

新《医院财务制度》和《医院会计制度》 下的成本管理优化

张军华

(河南财经政法大学会计学院 郑州 450002)

【摘要】为配合我国医疗体制改革和预算体制改革,新《医院财务制度》和《医院会计制度》于2010年12月31日公布并于2011年7月1日起在试点医院试行,新制度对公立医院成本管理作了详细规定。为配合新制度的执行,公立医院需要建立责任成本管理制度、建立健全信息系统、加强财务人员培训,本文就医院成本管理优化问题谈了一些看法。

【关键词】医院财务制度 医院会计制度 成本核算 成本控制

我国公立医院获得补偿的主要渠道是政府补助收入、医疗服务收入和药品收入,由于多年来政府补助不到位,医院重点依靠后两条渠道来补偿医疗成本的消耗,加上医疗需求弹性小、患者对医学知识缺乏、医生出于自身经济利益引起供给诱导需求等原因,形成了以药养医、过度检查、看病贵看病难等社会问题。随着医疗体制的改革,政府将加大对公立医院的投入,突出公立医院的公益性。为此,提高财政资金的使用效益成为当务之急,而加强公立医院成本核算和控制更是重中之重。近日颁布的新《医院财务制度》和《医院会计制度》对成本管理作了全面规定,为医院规范成本管理提供了指针。本文特就医院成本管理优化问题谈些看法。

一、新制度中预算管理方法的修订

新《医院财务制度》的预算管理方法有两个明显的变化:一是对原有的预算管理方法进行了修订,将“定额或定项补助”改为“定项补助”,“结余留用”改为“结余按规定使用”,取消了按人头的定额补助,建立起“养事不养人”的财政投入新机制,并强调了结余部分要按规定使用,从而突出了提高财政资金使用效益的宗旨。二是预算管理方法的多样化,新增了“核定收支、以收抵支、超收上缴、差额补助、奖惩分明”的预算管理办法,该管理办法将激励机制的核心内容作了重大调整,不再强调多收多得,而是突出以工作绩效为依据,将成本管理绩效作为工作绩效的重要组成部分,并将之纳入财政资金分配的考核指标,从而强化了公立医院的成本管理。

以上两个变化体现了财政预算的改革精神,对搞好医院的财务管理具有十分重要的意义。

二、新制度中成本核算的优化分析

1. 会计核算基础及会计要素的变化。新《医院会计制度》明确规定公立医院的会计核算基础为权责发生制,即在确认收入或费用时按照其权利发生的时间或承担义务的时间入账,这样做有利于资本性支出和收益性支出的划分。与之对应,将会计要素中的支出要素改为费用要素,便于配比原则的实行,突出了公立医院加强成本核算与控制的主导思想。

2. 成本核算更加合理完善。

(1)取消了与药品有关的一级科目。新《医院会计制度》取消了“药品进销差价”科目,顺应了新医改下公立医院药品零差价的发展趋势。“药品”、“药品收入”和“药品支出”不再单列,分别在“库存物资”、“医疗收入”下的“门诊收入”、“住院收入”和“医疗业务成本”中核算,使药品从原来的创收工具转化为医疗收入和医疗成本的一部分,还原了药品的正常职能,符合国际惯例。

(2)新增了累计折旧科目。原医院会计制度规定,固定资产不计提折旧、根据医院收入或结余计提修购基金,造成了固定资产价值虚增、超额计提修购基金或修购基金计提不足等问题。新《医院会计制度》取消了“固定基金”科目和“专用基金”科目中的修购基金,新增了“累计折旧”和“固定资产清理”科目,分别核算按月计提的折旧和转入清理的固定资产净值,并反映在财务报表中,这样就能体现出固定资产真正的价值,便于安排资金的使用。

(3)新增了与科教有关的一级科目。医院是一个集医、教、研为一体的公益性事业单位,资金不仅来源于财政补助拨款、业务收入、借入款项等,还包括科教经费拨款等。实践中,由于资金用途特定、支出情况难以预计,科教经费等此类资金经常作为专用基金管理或挂在往来款中,没有纳入收支管理。新《医院会计制度》专门设置了“科教项目收入”和“科教项目支出”科目用以核算与科研教学活动有关的收支,从而能够清晰反映公立医院的科研投入,增强公立医院加大科研投入的意识,提高公立医院的医疗技术和核心竞争力。

3. 预算和财务信息同时得到体现。为配合部门预算制度改革、政府收支分类改革、国库集中收付制度改革等预算制度的改革,新《医院会计制度》增加了相关科目,如为配合国库集中收付制度改革新增了“零余额账户用款额度”和“财政应返还额度”科目;为清晰地反映政府预算、部门预算和医院预算的勾稽关系,在财政补助收入下设置了“基本支出”、“项目支出”等明细科目。

为反映固定资产、存货等的资金来源于财政补助,特别设置了“待冲基金”科目。采购固定资产时,借记“固定资产”科目等,贷记“待冲基金”科目,同时借记“财政项目补助支出”科目等,贷记“财政补助收入”科目等,折旧时根据财政补助资金或科教项目资金所占比例借记“待冲基金”科目等,贷记“累计折旧”科目,这样“待冲基金”的账户余额就可以反映财政资金形成的资产价值,便于对财政资金的管理,不仅解决了固定资产的折旧问题,而且在体现财务信息的同时体现了预算信息,减轻了公立医院另行提供相关预算信息的负担。

4. 成本核算方法灵活多样化。新《医院财务制度》指出,医院要实行成本核算、强化成本控制、实施绩效考评,并把成本管理专门列为一章,具体规定了科室成本核算的步骤与方法,并给出了医疗服务项目成本核算、病种成本核算、床日和诊次成本核算等方法的指导意见。固定资产可以选用年限平均法或工作量法进行折旧,坏账准备可按余额百分比法、账龄分析法、个别认定法计提。管理费用本着相关性、成本效益关系及重要性等原则并按照分项逐级分步结转的方法进行分摊,从单一的人员比例法改为人员比例、内部服务量、工作量、收入比等多种分摊参数,不同层级的分摊可采用不同的分摊参数。核算方法及管理费用分摊参数的多样性使成本核算更加贴近医院实际情况,有助于医院成本费用的真实反映,增强了公立医院财务管理、会计核算的自主性。

三、新制度中成本控制的优化分析

1. 新增成本报表。新《医院会计制度》规定公立医院除了新增现金流量表以加强对现金的规划和管理外,还新增了医院各科室直接成本表、医院临床服务类科室全成本表及其构成分析表等一系列成本报表。其中,医院各科室直接成本表用于反映管理费用和医疗技术、辅助类科室成本分摊至临床服务类科室成本前各科室直接成本情况,医院临床服务类科室全成本表用于反映把管理费用、医疗辅助类科室直接成本、医疗技术类科室直接成本逐步分摊转移到临床服务类科室后各临床服务类科室的全成本情况,医院临床服务类科室全成本构成分析表用于对临床服务类科室全成本要素及其结构进行分析与监测。由此表明,公立医院的成本分为直接成本和间接成本,采用的是以价值补偿为目的的完全成本核算方法,这三张成本报表可以不同层面、不同角度地反映公立医院成本费用的支出情况,为成本分析与控制做了准备工作。

2. 新增成本分析及成本考核环节。在新增成本报表的基础上,新《医院财务制度》进一步完善了成本分析和成本考核指标,设置了每门诊人次收入、每门诊人次支出及门诊收入成本率等三类成本管理指标和人员经费支出比率等四类收支结构指标。医院应对照目标成本或标准成本,采取趋势分析、结构分析、本量利分析等方法及时分析成本变动情况,按照预定的成本定额、成本计划和成本费用开支标准,对成本形成过程中的耗费进行控制,并把成本控制目标实现情况作为主管部门对医院管理层和医院对内部业务的综合考核内容、作为主管部门对医院实行奖惩的主要依据和医院内部收入分配的重要依据。这样,包含核算、分析、控制、考核在内的成本管理体

系就建立起来了,有利于成本管理的合理化、精准化,从而有利于提高公立医院的运营效率,为提供高效低耗的医疗服务、体现公立医院的公益性奠定基础。

四、完善公立医院成本管理的措施

1. 建立责任成本管理制度。为更好地执行新制度对成本管理的规定,公立医院可以建立责任成本管理制度。与传统成本管理重在管事相比,责任成本管理重在管人,关注的对象是负责控制资源使用情况人承担的责任,它要求对医院成本进行事前预测、事中控制、事后分析,责任指标细化量化,通过对责权利严格划分,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、班组及至个人,实行经济责任制,将全院的每一项支出与职工的经济利益联系起来,促使职工发挥积极性与主动性。通过建立起包括划分责任中心、编制责任预算、区分可控与不可控成本、制定内部转移价格、定期进行业绩报告等程序的责任成本管理制度,促使公立医院成本管理真正做到科学化、公正化、精细化。

2. 建立健全信息系统。成本管理建立在完整的成本数据基础上,由于业务量大、程序复杂,很多医院无法提供具体的成本数据,因而成本控制便无法落实,成为一句空话,尤其是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,其成本控制更无从谈起。因此公立医院需要加强信息化建设,建立健全成本管理信息系统自行或合作开发先进的适合自身核算方法的软件系统,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。同时该软件系统要有与成本核算相配套的成本差异分析、财务指标计算、奖金核算等成本分析、考核评价的管理功能,以方便成本控制方法的有效实施。

3. 提高公立医院财务人员的综合素质。无论是财务管理方法还是会计核算系统,新制度中的多处规定与企业会计准则趋同,如成本的核算与分析方法、固定资产的折旧方法、坏账准备的计提方法、财务分析指标的计算方法、新增财务报表的编制方法等,这些都是公立医院财务人员过去不曾或很少用到的财务知识,而它们又是成本管理的基础,是财会人员必须具备的基础知识,因此应当对公立医院的财会人员进行财务专业知识和财务软件操作的培训,普及风险管理、时间价值、财务杠杆、投融资分析等基本的理财知识和技能,对医院财会人员进行较全面系统的胜任素质教育,使之尽快适应新《医院财务制度》和《医院会计制度》对财会人员的要求,搞好医院的财务管理工作。

【注】本文系河南省科技计划项目“公立医院预算管理方法及应用研究”(项目编号:102400450279)部分研究成果。

主要参考文献

1. 陈建国.关于公立医院管理改革的研究综述.生产力研究,2010;2
2. 张立.医院预算管理中存在问题及对策研究.中医院管理杂志,2010;12
3. 余迅佳.责任成本管理在医院成本管理中的应用.现代医院,2009;9