

医院全成本核算中的本量利分析

汤建凤

(江苏镇江市第一人民医院 江苏镇江 212000)

【摘要】在公立医院改革背景下,全成本核算在医院财务管理中得到广泛应用。本文尝试使用成本核算的信息资料进行本量利分析,剖析医院亏损原因,探寻规范医院会计核算的新思路。

【关键词】全成本核算 本量利分析 财务管理

在公立医院改革背景下出台的《医院财务制度》、《医院会计制度》要求公立医院规范会计核算,强化成本控制,其中三级医院及其他有条件的医院还应以医疗服务项目、病种为核算对象进行全成本核算。多数医院开展了与会计核算并轨作业的全成本核算起步于2006年,经过5年多时间的探索和发展,现已能按新制度的要求核算院级成本及各科室成本并规范编制各类成本报表。如何做好全成本核算结果的分析工作,真正发挥全成本核算的管理效益,是更值得关注的问题。

本量利分析能够帮助医院分析盈亏原因,规划目标利润,为医院预测未来的经营水平,并为医院经营决策提供可靠的数据来源,对于医院正确进行经营决策和合理规划医院经济活动有着重要意义。

一、本量利分析相关理论

1. 本量利分析概念。本量利分析,是指在成本分析的基础上,通过对成本、业务量和利润三者关系的分析,建立数学模型和公式,为会计预测、决策和规划提供必要的财务信息的一种定量分析方法。其原理、方法在管理会计中有着广泛的运用,是企业进行财务决策、计划和控制的重要工具。

2. 本量利分析假定。由于本量利分析方法是在成本性态分析和变动成本法的基础上发展起来的,现实经济生活中的成本、销售数量、价格和利润之间的关系非常复杂,所以该分析方法的使用要基于以下5个理论假定:①总成本由固定成本和与相关产量成本动因有关的变动成本组成;②相关范围内,总收入与总成本的习性是与产出水平相关的直线;③所用的成本、收入、产量的数据都是确定的;④单一产品或总数量波动时既定的销售组合维持不变;⑤所有的收入和成本都可以追加并加以比较,并且不考虑货币时间价值。

3. 相关计算公式。

贡献毛益=业务收入-变动成本

单位贡献毛益=单位收费水平-单位变动成本

保本工作量=固定成本/(单位收费水平-单位变动成本)

安全边际=正常销售额-盈亏临界点销售额

二、本量利分析及应用

1. 全成本核算中有关成本的界定。

(1)成本与非成本。成本是指为了达到特定目的所失去或放弃的资源。医院成本是医院在医疗活动过程中所提供一定量的活劳动和物化劳动耗费的总和,遵循新财务制度要求,医院总成本为医院业务支出加上财政科教类资金形成的固定资产折旧、无形资产摊销再减掉不计入成本开支范围的支出后的余额,其中不计入成本开支范围的支出主要是指资本性支出、各类赞助捐赠支出以及国家规定的不得列入成本的其他支出等。

(2)固定成本与变动成本。固定成本是指在业务量的一定变动幅度内,成本总额并不随之变动而保持相对稳定的那部分成本。在支出项目定义中,一般把人员经费、固定资产折旧等纳入固定成本范畴。变动成本是指成本的总发生额在相关范围内随着业务量的变动而变动的成本,包括水电消耗、办公用品消耗、专用材料消耗等。

(3)直接成本与间接成本。直接成本是指各成本核算单元为进行医疗服务活动直接发生的各类成本费用,无论能否直接计入都作为直接成本,如科室的人员支出、公用支出以及各种物料消耗等。间接成本是指间接为开展医疗服务活动而发生的各项费用,按照“谁受益谁承担”的分配原则和分配标准分摊至该成本核算单元。在医院,管理部门(如财务科等职能部门)及医疗辅助部门(如挂号收费处、水电组等运行班组)都是为临床服务的,这两大部门的所有成本都必须按一定的分配方法合理分摊到各医技、直接临床科室。对转入科室来说,这些间接成本是固定成本还是变动成本,均难以简单界定,为简化流程,暂按医院统一划分的方法也将间接成本中心转入的成本按费用项目的成本习性进行划分。

(4)门诊成本与住院成本。医院医疗业务分为门诊和住院两部分,要计算保本点工作量只需分别计算门诊和住院的保本点工作量即可。基于此需把全院成本拆分为门诊成本和住院成本。各门诊诊疗科室的成本(含直接成本、间接成本)汇总形成门诊成本,同理,各住院诊疗科室的成本(含直接成本、间接成本)汇总形成住院成本。

2. 成本计算。本文以江苏省镇江市第一人民医院(以下简称“镇江第一医院”)的成本核算为例。为满足全成本核算的

需求,根据《江苏省医院成本核算与管理规范》和新医院会计制度要求,该院建立了“成本项目—费用要素—支出明细”三级成本项目体系,并且根据近年来支出数据的变化规律和内部考核要求,定义了近300个支出明细项目,逐一对支出明细项目按不同属性分类(主要包括核算方式、分摊方式、资本化属性、控制性态、变动性态、记账方式等)进行了详细界定。其中按核算方式分为可计入成本和不可计入成本两类,按变动性态分为固定成本和变动成本两类,属于变动成本类的支出细目有240个,约占成本类支出细目的80%。

该院支出分类详见表1:

支出细目名称	费用要素	核算方式	资本化属性	控制性态	变动性态
岗位工资	工资和津贴	可计入成本	非资本化	不可控成本	固定成本
水费	业务费	可计入成本	非资本化	可控成本	变动成本
赞助费	其他支出	不可计入成本			
.....					

医院所有的支出数据均需按以上支出项目定义进行分类统计,在此基础上可归集出各成本核算单元一定期间的固定成本和变动成本,逐级往上汇总便形成各科室及医院层面的总成本以及其中的固定成本和变动成本。

3. 医疗业务数量的确定。目前我国的医疗付费制度是项目付费模式,关于病种付费模式还在探索之中。为方便医院对外服务的计量,根据医疗活动的规律,将门诊诊次确定为门诊诊疗科室的工作量指标,将实际占用床日确定为住院诊疗科室的工作量指标。

4. 本量利分析。

(1) 镇江第一医院门诊科室和住院科室相关财务资料详见表2。

门诊人次(万)	门诊收入(万元)		固定成本(万元)	变动成本(万元)		均次收入(元/人次)		均次变动成本(元/人次)		损益(万元)	
	医药收入	医疗收入		医药收入	医疗收入	医药收入	医疗收入	医药收入	医疗收入	医药收入	医疗收入
130	18 873	9 492	4 801	16 635	9 933	145	73	128	76	-2 563	-5 242

住院床日(万)	住院收入(万元)		固定成本(万元)	变动成本(万元)		均次收入(元/床日)		均次变动成本(元/床日)		损益(万元)	
	医药收入	医疗收入		医药收入	医疗收入	医药收入	医疗收入	医药收入	医疗收入	医药收入	医疗收入
37.9	36 860	23 906	7 942	29 428	17 133	973	631	776	452	-510	-1 169

(2) 不同情况下的年保本工作量详见表3。

项目	门诊人次(万)		住院床日(万)	
	医药收入	医疗收入	医药收入	医疗收入
单位贡献毛益(元)	17	-3	197	179
年保本工作量	282	无法计算	40.3	44.3

门诊科室和住院科室本量利分析见图1、图2。

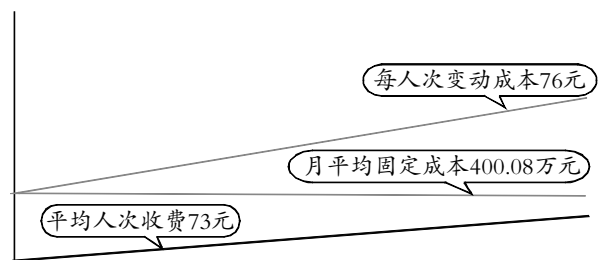


图1 医疗服务项目本量利分析——院级(门诊)

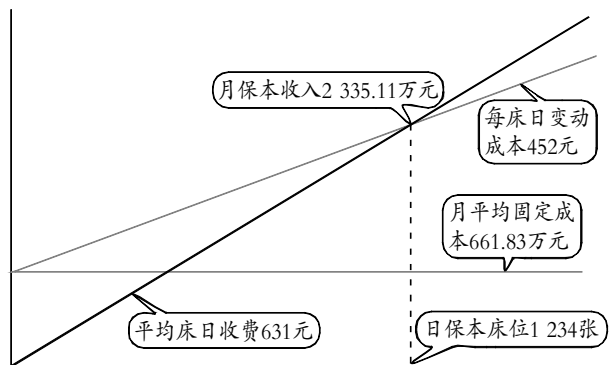


图2 医疗服务项目本量利分析——院级(住院)

(3) 分两种情况进行分析。情况一:在业务收入来源为医药收入情况下的本量利分析。门诊的单位贡献毛益为17元,保本工作量为282万人次,但从实际情况来看,无论是医院现有门诊规模还是每门诊医生日均接诊量都根本无法达到;住院医药收入单位贡献毛益为197元,保本住院床日为40.3万床日,这与该院实际占有床日相比增加2.4万床日,增长6%。

情况二:在业务收入来源为医疗收入情况下的本量利分析。在公立医院改革背景下不含药品收入的本量利分析应该是分析的重点。

由于门诊均次医疗收费水平低于均次变动成本形成的单位贡献毛益(为负数),现有的医疗收费都不够弥补变动成本,更不用谈固定成本的补偿了。由图1来看,平均每人收费水平线和每人变动成本线永远不可能有交点,根本无保本点一说,这意味着提供的门诊服务量越多,亏损越大,这一现象在其他行业可能是不多见的。

住院医疗收入的单位贡献毛益179元,保本住院床日为44.3万床日,日均保本床位为1 234张,相当于要新增加4个病区,月保本收入(盈亏临界点收入)为2 335.11万元,住院月收入低于这一数额,则处于亏损状态。

由此可见,在现有医疗收费政策及标准下,镇江第一医院如果没有药品盈余的补充,其门诊将处于越忙越亏的怪圈,住院床日将要增加6.4万个才能弥补亏损,那么在现有实际开放床位条件下医院住院床日还能增加吗?增长的空间有多大?本文将该院和江苏省三级综合医院进行了比较,发现虽然该院的出院病人平均住院天数在江苏省三级医院中名列前茅,

基于不变购买力模式分析 通胀对财务报表的影响

吴萍

(河南机电高等专科学校 河南新乡 453000)

【摘要】为了说明通货膨胀对企业财务报表带来的影响,本文采用物价变动会计处理模式中的不变购买力模式对某公司的利润表、资产负债表进行调整,通过具体案例分析和数据比较的方法得出通货膨胀对企业财务报表产生的影响,即容易造成高估利润的假象,从而导致信息使用者作出错误决策,造成损失。笔者认为通货膨胀时期公司应对按历史成本原则编制的财务报表进行调整,以便其反映的会计信息更加真实、可靠。

【关键词】 不变购买力模式 通货膨胀 财务报表

2008年世界金融危机爆发后,我国进入了持续通货膨胀时期。通货膨胀给传统的会计计量结构、历史成本计量模式带来了很大的冲击。由于物价上涨造成的货币贬值在一定程度上动摇了会计计量中币值稳定的基本假设,易导致以历史成本为基础的财务报表失真,反映企业财务状况和经营成果的会计信息可靠性、真实性降低。

一、不变购买力模式

从传统理论上讲,研究物价变动影响会计计量结构的改造设想中主要有三种会计处理模式,即不变购买力模式、现行成本购买力模式和现行成本/不变购买力模式。因为不变购买力模式易于理解,是根据政府公布的物价指数进行调整换算,

但床位使用率比全省三级综合医院平均水平低14个百分点,如果达到全省平均水平,则可增加5.2万个床日,可增加收入3280万元,当然增加的床日应该是来自住院病人的增加而不是靠延长病人住院天数获得。

(4)分析结果与应用效果。通过本量利分析可以看出,医院亏损的主要原因是现行江苏省医疗服务价格手册中规定的医疗收费标准明显偏低。

镇江第一医院2010年度门诊成本系数为1.5(成本/收入),即从平均水平看成本是收入的1.5倍,如三级医院普通挂号费的收费标准为1元/人次,经过全成本核算得出的每挂号人次的成本为5.76元,如果挂号费能达到成本收费,则门诊的单位贡献毛益就不会出现负数,也就不会出现无法计算门诊保本人次的情况。2010年2月卫生部等五部委联合发布的《关于公立医院改革试点的指导意见》要求公立医院要逐步取消药品加成,因此而减少的合理损失通过调整医疗收费、增设药事服务收费、增加财政投入等多种方式弥补。

显而易见,药品盈余对医院收入的补充将越来越少,在财政补助暂无明显增长的前提下,医疗服务项目的保本量是保本分析的交汇点。在保本或微利的政府价格指导下,医院利用

具备客观依据,同时换算后能增强同一企业不同时期的财务报表之间和不同企业之间的财务报表的可比性,因此本文将在不变购买力模式下讨论通货膨胀对企业财务报表的影响。

不变购买力模式也称一般物价水平会计模式或不变币值会计模式,这一模式的设想是仍然坚持历史成本计量原则,以代表货币一定购买力的不变价格来代替市值已经变动的历史价格。从本质上看,不变购买力模式没有改变历史成本基础,只是改变了会计计量单位,不通过账户反映,只调整了会计报表,与企业日常的会计处理无关。具体做法是通过某种物价指数把财务报表上各个项目的历史价格金额换算为不变价格金额,即先以某一年度货币购买力为基准的共同价格金额,然后

自身设备条件、技术与管理水平实现每项医疗服务项目的保本量,是生存和发展所需。

适当调整医疗服务价格标准应该是可以先行的,物价、卫生部门应积极和医院共同开展这方面的调研工作。当然医院部分病区的工作量不足也不容忽视,镇江第一医院在2011年度的绩效考核方案中完善了住院工作量考核,2011年上半年的住院人次较2010年上半年增长16%,在平均住院日缩短0.8天的基础上实际住院床日增加1.35万床日,床位使用率提高了5.5个百分点,在各种物料价格不断上涨的情况下,每百元医疗收入消耗卫生材料比例也比同期减少了2.3个百分点,医院综合收益有了一定程度的提高。

主要参考文献

1. 吴强. 本量利分析方法在医院全成本核算中的应用. 中国卫生经济, 2009; 7
2. 李天民. 管理会计研究. 上海: 立信会计出版社, 1994
3. 唐广心. 基于作业成本法的本量利分析模型及其在影像科项目成本控制中的应用. 中国医院管理, 2006; 26
4. 李永红. 公立医院医疗服务项目的保本分析与补偿对策. 中国卫生经济, 2010; 5