医院全面预算管理促进内部控制建设的实践

吴 涛(高级会计师)

(上海交通大学附属第一人民医院，上海 200080)

【摘要】全面预算管理是医院对经济活动实施全方位管理的一种手段,内部控制系统由五大要素组成,是通过各项制度、措施对经济活动的风险进行防范与管控。本文结合两所三级甲等综合性医院的实践,从全面预算管理的流程入手结合内部控制五要素及归口管理、授权审批、单据控制等控制方法,建立医院全面预算管理与内部控制相融合的管理平台,以促进医院内部控制的建设。

【关键词】医院；全面预算管理；内部控制

新实施的《行政事业单位内部控制规范(试行)》(以下简称“新《规范(试行)》”)从单位及业务流程两个层面对行政事业单位提升内部管理水平、规范内部控制、加强廉政风险防控机制建设提出了更高的要求。单位可以通过不相容岗位分离、授权审批、归口管理、预算控制等内部控制方法去实现对医院各项业务的管控。但是,长期以来,医院内部控制意识、风险意识淡薄,采用怎样的方法去促成内部控制的融合、建立和实施内部控制是医院面临的一大难题。

一、现状分析

新《规范(试行)》已发布两年,各大医院开始逐步重视内部控制的建设。但是,相对于企业,医院的内部控制尚处于起步阶段,甚至大部分人都认为内部控制是财务部门的事,与己无关。而且,医院长期以来缺乏风险意识,能够正确理解内部控制机制的人很少。这些都大大阻碍了行之有效的医院内部控制的真正形成。因此,制度束之高阁、监督流于形式的现象时有发生。

内部控制是通过将制衡机制嵌入内部管理制度,使其更具针对性和可操作性,有利于及时发现问题,堵塞漏洞,消除隐患,真正发挥制度管权、管人、管事的作用。所以,有效的管理平台是内部控制建立与实施的必备要素,内部控制未能真正得以实施的关键在于缺乏内部控制机制实施的管理平台。

二、解决方法及实践

美国著名管理学家戴维·奥利说:“全面预算管理是能把组织的所有关键问题融合于一个体系之中的管理控制方法之一”。而**COSO**内部控制框架认为,内部控制系统由控制环境、风险评估、内控活动、信息与沟通、监督五要素组成,它们融于管理过程本身。

本文所提出的解决思路为:借助全面预算管理平台,将内部控制要素贯穿于全面预算管理的全过程,从而促进医院内部控制的建设。笔者先后就职于两家三级甲等综合性医院,亲自参与实践,并对此做了一些尝试。

(一)内部控制的概念

《规范(试行)》中所称内部控制是指单位为实现控制目标,通过制定制度、实施措施和执行程序,对经济活动的风险进行防范和管控。建立和实施内部控制的核心理念在于“相互制衡”。所谓制衡,即在部门管理、职责分工、业务流程等方面形成相互制约、相互监督的机制,它是实现内部控制目标的自我约束、自我规范的过程。

(二)内部控制与全面预算管理的关系

1. 二者目标一致。内部控制的目的是合理保证经济活动合规合法、财产安全、信息真实完整、提高公共服务的效率和效果,促进医院实现发展战略;全面预算管理是以医院战略目标为核心,明确责、权、利,通过将战略目标年度化、具体化,利用差异分析来控制经营活动,最终实现战略目标。从二者的目标角度看,全面预算管理是实现医院战略目标的有力手段,内部控制是实现医院战略目标的有力保障。

2. 二者在管理中互相补充、互相促进。预算的编制需要以医院的战略目标为导向,以风险评估为前提。同时,预算编制、预算执行涉及归口管理、授权审批等控制活动,又与《规范(试行)》中的其他业务流程收支业务、采购业务、资产管理、建设项目管理、合同管理有着密切关系;预算考核是内部监督的体现;而整个全面预算的管理过程是依靠良好的控制环境来实现的,又是以信息与沟通为联系纽带的,预算反馈正是信息与沟通的手段。另外,健全的预算编制流程可以促进医院对各项经济业务的事前控制,措施有力的预算执行控制可以使事中控制成为可能,而预算执行的考核是事后控制的有力手段。

（三）基于全面预算管理的内部控制建设的实践

1. 健全预算制度，实施归口管理，改善控制环境。健全预算管理制度，确保预算管理有章可循，建立预算委员会，负责预算管理事宜；根据医院管理职能的分工情况，将预算内容分配落实到医院具体的分管领导及职能部门，实行预算的归口管理，从而明确各项目预算编制、执行的责任人；预算由下至上，逐级审核汇总，再自上而下通过归口管理部门分解到执行部门，逐步推行院内预算“三级管理”，将预算管理层层分解落实，促进预算管理的全员参与，提高全员预算意识。这样不仅可以寻求到管理层的支持，还可以强化全员预算意识，因此使内部控制环境得到了改善，同时起到“相互制衡”的作用。具体如图**1**所示。

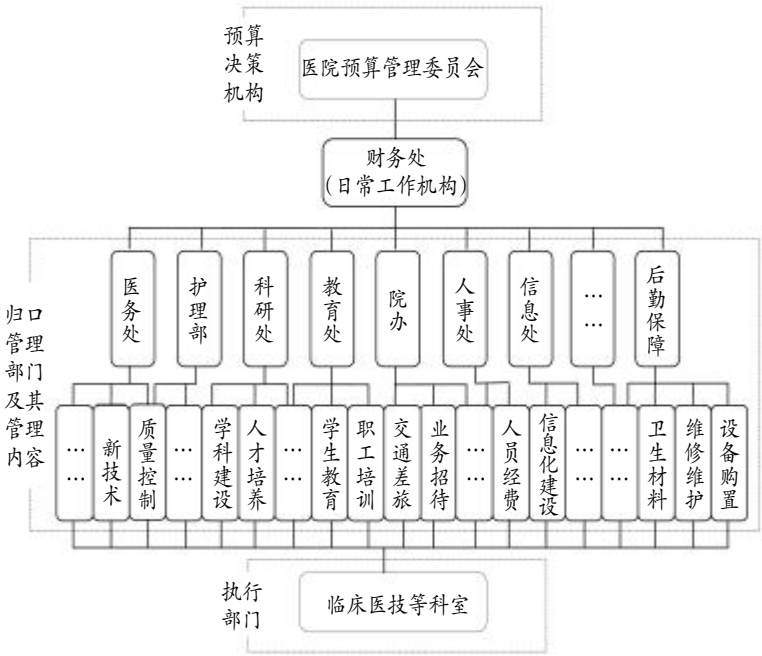

图 1 自下而上、自上而下的三级预算管理平台

值得注意的是，预算的归口管理部门也可能是其他归口部门相关项目的执行者。比如除临床医技科室外，各个归口部门都会发生职工培训项目，而职工培训全部归口在教育处统一进行管理，针对职工培训这个项目，教育处就是预算的归口管理部门，其他则是预算的执行部门。

2. 强化预算编制，实施风险评估，做好事前控制。改变原有的增量预算编制方法，建立以医院战略规划及年度发展目标为依据的零基预算编制方法，整个编制流程如图**2**。

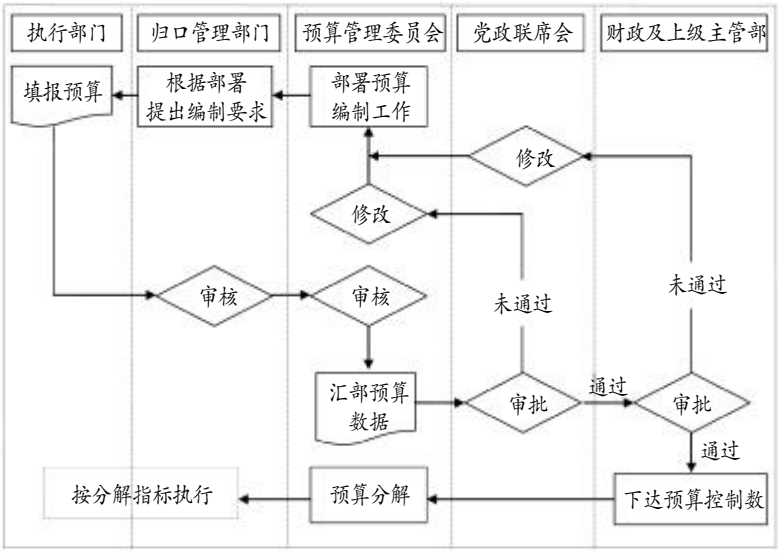

图 2 预算编制流程

预算编制从预算管理委员会启动预算工作开始，所有预算归口管理部门进行一上汇报，并根据预算委员会及党政联席会的建议进行一下修改；修改完毕进行二上汇总，二次通过预算委员会及党政联席会充分讨论、集体决策后上报上级部门，上级部门批复后，预算管理委员会完成预算二下分解。

整个预算编制严肃“二上二下”流程，并且由预算委员会及院党政联席会根据外部环境、管理要求、医院现有资源状况等评估各部门预算编制的合法性、合规性，从制度的健全、岗位的配置及胜任能力等方面权衡其可行性等，将预算编制与国家政策、行业管理目标、医院计划紧密结合，做好计划实施的风险评估，从而达到事前控制的目的。

3. 严格授权审批及单据控制，合理保障预算的有效执行，完善事中控制。预算分解下达后，进入执行程序，建立预算执行与归口管理、授权审批相结合的管理机制，不仅使各级管理人员可以明确自身权利和责任，而且内控建设得以加强。具体如图**3**所示：

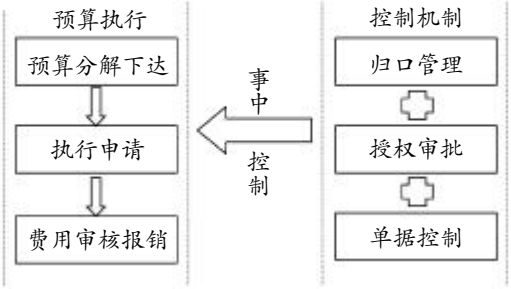

图 3

第一,预算分解时,赋予每一个预算项目独立的预算编号,并以此为纽带,落实项目的归口。如表**1**:

表 1

主表: ××年预算(教育处**04**)

预算归口部门:教育处**04**

预算编号	项目名称	全年预算	编制说明
1504-JB-07-02-015	业务支出合计	××	
1504-JB-07-02-015-02/01	培训费	××	
1504-JB-07-02-015-02/02	北护理部	××	**1.**护理骨干师资外出进修培训费××万元=××万元/人×××人;**2.**院代青短期境外培训费(根据重点专科建设项目要求和培养方向,选拔产生人员),××万元=××万元/人次××人次……
……	……	……	……

附表: ××年预算(北护理**02/01**)

基本支出归口其他部门小计		××	
归口部门:教育处		××	
1504-JB-07-02-015-02/02	优秀青年护士培养项目预算	××	**1.**护理骨干师资外出进修培训费××万元=××万元/人×××人;**2.**院代青短期境外培训费(根据重点专科建设项目要求和培养方向,选拔产生人员),××万元=××万元/人次××人次……
……	……	……	……
项目支出归口其他部门情况:			
归口部门:北部后勤保障:资产项目		××	
015-13/01-XM-ZC-XX-08	北部产房婴儿防盗系统	××	
……	……	……	……

上表中,编号**15-04-JB-07-02-015-02/01-02**是护理部的"优秀青年护士培养项目"预算,该预算的编制说明中明确该项目为护士培训,所有的培训费全部归口教育处管理,所以对护理部来说是该项目的执行者,而教育处则是归口管理者。在下达预算时,同时告知两个部门项目的来源及去向。这一措施本身,也体现了相互制衡。

第二,保持预算归口与授权审批归口的一致性,真正做到制衡机制的运转,执行人必须在执行申请、费用报销的过程中提供预算编号及相应单据,审批者可以清楚地从预算编号这一信息中判断每一项经济活动的归口、核定其是否在预算的可控范围之内,从提供的单据中了解经济活动的真实、合法、合规性。如表**2**所示。

因此,从预算执行的角度讲,责任明晰,可以减少推诿,医院预算的执行得到保障,这也意味着医院年度计划、医院战略的实现有了执行的保障。从内部控制的角度讲,归口管理、授权审批、预算控制机制得到加强。从而加强了预算执行的有效性,完善了事中控制。

4. 建立预算考评,促进内部控制监督的发挥,提高事后控制力度内部控制监督是内部控制的要素之一,预算执行的考核是医院对各项活动的事后监督控制过程。

第一,医院根据权责相当、责任可控、有效激励的原则建立预算执行考评办法,并且根据归口,按预算项目设立预算考核指标:

考核采用分值按季度进行,并预留**20%**作为年度完成情况的评价,即定每季度分值为**25**分,其中**5**分预留至年度考评,年总分值为**100**分。

考核得分以考核分值、考核指标比重及考核系数计算确定。

考核得分=∑年(季)度考核分值×考核指标比重×考核系数

考核指标比重=年(季)考核指标金额/年(季)考核指标总金额

考核系数根据医院目标按考核指标完成率的不同确定。

第二,建立分析和报告机制,同时将考评结果与绩效考核机制联系,将预算管理纳入业绩考核体系内,加强预算管理的落实到位,有效引导相关人员的行为与实现目标的一致性。具体如表**3**、表**4**所示。

表 3 **××年四季度预算考核情况表**

部门:××处

预算编号	项目名称	四季度预算	四季度执行数			合计	完成率(%)	系数	比重(%)	季度分值	得分
			10月	11月	12月						
	合计	**7 982**	**2 437**	**3 185**	**3 147**	**8 770**	**110.09**			**20**	**10**
7012	**MR**保修	**0**	**0**	**34**	**9**	**43**		**-**	**20**		
7013	**CT**保修	**0**	**0**	**149**	**0**	**149**		**-**	**30**		
706	卫生材料	**7 982**	**3 437**	**3 002**	**3 138**	**8 578**	**107.48**	**1.0**	**50**		**10**

表 4 **××年度预算执行反馈及考核得分表**

部门:××处

预算编号	项目名称	年度预算额	一季度执行数	二季度执行数	三季度执行数	四季度执行数	合计数	完成率(%)	系数	比重(%)	年度分值	得分
	合计	**32 035**	**7 268**	**7 508**	**7 109**	**8 770**	**30 655**	**95.69**			**20**	**18.4**
7012	**MR**保修	**145**	**73**	**0**	**0**	**43**	**116**	**80**	**0.6**	**20**		**2.4**
7013	**CT**保修	**270**	**90**	**0**	**15**	**149**	**254**	**94.07**	**1.0**	**30**		**6.0**
706	材料	**31 620**	**7 105**	**7 508**	**7 094**	**8 578**	**30 285**	**95.78**	**1.0**	**50**		**10.0**

5. 建立预算执行情况反馈,加强信息沟通。信息的及时反馈,部门之间、人员之间的有效沟通,是强化医院内部控制的关键。按照各归口部门整理,开展预算实际执行情况的反馈,让各归口管理部门及时掌握预算执行中的各种问题及预算执行进度的信息,对影响进度的相关问

表 2　　医院支出授权及预算执行审批权限表

内容		预算归口管理部门	金额	审批1	审批2	审批3	须填制的报销凭证	所需附件材料
……	……	……	……	……	……	……	……	……
卫生材料及低值易耗品支出	氧气及其他材料	后勤保障处	无论金额大小	后勤保障处处长	分管院长 总会计师		材料付款凭单(须提供预算编号)	购货发票,采购员、库管员、库房主管、设备及物资采购处处长及后勤保障处处长审批的材料入库单及材料入库统计汇总单(库房会计应对购货发票及入库单的一致性核对确认)
	注:后勤保障处提出材料采购申请,设备及物资采购处根据批准后的申请组织采购,采购完成交后勤保障处验收管理。 有合同的,须提供合同原件、合同审批流转单等必备的相关资料交财务备案。							
……	……	……	……	……	……	……	……	……
差旅费	交通工具使用费、住宿费	院办	<5 000元	院办主任	分管院长		差旅报销单(须提供预算编号)	出差审批单、《上海市第一人民医院外埠差旅费报销单》、发票等费用支出证明
			>5 000元		分管院长 总会计师			
	注:出差人事前应将会议通知或出差申请表报部门主管、主管职能部门处长、主管职能部门分管领导签批。 预算外应报主管职能部门分管领导核准后,报院长批准。 使用交通工具、住宿等按上海市财政局规定的等级标准执行,超过标准部分,由个人自理。 副院长、副书记的差旅费由院长、书记审批。院长和书记的差旅费互相审批。							
……	……	……	……	……	……	……	……	……
固定资产购置	合同审批	后勤保障处、设备及物资采购处	<30万元	后勤保障处	分管院长 总会计师		合同付款报销单(须提供预算编号)	签订合同的须提供合同原件、合同审批流转单等必备的相关资料交财务备案,如发票、固定资产验收、入库单等
			>30万元			院长		
	付款审批		<30万元	后勤保障处				
			>30万元			院长		
……	……	……	……	……	……	……	……	……

题及时与相关部门沟通协调,这样不仅加强了在预算管理中各环节、全过程的信息沟通,而且更有利于预算的执行及下一步工作的开展。预算执行的反馈让预算得以落实,同时,促进信息沟通、部门协调,控制力度得到加大。

三、**成效**

1. 完成了医院全面预算管理与内部控制相融合的管理平台的建设,如图**4**所示。

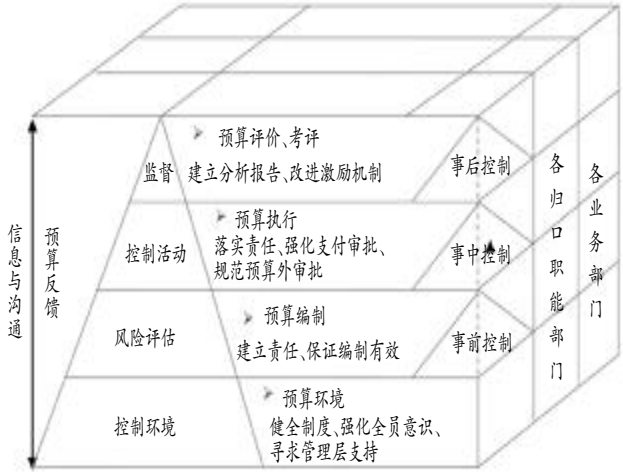

图 4　全面预算管理与内部控制相融合的管理平台

该平台在**COSO**框架的基础上将全面预算管理的全过程与内部控制五要素密切结合,同时运用内部控制方法对预算实施控制,从而达到对医院各部门经济活动的事前、事中、事后的全方位控制。全面预算管理作为一种全方位、全过程、全员参与编制与实施的管理模式,凭借其规划预测、管理控制、沟通协调、考核激励等综合管理功能,成为促进医院实现发展战略的重要抓手。同时其作为有效的管控方法,以预算目标引导医院的经营活动并实施考核,也体现了内部控制的要求,因此通过全面预算建立合理有效的内部控制机制是可行的。

2. 内部控制活动全程跟进,堵塞管理漏洞,提高了管理效能。实践中,内部控制活动随着全面预算管理流程全程介入经济活动的各个层面。一方面,使原有流程中缺乏控制的一些关键环节得到有效监管;另一方面,归口管理的切实实施,使管理责任得以落实,各责任主体相互制约、相互督促,确保各责任部门对相关管理制度、决策的有效执行,提高了管理效能。

3. 内部控制执行变被动为主动,提高了内部控制的有效性。实践中,医院对经济活动的从事前到事后的全方位控制有效开展,全员内部控制意识增强;同时,通过“全面预算管理与内部控制相融合的管理平台”,以预算的形式来规范经济行为的过程,将各项内控制度融入预算管理的过程当中,借以约束管理行为,调整目标偏差。同时保证各级目标的实现,不仅让医院的战略目标与个体目标紧密衔接,而且内部控制的执行从被动到主动,实现了执行机制的创新,提高了内部控制的有效性。

4. 内部控制与医院战略有效衔接。平台搭建的实践,

完全成本法与变动成本法下净利润差异探析

唐恒书(副教授)，梁　丽(教授)

(重庆交通大学财经学院，重庆 400074)

【摘要】在完全成本法与变动成本法下计算的净利润存在差异。已有研究主要对其税前利润进行分析,鲜有对其税后利润差异进行研究。本文对二者的净利润差异运用数理方法展开研究,得到了简洁的结论,同时获得多个有意义的推论,并对于其在企业生产管理活动中的运用做出简要分析,从而为深刻理解和运用两种成本方法奠定了基础。

【关键词】完全成本法；变动成本法；净利润；模型

管理会计在我国高等学校会计专业已成为一门必修专业课程,已出版管理会计教材百余种。纵观这些教材或专著,对于管理会计的某些基本原理却缺乏深入研究。例如完全成本法与变动成本法计算企业净利润存在差异鲜有严密的数理论证,在教材中多采用举例方法加以分析说明。本文为完善已有研究的薄弱内容,拟采用严格的数学方法加以证明,并给出一般性的研究结论,以便于广大初学者的学习和理解。

一、模型分析与推论

假定产品 i 的价格为 $\mathbf{P}$,期初该产品结存的数量为 $\mathbf{X_0}$,本期产品完工入库的数量为 $\mathbf{X_1}$,期末结存数量为 $\mathbf{X_2}$;期初该产品结存数量 $\mathbf{X_0}$ 的成本额为 $\mathbf{a_0+b_0X_0}$,其中 $\mathbf{a_0}$ 为固定成本,$\mathbf{b_0}$ 为单位变动成本;本期生产数量 $\mathbf{X_1}$ 的生产成本额为 $\mathbf{a_1+b_1X_1}$,其中 $\mathbf{a_1}$ 为固定成本,$\mathbf{b_1}$ 为单位变动成本;固定期间费用(固定的管理费用、销售费用和财务费用)为 $\mathbf{C}_{固}$,变动期间费用(变动的管理费用、销售费用和财务费用)为 $\mathbf{C}_{变}$;所得税率为 τ。按完全成本法计算的净利润为 $\mathbf{NP}_{全}$,按变动成本法计算的净利润为 $\mathbf{NP}_{变}$。

在不影响研究结论的前提下,为推导方便,假定期初成本额 $\mathbf{a_0+b_0X_0}$ 中,$\mathbf{a_0}$ 只包括固定制造费用,$\mathbf{b_0}$ 只包括单位产品的变动直接材料、直接人工、变动制造费用。本期完工入库产品的成本额 $\mathbf{a_1+b_1X_1}$ 结构与期初相同。

假定产品销售成本按加权平均法结转,根据计算会计利润的一般原理,可得销售产品的净利润:

一方面,让内部控制机制成为全面预算有效实施的保证;另一方面,通过全面预算管理,将内部控制落实到医院内部各责任部门,有效衔接内部控制体系与医院发展战略。两者融为一体的管理平台能最大限度地发挥全面预算管理的效果和内部控制的作用。

四、思考

1. 内部控制长效机制的建立。基于全面预算管理的内部控制机制,是可操作性相对较强的制度体系,医院在此基础上应思考逐步构建内部控制的长效机制,实现全面内控、持久内控、高效内控的目标。为此,医院首先应进一步提高内控意识,形成全员参与、日常防控的局面;其次,应加强内控制度的定期评估、补充、完善,不断提升内部控制制度的质量;再次,应注重内控与各项工作的融合,避免内控处于孤立的状态,以保障内控的生命力;最后,要运用信息化的手段推进内部控制长效机制的建立。

2. 综合平衡,制定量化的内控工作标准。内部控制模式更多的是各项制度与规范,原则性要求太多,给人以“要我控制”的感觉,主动性差;具体明确的衡量标准却非常欠缺,内控涉及的各个部门工作程度不一致。因此,需要建立量化的工作标准,以明确具体的行动指南,确保内部控制建设统一、平衡、协调推进。

主要参考文献

张文贤,孙琳.内部控制会计制度设计:理论·实务·案例[M].上海:立信会计出版社,2004.

张文贤,高建兵.高级财务会计[M].北京:首都经济贸易大学出版社,2003.

张文贤.会计制度设计案例[M].上海:立信会计出版社,2001.

肖薇.高校预算精细化编制的实践[J].财会月刊,2014(19).

杜海霞.预算管理发展历程与预算功能演进[J].财会月刊,2014(20).

陈丽云.新行政事业单位内控规范下医院预算业务内控的设计与自我评价[J].中国卫生经济,2014(9).

冯骊琛.医院财务部廉政风险防控机制建设[J].中国卫生经济,2013(6).