

医院成本核算新规的制度设计不足

乔鹏程 朱卫东

(昆明五华红蓝鸟教育培训学校 昆明 650000 保山学院经管学院 云南保山 678000)

【摘要】2012年1月全面实施的《医院财务制度》与《医院会计制度》对规范医院成本核算发挥了重要作用,本文结合公立医院的特点,分析了新两制关于成本核算相关制度设计存在的不足,为后续研究提供参考。

【关键词】医院财务制度 医院会计制度 公立医院成本核算 成本费用科目划分

根据2011年中国卫生事业发展公报显示,截至2011年末我国共有公立医院13542家,占全国医院总数的61.61%,我国对公立医院采用财政补贴和社会补偿的双补偿模式。目前,公立医院正在走向财务自主化和经营市场化,经费来源更多依赖社会补偿。2004~2009年公立医院经费来源中社会补偿所占比重平均达85.43%。

杨春旭(2011)认为公立医院最重要的资源之一是成本,通过成本管理和资源转化,形成成本优势,提升核心竞争力。但是,杨春旭对广西18家三级甲等医院财务数据实证发现,每创造1元的服务价值,消耗大约1元的成本,利润微薄或为负数。

据2011年10月12日卫生部例行发布会消息,全国75%的公立医院实行成本核算,控制运行成本。郑大喜、张文斌(2011)认为我国大部分公立医院尚未建立规范统一的成本核算系统。赵力杰(2011)认为多数医院已做到总成本和科室级次的核算,但线条较粗,完全意义的成本核算尚未全方位、多层次地展开。显然,在保证服务质量的前提下,完善成本核算和控制的需要迫在眉睫。

鉴于此,2012年1月1日修订后新实行的《医院财务制度》与《医院会计制度》(简称“新两制”)对医院成本核算框架的勾勒更加清晰。新《医院财务制度》中明确了医院成本核算的责任,即“实行成本核算,强化成本控制,提高资金使用效益”。这对医院进一步完善成本核算具有重要指导意义。但笔者发现,在公立医院特殊的管理特点下,新两制在成本核算的制度设计上仍然存在多处先天不足,下文将针对这些不足作些分析。

一、对公立医院成本核算的原动力缺乏考虑

企业成本核算的原动力是计算生产成本、降低消耗、确定价格、提高利润。市场竞争越激烈,原动力就越强劲。新两制对公立医院成本核算的外推力在不断加大,但由于成本责任缺失,原动力尚未被充分激发出来。这主要体现在以下四个方面:①当前特殊的医疗竞争格局下,民营医院尚不能与公立医院全面竞争,特别是高级别的大型公立医院还远未处在激烈的市场竞争中,缺乏主动实行成本领先或市场差异化等竞争

战略的动力。低级别的中小型公立医院将要实行全额财政,原动力不足;②新两制中明确了医院的公益性属性,这决定了医院的成本核算结果无法与利润直接挂钩;③定价审批的管理制度下,医院个体成本核算的结果不能直接成为独立定价的依据;④按在编人数或床位数拨付财政资金的方式,导致降低的成本效益得不到相应的奖励。

新两制有效实施的假想前提是,公立医院可以自觉地、较好地做好成本核算,降低医疗服务成本。但显然是理想化的状态,实际情况中很难达到。

二、成本核算的操作规定有待进一步完善

成本核算的基本原理是将成本消耗与补偿目标明确化、可计量化。新两制提出“科室分为四类,分项逐级分步结转进行分摊,最终将所有成本转移到临床服务类科室。之后临床服务类科室计算各项单位成本”。新两制第一次在国内为医院成本核算提供了明确范式。但是,赵力杰(2011)研究发现“这一方法在国外形成于20世纪50年代,后发现该方法扭曲了真实成本。20世纪90年代这一做法已在西方退出了历史舞台。”

当前,我国公立医院即将应用这一方法。该方法存在的不足可能有:①方法得到的成本并不是真正意义的医疗产品成本,没有按照成本性态分类核算,只是对医院费用的汇总;②三级成本的分配掩盖了科室间的差别和部分科室成本控制的薄弱;③医疗服务固有的服务过程非标准化特点,增加了平均分配计算单位成本的不准确风险;④没有配套指引和应用举例,比如:新两制规定了三级分摊中的参数,但没有说明每一参数最适合的应用条件。

笼统的规范,需要医院财务人员自行构建一套结合医院特点的成本核算流程,这给从未有过全面成本核算经验的医院财务人员增加了工作难度。

三、以科室为单位的计算理念制约了成本核算

医疗成本属于服务业成本,难以标准化,其特点是:成本流程较短、大量产生间接费用。以科室为单位的成本计算没有体现成本的因果关系。国务院2012年3月14日下发的《“十二五”期间深化医药卫生体制改革规划暨实施方案》明确提

出:次均费用、总费用增长率、住院床日、药占比等指标要纳入绩效考核的重要指标。显然以科室为单位的核算难以真实地反映这些指标。

2012年2月9日,财政部会计司发布了《企业产品成本核算制度(征求意见稿)》,希望改进企业产品成本核算。这是国内第一部专门规范成本核算的制度。新两制在将医院成本核算向企业成本核算转轨,但参考依据是《企业产品成本核算制度》(征求意见稿)之前的企业成本核算框架和理念,因此在新两制的实施过程中必然会产生许多矛盾。

笔者认为,部分企业正在实施的作业成本法(ABC)核算理念更适合公立医院,将医院划分“成本中心”,以“作业”为导向核算。新两制完全没有引入这些新的核算理念,未来可能出现新两制推行不久,就发现以科室为基础的核算理念已经过时,不得不再次修订。

四、“待冲基金”易导致成本核算不全面的风险

新两制与国外医疗会计制度相比,最大创新点是创造了“待冲基金”科目,用以核算固定资产不同性质资金来源的形成和累计折旧区分问题。该科目的好处毋庸置疑,但是财政和科教资金形成的固定资产在计提折旧时形成的支出直接冲减“待冲基金”,会引发成本计算不全面风险。

例如:某医院一项固定资产本期应计提折旧20 000元,其中财政和科教资金部分15 000元,医院配套资金部分5 000元,会计分录为:借:医疗业务成本——管理费用——其他支出5 000,待冲基金15 000;贷:累计折旧20 000。

累计折旧都是为收入的取得所消耗,但新两制中成本计算是依据计入成本费用账户的各个项目来汇总,这可能会导致医疗成本少计算15 000元。财务人员在成本核算和填制临床服务类科室全成本表时必须留意克服这一不完全风险。

五、成本费用科目划分不够细致

公立医院作为资源消耗型服务类企业,收入单一,费用发生较多,这要求医院成本费用科目划分要细。新两制提出了“短期借款”和“应付票据”两个科目,势必产生财务费用,但在科目中没有对应的“财务费用”科目,因此新两制将借款利息归入管理费用。

当前,各类医院的资产负债率逐年上升,政府办公立医院全国平均资产负债率已由2004年的25.33%上升到2009年的30.61%。随着医院财务独立性和社会经济参与度的提高,如同我国高校大规模借贷一样,医院也必将因大量贷款而产生巨额财务费用。此外,票据的广泛应用也将产生更多财务费用。巨大的财务费用金额必将导致“管理费用”科目核算口径过小。

《企业会计准则——应用指南》将收入分为13个一级科目,成本费用分为19个一级科目。新两制中收入分为4个一级科目,成本费用分为5个一级科目。“管理费用”和“其他支出”科目都存在口径过大的问题,“其他支出”科目包括了很多

企业会计中“营业外支出”属性的偶发项目。新两制意欲向《企业会计制度》趋同,在这一部分的修订上却有所保留。对费用支出科目划分的模糊,必将给成本核算准确性埋下隐患。

六、无形资产资本化不完全,扰乱配比

新两制中自行开发形成无形资产按依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用作为无形资产的入账价值。当前,公立医院中科研投入越来越大,金额惊人,前期研究资本投入新两制没有资本化,导致当期医疗业务成本虚增,扰乱成本与收入的期间配比。

现行企业会计准则实行以来,会计界对自行开发无形资产的研发支出资本化处理应用已非常成熟,但新两制中仍然没有吸收这一已经成为共识的成本核算理念。这可能导致新两制在很短的时间内再次修订,产生人为二次变革成本和时间上的不必要消耗。

七、对公立医院管理实际和成本核算信息决策有用性缺乏考虑

公立医院具有的社会服务公益性和部分财政补贴性,决定了公立医院成本核算的原始出发点、意义、驱动力都处在不断摇摆状态。张曼玲(2011)认为中国当前大多数医院按科室为基础进行的成本核算同于医院奖金分配。显然,医院的成本核算信息的决策用途偏离了原本的目标。

除了主观使用目标存在问题,信息本身的决策有用性也存在不足。新两制是基于历史成本的事后核算,医院会计核算更多地体现为成本中心,事中、事前的成本信息对决策更有用。新两制下成本核算信息决策有用性的根本不足也正基于此。对此可以引入标准成本管理的核算理念,或与正在实施的预算管理相结合,改良新两制中的成本核算信息决策价值不足问题。

主要参考文献

1. 财政部会计司.企业产品成本核算制度(征求意见稿).财会便[2012]4号,2012-02-09
2. 龚文龙,王军.评《新医院会计制度》中的待冲基金.会计之友,2011;9
3. Shortell S. M., Gillies R., Anderson D. A. Erickson K, Mitchell J B. Remaking health care in America.Hosp Health Netw.1996;3
4. 邵明慧.我国公立医院财务管理问题研究——基于新医院财务制度.财政部财政科学研究所硕士学位论文,2011
5. 杨春旭.医院核心竞争力分析与综合评价体系研究.中南大学博士学位论文,2011
6. 赵力杰.我国医院成本核算和成本管理研究.河北经贸大学硕士学位论文,2011
7. John Lavis, Huw Davies et. Towards systematic reviews that inform health care management and policy-making. Journal of Health services research and policy,2005;7