

基于绩效管理的医院成本核算方法研究

汪丹梅¹, 刘立善², 奚晓鸣³, 高一红⁴, 徐磊⁵

(1. 南京医科大学第一附属医院资产处, 江苏 南京 210029; 2. 兰州大学第二医院财务处, 甘肃 兰州 730030; 3. 天津中医药大学第一附属医院财务处, 天津 300193; 4. 上海交通大学医学院附属瑞金医院财务处, 上海 200025; 5. 江西省儿童医院财务处, 江西 南昌 330006)

摘要:目的:构建服务于医院绩效管理的成本核算方法,为战略导向的医院绩效管理提供多维度成本信息支撑。方法:采用文献研究法进行学理性论述,并运用案例研究方法对某地区综合三甲医院设计一套能够满足公立三甲医院的具有战略导向绩效管理的成本核算方法。结果:新医改下医院必须实施战略导向的绩效管理;而采用这种全新绩效管理需要精细化成本核算方法来支撑;成本核算方法选择既要满足绩效管理需求,同时也要满足其他多维目标需要。结论:满足战略导向的绩效管理的医院成本核算方法,应该包括全成本核算、多层次成本核算、运用作业成本法核算项目级成本和核算单轨制四部分内容。

关键词:公立医院;绩效管理;成本核算;全成本核算;多层次成本核算;单轨制成本核算

中图分类号:R197.3;F406.72

文献标志码:A

文章编号:1671-0479(2015)02-126-004

doi:10.7655/NYDXBSS20150210

从政府层面的宏观环境看,2009年新医改以来,国家主管部门有关公立医院改革的系列文件都强调要建立现代医院管理制度,其中医院绩效管理和成本控制是现代医院管理制度的主要内容。2012年3月14日国务院印发的《“十二五”期间深化医药卫生体制改革规划暨实施方案》中更明确要积极推进公立医院改革,建立以公益性质和运行效率为核心的公立医院绩效管理体系,健全以服务质量、数量和患者满意度为核心的内部分配机制。我国现行的医院绩效管理较落后,还停留在事后考核阶段,没有上升到战略导向层面,基于宏观环境的需求以及目前我国医院绩效管理的现状,为提升医院竞争力和经济效益,需建立战略导向的绩效管理方法;而基于战略导向的医院绩效管理需要精细化的成本核算进行信息支撑,科学的成本核算方法是有效开展医院绩效管理的必要保证,可以从人力成本、物力成本、服务数量、服务质量等角度考核科室绩效水平,以绩效管理为杠杆推动医院精细化管理水平提升,选择科学合理的基于绩效管理的医院成

本核算方法,成为提高医院绩效管理水平和能否实施战略导向的医院绩效管理的关键任务。本研究正是基于此背景,构建一套适合我国公立三甲医院的基于战略导向绩效管理的成本核算方法:①建立完善的成本核算方法,支撑医院绩效管理的实施。②在全成本核算思想下,运用作业成本法核算科室级、项目级成本,为绩效考核提供更为可靠的数据支持。③完成成本核算与绩效管理的对接,实现财务成本与管理成本信息的单轨制核算。这里所指的财务成本和管理成本信息概念是著名会计学家杨纪琬提出的,财务会计系统生成的成本信息称为财务成本信息,管理会计系统生成的成本信息则称为管理成本信息。④以绩效管理为助推器,推动医院成本核算的精细化。

一、从绩效考核到战略导向绩效管理

我国大多数医院的绩效管理不高,存在着诸多问题:①从绩效管理的实施过程来看,医院绩效管理停留在事后续效考核水平,绩效考核只是完整

基金项目:财政部全国会计领军(后备)人才培养项目“支撑医院绩效考核的成本核算模式研究”(2013XZ2013004)

收稿日期:2015-03-11

作者简介:汪丹梅(1969-),女,江苏丹阳人,硕士,正高级会计师,研究方向为医院财务管理、绩效管理。

的绩效管理过程的一个环节,没有形成有效的绩效管理循环。②从绩效管理的内容来看,缺乏科学的管理指标体系,医院绩效管理以考核责任利润为核心,绩效考核呈收入激励导向,缺乏对医疗服务效率、服务质量的考核。③从绩效管理的目标来看,医院实施的绩效管理没有与医院的发展战略相结合,在进行绩效管理目标制订时,医院绩效管理与战略发展相脱节。战略导向的医院绩效管理是以实现医院长期收益和战略发展为动力,由绩效计划制订、辅导实施、考核评价、结果反馈四个环节形成首尾衔接的闭合循环。实施战略导向的绩效管理,首先对医院面临的外部环境、内部运转机制与现状进行分析,确定医院战略的定位,并运用价值链对医院战略定位进行详细分析,使得战略绩效与医院业务流程紧

密相关,与价值链中作业相互嵌套;接着,根据医院战略定位的分析,制订医院战略绩效计划,在战略绩效的实施过程中,进行实时控制与调整;最后,对医院绩效进行考核评价,根据绩效考核结果的反馈调整新的绩效计划,形成首尾衔接的绩效管理循环。考虑到在目前医疗补偿不到位的情况下,医院和医护人员的生存问题仍是首要问题,与企业经营者一样,医院管理者需将其奖金池的资金来源与被视为最关键的业绩指标挂钩,考核科室责任利润仍是医院绩效管理的基础^[1],同时为保证医院战略目标执行的绩效宽度,需运用平衡计分卡对科室绩效进行多维度的综合评价,因此我们提出战略导向的绩效管理系统应该是科室责任利润考核和平衡计分卡评价相结合的医院绩效管理模式(表1)。

表1 从事后绩效考核到战略导向的绩效管理模式的改进

比较对象	事后绩效考核	战略导向的绩效管理	事后绩效考核改进思路
绩效管理目标	以考核和评价科室责任利润为目标	以医院战略为目标,绩效管理同医院经营目标相协调	需要引入战略绩效思想
眼界	狭隘(仅考虑短期考核指标)	广泛(考虑长远战略目标)	需要选取兼顾短期、长远目标的考核指标
效果	暂时性、直接性	长期性、间接性	需要注重绩效管理产生的长期性与间接性效果
考核内容	单纯地考核财务业绩指标,忽视非财务指标	内部流程、患者满意度、财务维度和学习成长四方面选取考核指标	需要考核财务业绩的基础上,选取多维度绩效考核指标
关注重点	事后绩效考核结果的评价	重视绩效过程管理、实时反馈	需要形成绩效管理循环,而非停留在单一的绩效考核环节
绩效管理视角	注重结果的事后绩效考核,反映医院过去的经营情况	强调绩效管理过程,包括绩效计划制订、辅导实施、考核评价、结果反馈的全面绩效管理	需要从事后的绩效考核提升到全面绩效管理

二、构建基于战略导向绩效管理的成本核算方法

构建基于战略导向绩效管理的成本核算方法应包括全成本核算、多层次成本核算、运用作业成本法核算项目级成本、财务成本与管理成本信息的单轨制核算四部分内容(图1)。

(一)引入全成本核算思想

引入全成本核算思想是构建基于战略导向绩效管理的医院成本核算方法的基础,在全成本核算思想下,核算时将凡是影响成本的一切因素,不论是经济方面的还是技术方面的,均列入成本核算范畴,涵盖了医院成本的全部要素^[2],包括对人员费用、卫生材料消耗、设备相关费用等直接成本和需要分摊的公用成本、医疗辅助部门成本和管理部门成本等间接成本,能更真实地反映医院全部成本耗费情况。全面、准确的成本核算数据是合理归集和分摊成本

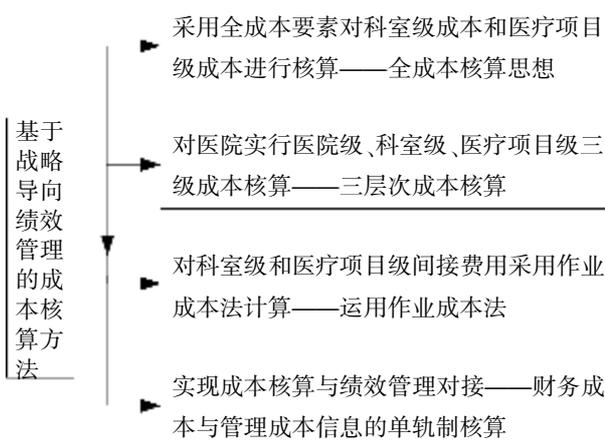


图1 基于战略导向绩效管理的医院成本核算方法

费用的基础,是通过考核成本指标实施医院绩效管理的条件保障。在此基础上,运用作业成本法进行医疗项目级核算,将医院成本核算细化到多层次,形成全要素、多层次、全动因的全成本核算。

(二)构建多层次成本核算

在全成本核算的基础上,医院可进行三层次的成本核算。第一层次:医院级总成本。医院总成本以医院为基本单位进行成本的归集与分配,是科室和医疗项目成本归集形成的总成本,又称一级成本。第二层次:科室级成本。科室成本核算在成本核算流程中处于基础和核心地位,科室成本数据的质量直接决定了其他成本数据的质量^[3]。医院财务部门按科室服务功能的不同设立成本中心,将医院科室分为临床门诊科室、临床住院科室、医疗辅助、医疗技术和行政管理科室五大类,各科室成本按受益对象和范围采用合适的分摊方法逐级分摊。第三层次:医疗项目成本。医疗项目成本作为最底层的成本核算单元,是三层次成本核算中最基础的成本核算对象,项目级成本核算的准确程度直接关系到医院全成本核算数据的精确性。

(三)运用作业成本法核算项目级成本

在进行成本核算时会面临间接成本分摊如何合理、准确的问题,本文建议采用作业成本法分摊,通

过成本动因追踪成本消耗过程,所获取的成本数据更加丰富、客观^[4],本部分提出的是对科室级和项目级的间接费用综合起来进行分摊的作业成本法思路。目前医院采用四级分摊法,主要是临床科室、医技科室、医辅科室和行政管理科室之间进行的成本分摊。运用作业成本法分摊项目级间接成本,在科室层面成本核算的基础上,依据作业成本逻辑,将医院成本核算细化到项目级,将能够直接计入的成本直接计入医疗项目,不能直接计入的成本,在划分基本作业的基础上,按作业动因的消耗量分摊计入。

以中医门诊科室为例具体分摊过程如下:首先,确认科室作业模型,将科室作业划分为分诊、诊断、综合治疗;其次,依据科室成本核算结果,确定资源动因(工资薪酬、卫生材料费、设备相关费用、物业管理费、水费、电费、办公费、其他费用、管理类科室分摊、医疗辅助类科室分摊等)并统计各作业消耗的资源动因量;接着,将中医门诊科室资源库成本分配到各个作业或作业中心,形成作业成本库^[5](表2);最后,将各

表2 中医门诊科各作业成本库

(元)

作业类别	工资薪酬	卫生材料	设备相 关费用	物业 管理费	水费	电费	办公费	其他费用	管理类 科室分摊	医疗辅助类 科室分摊	总计
分诊	5 287.04	13 029.74	3 670.61	564.23	103.99	2 019.35	108.05	5 017.61	846.12	715.91	31 362.65
诊断	31 564.40	13 029.74	3 670.61	3 368.57	620.83	2 019.35	645.08	5 017.61	5 051.48	4 274.11	69 261.77
综合治疗	3 472.08	3 742.44	5 745.30	370.54	68.29	691.61	70.96	1 441.17	555.66	470.15	16 628.22
总计	40 323.52	29 801.92	13 086.52	4 303.34	793.10	4 730.32	824.10	11 476.39	6 453.26	5 460.18	117 252.64

作业成本库成本分配到各个医疗项目,加上直接计入医疗项目的成本,核算出各医疗项目总成本。

(四)选择财务成本与管理成本信息的单轨制核算制度

医院成本管理有多目标需要:①对外提供财务报表需要确认收益或结余的成本核算;②为了科室级绩效考核的责任成本核算;③为了对医院成本控制和过程管理需要的实时成本核算;④为了战略决策和战略规划的前瞻性成本决策的成本数据。目前医院成本管理存在着两种成本方法的选择:满足财务成本与管理成本信息的双轨制核算模式和将财务成本和管理成本信息合一的单轨制核算模式。实行双轨核算制度,对外编制财务报表提供成本信息时,遵循医院财务会计制度,进行医院全成本核算;为满足医院管理需要,考核科室责任利润时,采用责任会计的方法,以科室为责任中心,核算科室可控成本。在双轨制下,医院全成本与责任成本核算路径不一致,因此需要选择财务成本与管理成本信息的单轨制核算制度,将财务会计与责任会计融为一体,使核算内容和数据资料一体化^[6]。实现单轨制的首要前

提是医院成本核算与会计核算一体化,即从数据的发生源头采集医院的收入、支出信息进入成本核算系统,在此基础上,实现财务成本与管理成本信息的单轨制核算,为医院绩效管理提供来自于全成本和责任成本的两维度成本信息,可以实现绩效管理与成本核算的有效对接。

由于我国公立三甲医院具有公益性、经营性、垄断性、科研性等管理特点,基于战略导向绩效管理的医院成本核算方法受外部政策因素、内部管理环境、医院业务内容、医务人员素质等多方面因素的影响。因此,构建基于战略导向绩效管理的医院成本核算方法时,应结合医院自身特点、发展战略、管理水平进行选择:①全成本核算。绩效管理需要成本概念的全面性、全局性、全要素性、全层次性和全动因性。②三层次成本核算。绩效管理需要医疗项目级的成本数据,这样对科室级的成本考核才科学合理。③运用作业成本法核算项目级成本。医疗项目级间接成本费用的分摊应该运用作业成本方法进行,这已被国内外各企事业单位的运用所证明是一种有效和科学的分摊方法。④财务成本与管理成本信息核算单轨

制。双轨制的成本核算模式既费时又费力,不符合中国国情,而单轨制虽然精细度略不足,但实用有效。因此,新医改下建议医院实施战略导向的绩效管理,采用这种全新绩效管理需要精细化成本核算方法来支撑,而这种方法应该是全成本核算思想、多层次、单轨制的成本核算。

参考文献

- [1] 陈仲强,赵亮. 医院绩效管理[M]. 北京:北京大学医学出版社,2012:135-136
- [2] 郭静,沈红. 对医院全成本核算的探讨[J]. 价值

- 工程,2009,28(10):31-36
- [3] 王虹,唐晓东,薛琴,等. 新制度下医院成本核算体系的构建研究[J]. 南京医科大学学报:社会科学版,2013,13(4):108-111
- [4] 郑琳莎,王少清,秦花,等. 应用作业成本法管理医院成本的实践[J]. 中国卫生经济,2011,30(2):82-84
- [5] 汪丹梅,王岚. 基于作业成本法的医院医疗服务成本核算研究[J]. 商业会计,2011(14):49-51
- [6] 费峰. 医院成本控制与管理[M]. 上海:上海财经大学出版社,2008:76-77

Research of hospital cost accounting method based on performance management

Wang Danmei¹, Liu Lishan², Xi Xiaoming³, Gao Yihong⁴, Xu Lei⁵

(1. Assets Department of the First Affiliated Hospital of Nanjing Medical University, Nanjing 210029; 2. Finance Department of the Second Hospital of Lanzhou University, Lanzhou 730030; 3. Finance Department of the First Affiliated Hospital of Tianjin University of TCM, Tianjin 300193; 4. Finance Department of Ruijin Hospital Affiliated to Shanghai Jiaotong University, Shanghai 200025; 5. Finance Department of Jangxi Children's Hospital, Nanchang 330006, China)

Abstract: Objective: To construct the hospital cost accounting method based on the strategy-oriented performance management, providing multidimensional cost information to support the hospital performance management. **Methods:** We performed literature research to discuss the cost accounting method rationally, and used case study method to design a set of cost accounting method for general third-level grade-A hospital in a certain area which could meet the strategic-oriented performance management of public hospitals. **Results:** Under the new medical reform, hospitals should implement strategy-oriented performance management which needs a fine cost accounting method to support. Furthermore, this method met the need for other multidimensional objectives. **Conclusion:** The cost accounting method which meet the strategy-oriented performance management should include four parts: ①total cost accounting; ②three-level cost accounting; ③applying activity-based costing for project-level cost accounting; ④single track accounting system of financial and administrative cost information.

Key words: public hospital; performance management; cost accounting; total cost accounting; three level of cost accounting; monorail system of cost accounting