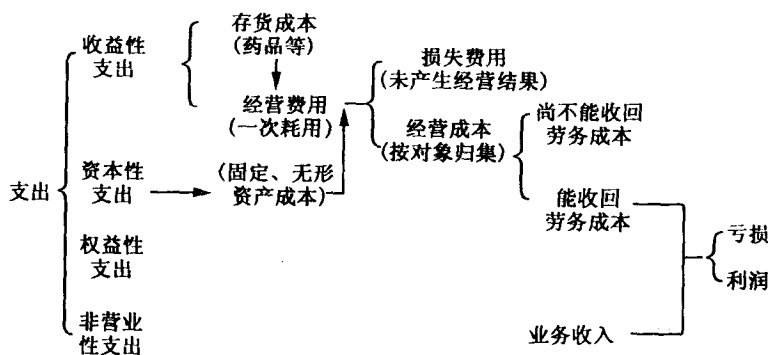
图 1-5 中尚不能收回劳务成本主要指在院病人所耗费的成本^①。

图 1-5 我国成本会计中的支出、成本、费用及损失之间的关系

三、成本的特点

(一) 价值性

成本是为了实现特定的目的而发生或将要发生的正常价值牺牲。成本的价值性决定了成本控制的基本目标是降低成本。

(二) 目的性

成本是为了获得某种利益、达成某种特定目的而支出的价值。成本的耗费过程同时也就是获取目的物的过程。成本的目的性为界定成本的构成内容、判断成本的相关性及其消耗的合理性提供了依据。

(三) 可度量性

成本可以用货币加以衡量。

(四) 代偿性

成本是医院在经营过程中的各种资源耗费,各种资源在使用中往往可以有多种选择,如以设备操作代替手工操作,这就是成本的代偿

^① 本段文字根据李定安,《成本会计研究》(经济科学出版社 2002)一书相关内容改写而成

性。医院在进行成本管理时,必须充分考虑成本的代偿性(机会成本),使医院的经济资源得到最优化配置和最合理的利用。成本的代偿性决定了所实施的各种成本控制方法措施要相互协调配合,要求成本控制的各分系统遵循目标一致性原则。

(五)补偿性

成本是定价的最低界限,是维持医院再生产的必要条件,成本的高低改变着医疗劳务价值中成本与利润两者之间的比例。成本的补偿性决定了成本控制的价值与意义。

(六)综合性

成本是各种相关耗费的总和,其构成内容非常复杂;成本是医院各种活动的综合结果,成本水平的高低受到医院各项活动与各项因素的共同影响。技术装备水平的高低、服务规模的大小、生产要素的配置、经营活动的安排、员工的素质与技术水平、医院文化等,都会对医院的成本发生直接或间接的影响。成本的综合性决定了成本控制是一项综合性活动而不是孤立的行为,决定了成本控制是一项多策略、多技巧的工作。

四、成本的分类

与财务会计相比,管理会计中的成本的概念在时间和空间上被进一步扩展。其关于成本确定的中心思想是“针对特定的决策需要确定特定的成本对象、计算特定内涵的成本”。这样,同一项费用在不同目的应用中会有不同的归类。

(一)按费用要素分

根据财政部、卫生部颁布的《医院会计制度》关于支出项目的规定,医疗成本可分为十四类:即工资、补助工资、其他工资、职工福利费、社会保障费、公务费、卫生材料、其他材料、低值易耗品、业务费、购置费、修缮费、租赁费和其他费用。

药品经营成本除上述十四类外,还包括药品成本和原材料成本。

医疗服务成本与药品经营成本之和构成医院总成本。

费用要素是医疗费用按照经济内容分类的结果,成本项目是医疗费用按照经济用途分类的结果。按费用要素分类,只说明了医院经营过程中消耗了什么费用,消耗了多少费用,不能够据此查明经营费用的用途,因而不便于分析这些费用的支出是否节约、合理。

(二)按成本的可追溯性分

成本的可追溯性,是指采用某一经济可行的方法并遵循因果关系,可以将成本分配至各成本对象的可能性。成本的可追溯性越强,成本计算的准确性越高。《医院财务制度》第十九条规定:医院实行成本核算,成本费用分为直接费用和间接费用。

1. 直接成本,是指那些可以容易地并准确地归属到某一特定成本对象的费用。

2. 间接成本,是指不易直接计入成本对象的共同性费用,包括医院行政管理和后勤部门发生的各项支出以及职工教育费、咨询诉讼费、坏账准备、科研费、报刊杂志费、租赁费、无形资产摊销费、利息支出、银行手续费、汇兑损益等。

直接成本和间接成本是一对相对概念,有时一项成本同时是直接成本又是间接成本,这完全取决于考察成本的角度。如以科室为成本对象时,科主任的工资是直接成本。若以医疗小组为成本对象时,科主任的工资是间接成本。

区分直接成本与间接成本,并非单纯按成本项目或费用的性质来决定,还应考虑以下几点:第一,该项成本占医疗项目成本比重的大小。假如占医疗项目成本的比重很微小,即使同特定医疗项目有直接联系,也不值得花费很大精力将其追溯到各医疗项目。第二,计算技术水平。例如,某些费用在手工操作状态下,很难直接计入特定医疗项目,但是采用电算化技术后可以简便地作为直接成本处理。

间接成本应按一种相当公允的方法,归集到相关的成本库中去(见表1-1)。