

医院成本核算与成本控制方法分析

赵水长

(河南省人民医院 郑州 450002)

【摘要】 现行医院成本核算以完全成本法为主,更为科学合理的成本核算方法和成本控制方法仅见于个别案例,仍处于探索阶段。本文通过分析各种成本核算方法的内涵及其应用,对于如何完善医院成本核算和成本控制提出了建议。

【关键词】 成本核算 成本控制 平衡记分卡法 标准成本法 责任成本法

随着医疗卫生改革的进行,医院成本核算不再仅仅是简单的会计核算方法,而是结合医院自身特点,逐步形成以医疗项目为核算对象的完全成本法和变动成本法、以作业为间接费用归集对象的作业成本法、以病种为核算对象的病种成本法等。笔者认为,要提高医院的市场竞争力,还需要在成本核算的基础上采用平衡记分卡法、标准成本法、责任成本法等,以更好地实现成本控制目标。

一、医院成本核算方法的分类

1. 完全成本法和变动成本法。完全成本法的特点是将成本费用分为直接成本和间接成本,直接成本直接计入医疗项目成本,间接成本分配计入医疗项目成本。这种方法以价值补偿为目的,便于编制财务报表,促进了医院积极扩大医疗服务范围。其缺点是不能真实反映医院当期实际发生的成本,不便于内部控制与管理。变动成本法的特点是在计算医疗项目成本时只计算变动成本,而把固定成本列为期间成本,不再进行分配。变动成本法便于分清各科室或成本中心的经济责任,有利于加强成本控制,但不便于编制财务报表。

目前医院成本核算主要采用完全成本法。为了方便编制对外财务报表和实施内部成本控制,医院日常的成本核算可以建立在变动成本法的基础上,分别统计变动成本和固定成本。对内核算医疗项目的变动总成本和单位变动成本,对外提供医疗项目总成本和单位成本时应用完全成本法,使成本核算满足财务报表编制的需要。

2. 作业成本法。作业成本法以作业为间接费用归集对象,可以简单地概括为“作业消耗资源、医疗服务消耗作业”,资源先通过资源动因分配给作业形成作业成本库,然后作业成本库的成本再通过相应的作业动因分配给医疗服务。由于作业成本法需要进行大量的作业分析,增加了成本动因选择和作业成本分配工作,笔者建议选取典型科室作为试点。例如:鲍玉荣等(2005)选择了生物化学检验科作为实行作业成本法的科室,建立了作业模型。唐广心等(2006)根据影像科作业流程,将该科的成本细化为固定成本、短期变动成本和长期变动成本,并与本量利法相结合,进行了保本点分析和利润敏感性分析,对医院管理和成本控制起到了积极作用。

3. 病种成本法。制定病种付费标准是实行按病种付费的关键环节,最科学的方法是进行病种成本核算。病种成本可以采用历史成本法或标准成本法来确定,但无论采用哪种方法,都需要采集大量数据,建立标准数据库和实施医疗编码系统,包括个人信息、疾病信息、治疗信息、住院时间、治疗费用等,在费用支出权重上综合考虑包括所在地点、医院性质等因素。为保证准确性,病种成本核算需要延长记录时间,一般可以一年进行一次病种成本核算,平时可只记录成本费用。

二、医院成本控制方法的分类

1. 平衡记分卡法。平衡记分卡是战略性绩效评价系统的主流方法,也是成本控制的重要手段。其核心思想是通过财务、客户、内部业务流程以及学习与发展四个维度各指标之间相互驱动的因果关系,将组织的战略目标层层分解,具体到各个部门和各个科室的分目标的过程并保证战略目标的实施。要编制一套有效的平衡记分卡,关键在于将医院的使命、策略、长短期目标、预算以及奖励制度等相结合,以成本控制为导向,构建尽可能量化的评价指标体系,做到客观可控。

2. 标准成本法。标准成本法是以标准成本为依据,对比实际成本与标准成本,分析成本差异产生的原因和责任归属,便于制定医疗费用收费标准、实现成本控制目的,其中最关键的是标准成本的制定。许江滨等(2006)总结了我国医院标准成本制定的方法,技术水平和管理水平相当的医院可以采取联合的方式来共同制定标准。赵怀峰等(2007)通过直接费用的计算、间接费用的分摊和标准工作量的确定,对门诊诊察费、普外普内(神内)病区住院费、单纯性阑尾炎手术费进行了标准成本核算,并与实际收费标准对比,得出医院整体处于亏损状态的结论。

3. 责任成本法。与传统成本管理重在管事相比,责任成本管理重在管人,关注的对象是负责资源使用情况的人,通过对责权利的严格划分,将能够分清责任的成本数据层层分解到医院的各部门、科室、班组或个人,使全院的每一项支出与职工的经济利益挂钩,促使职工发挥主观能动性。责任成本法下,需要划分责任中心、编制责任预算、区分各责任中心的可控与不可控费用、制定内部转移价格、定期进行业绩报告等。

推迟发行和提前收回企业债券的核算小议

刘 聪 刘亚琼

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

【摘要】 企业债券推迟发行和提前收回是企业债券发行中的特殊情况。根据《企业会计准则第 17 号——借款费用》规定采用实际利率法,本文就这两种特殊业务的核算采用实际利率法举例说明。

【关键词】 债券发行 企业债券提前收回 企业债券推迟发行 实际利率

企业为了筹集资金而发行企业债券,可能会由于各种原因,出现推迟发行或提前收回债券的情况。《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》及其应用指南要求采用实际利率法计量金融资产或金融负债(含一组金融资产或金融负债)的摊余成本、各期利息收入或利息费用。本文主要利用实际利率法针对债券发行中的推迟发行、提前收回企业债券的计算方法进行探讨。

一、推迟发行债券的会计核算

企业债券原定发行日期可能因特殊的原因(如预计市场利率会下降)而推迟发行,而原定付息日期、付息期限一般不会改变。对推迟发行债券进行会计核算的关键是:①确定发行

价格。债券推迟发行时,其发行日价格应该比原拟价格高。因为付息日企业付息款金额没有变化,但企业占用资金时间缩短,债权人会少得到推迟期的实际利息。②利息调整在后续期间的分期摊销。可以利用企业债券溢价摊销表进行摊销。当法定计息期和会计计息期不同时:先按复利方式在法定计息期进行摊销,然后将每一法定计息期的摊销额在所属会计期间内按照单利的方式进行再分摊。

例 1:某公司为了筹集流动资金,原定于 2007 年 1 月 21 日发行两年期的年利率是 9%的债券,面值是 10 万元,每年的 7 月 21 日和 1 月 21 日进行付息,1 月 21 日的半年市场利率是 4%,后来由于种种原因,企业推迟到 5 月 21 日发行,试进

三、医院成本核算和成本控制方法的应用现状

医患关系是一种典型的委托代理关系,是最容易产生市场失灵(道德风险和逆向选择)的领域之一。由于患者对医学知识缺乏,加上医疗需求缺乏弹性,患者只好把诊疗的决策权交给医生,医生出于自身经济利益考虑,可能会创造额外需求,即供给诱导需求,因此医务人员往往成本控制意识淡薄,成本核算作为事后监督,也仅仅是被动地反映财务结果。

目前,医院的成本核算对象大多数仍然以医院、科室、服务项目为主,依据现行医院财务制度和会计制度主要采用完全成本法,间接费用分摊的标准以人员数量为主,作业成本法和病种成本法仅见于个别案例,还处于探索阶段。成本控制方法中,个别医院运用了平衡记分卡法,尚没有医院实施责任成本管理的应用案例,仅有个别医院实行了预算管理,且也局限于对预算管理实施成效的分析。

四、医院成本核算和成本控制方法的完善

1. 建立健全信息数据库。病种成本法是国外常用的医疗付费模式——疾病诊断相关分类法费用核算的基本方法,在我国一些执行单病种付费试点的地方,医院抱怨病种费用价格一直未做调整,费用标准本身就不合理,但由于业务量大、程序复杂,具体的成本数据无法提供,成本控制更无从谈起。因此,医院需要自行或合作开发功能先进的适合自身实际的软件系统,实现成本核算数据的自动收集、存储、分析和信息

共享,确保成本核算的高效、准确。同时,应确保该软件系统具有与成本核算相配套的成本差异分析、财务指标计算、考核评价的管理功能,以方便成本控制方法的有效实施。

2. 提高医院成本核算人员的业务素质。医院成本核算需要一批既具有扎实财务知识又具有一定医学知识和计算机技能的复合型人才,建立一支思想品德好、专业技术高的成本核算专职队伍是搞好医院成本核算工作和成本控制工作的前提和基础。医院应多渠道引进和培训人才,对现有成本核算人员采取多种方式进行继续教育,提高医院成本核算队伍的整体业务素质。

3. 增强医务人员成本控制意识。成本控制是动态和全程的管理,需要全员参与。可通过改变政府对医院的投入方式、改革医保付费方式、科学合理地给医疗服务定价等,改善供给诱导需求的现状,提高成本控制水平。

【注】 本文系河南省软科学基金项目“我国公立医院成本控制方法及应用研究”(项目编号:092400440033)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 鲍玉荣等.作业成本法实施科室的选择及作业模型的建立.中华医院管理杂志,2005;2
2. 李文胜等.医疗保险实行单病种定额结算的成本—效果分析.中国卫生经济,2007;26