

# 量本利分析法在医院成本分析中的应用

薛琴<sup>1</sup>,王岚<sup>1</sup>,冷锴<sup>2</sup>,唐晓东<sup>1</sup>

(1.南京医科大学第一附属医院财务处,2.信息处,江苏 南京 210029)

**摘要:**医院成本核算结果只有通过成本分析才能产生管理效益。笔者通过量本利分析方法对某院2012年新医院财会制度实施以来的全成本核算结果进行了深入的分析,指出医院加强成本控制的重要性,认为要实现盈亏平衡,需要政府、社会、医院等多方共同努力。

**关键词:**量本利分析;成本控制;新财会制度

**中图分类号:** R197.322

**文献标识码:** A

**文章编号:** 1671-0479(2013)04-326-003

**doi:** 10.7655/NYDXBSS20130410

随着新医改的推进和新《医院财务制度》、《医院会计制度》的全面施行,成本管理在医院经营管理中的重要性日益显现。现有关于医院成本管理的研究多集中在成本核算上,而对于成本分析的研究相对较少。建立合理可行的评价反馈机制,对成本效益定期分析,能对医院以及科室经营状况做出客观的评价,是提高成本管理和规范经济行为的重要手段与方法。通过量本利分析,能够客观真实地反映医院日常运营中的保本点,为医院进行资源配置提供相应的量化数据支持,在提高资源利用率,减少资源浪费方面发挥导向作用。量本利分析法因其能揭示成本、业务量和利润三者之间的关系得到医院管理者的高度重视,开拓了医院管理者的视野,极大地保证了医院决策的优化与正确实施<sup>[1]</sup>。本文主要介绍量本利分析法在医院成本核算中的应用。

## 一、基本理论与方法

### (一)量本利分析法会计假设

量本利分析是基于如下假定展开的: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<sup>[2]</sup>;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<sup>[2]</sup>;③所用的成本收入产量的数据都是确定的;④假定当单一产品或当总数量波动时,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,并且不考虑货币的时间价值。由于这些假定条件往往是很极端的,所以这些假定与现实情况并不吻合,尤其在医院这样一个以医疗服务为产品输出的经济组织,更难满足这样的假定。笔者尝试在医院成本分析中应用这些原理。

### (二)固定成本与变动成本

2012年新医院财会制度全面实施,以某大型医院为例,从院级角度分析,根据费用发生的成本习性将列入成本开支范围的438个支出项目划分为固定成本和变动成本项目,其中固定成本项目280个,变动成本项目158个。

从科室角色看,由辅助科室和管理科室分摊转入的间接成本,对转入科室来说到底是固定成本还是变动成本?根据辅助科室和管理科室的功能定位及数据变动规律,我们认为所有管理科室的成本,不论其支出项目是否被定义为变动成本,都应打包归入临床科室的固定成本,所有辅助科室的成本,则应根据支出项目的成本习性分别纳入临床科室的固定成本和变动成本。

### (三)门急诊、住院工作量的折算

反映医院业务活动本质的输出产品是医疗服务,其数量如何确定?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。为抽象医院对外服务的计量,根据医疗活动的规律,将门诊诊

**基金项目:**江苏省卫生经济学会2012年度课题资助项目

**收稿日期:**2013-04-19

**作者简介:**薛琴(1986-),女,江苏泰州人,硕士,助理会计师,研究方向为医院成本管理;唐晓东(1956-),女,江苏泰兴人,总会计师,研究方向为医院经营管理,通信作者。

次定义为门诊诊疗科室的工作量指标,将实际占用床日定义为住院诊疗科室的工作量指标<sup>[3]</sup>。

但是,量本利分析法在医院成本分析运用中的难点是,如何用一个统一的“业务工作量”指标来量化门急诊和住院两种不同成本与收益的工作量。虽然医院的服务项目种类繁多,但对单一的服务项目建立一个盈亏平衡分析的数学模型并不难。同时,对于门急诊患者及住院患者,也可以按每一门急诊人次和出院人次所发生的费用进行盈亏平衡分析。但是,若要进行全院总的盈亏平衡分析就没那么简单了。考虑到每一门急诊人次收费水平与每一出院

患者的收费水平无法进行比较,可以用年度住院总收入除以年度每一门急诊人次收费金额,求出每一出院患者可以充当多少个门诊人次的工作量,即将住院患者人数折合成一定的(与每一门诊人次费用相等的)住院工作量<sup>[4]</sup>。通过转换后的门急诊工作量和出院患者折合的工作量,就可求出全院总的工作量,也就解决了建立盈亏平衡分析这个数学模型中总的工作量这个难题。运用量本利分析法计算出某院2012年的工作量见表1。用该院2012年住院收入除以单位收费水平,折算后的住院工作量为6706482人次。

表1 2012年某院工作量折算表

年度	门急诊收入 (万元)	门急诊工作量 (人次)	单位收费水平 (元/人次)	住院收入 (万元)	折算后住院工作 量(人次)	工作量合计 (人次)
2012年	88231	3333002	264.72	177534	6706482	10039484

## 二、实证研究及结果分析

### (一) 医院量本利分析结果

运用量本利分析法对某院2012年的全年收入情况进行分析,见表2。

表2 2012年某院收入、成本分析表

项目	全院	门诊	住院
业务收入(万元)	265765	88231	177534
工作量(人次)	10039484	3333002	6706482
单位收费水平(元/人次)	264.72	264.72	264.72
固定成本(万元)	62758	22796	39962
变动成本(万元)	207460	64765	142695
单位变动成本(元/人次)	206.64	194.31	212.19
保本量(人次)	10805440	3237608	7607462
保本额(万元)	286042	85706	201385
安全边际(万元)	-20277	2525	-23851

### (二) 对研究结果的分析

表2数据显示,某院2012年业务收入265765万元,成本总额270218万元,当年实际亏损4453万元。其中,门诊收入88231万元,成本总额87561万元,盈利670万元;住院收入177534万元,成本总额182657万元,亏损5123万元。具体分析如下。

#### 1. 从工作量角度分析

某院当年实际工作量为10039484人次,以现有的物理空间,此工作量已经达到了空前饱和的状态,但是根据量本利计算结果,工作量要达到10805440人次才能保本。可见,从经济效益角度分析,要改变工作量倒挂现象,需要扩大规模,腾出空间,尽可能满足井喷式的医疗需求。

进一步分析发现,该院的门诊工作量比保本量多出95394人次,而住院工作量比保本量少

900980人次。换言之,该院的门诊工作量及门诊收入均可保本且略有盈余,住院工作量及住院收入均不能保本且亏损。究其原因,一方面是特殊病种治疗期过长和收费价格的制约;另一方面是消耗性材料的使用、病床使用和周转方面有待加强和控制。

#### 2. 从成本角度分析

某院2012年的固定成本为62758万元,变动成本为207460万元,成本总额270218万元。为了分析成本的增长幅度,笔者将该院2012年收入成本数据与2011年相关数据进行了对比分析,见表3。可以看出,该院成本总额增长幅度高达20.20%,高于业务收入的增长幅度15.66%。故要加强成本管理,努力降低固定成本和变动成本支出。当然通过因素分析法还可以追溯固定成本、变动成本的构成情况,从而在制定管理措施时目标更加明确。

表3 某院2012年与2011年收入成本对比表(万元)

项目	2011年	2012年	增长额	增长幅度(%)
业务收入	229779	265765	35986	15.66
成本总额	224800	270218	45418	20.20

#### 3. 从利润角度分析

某院2012年医疗收入只能弥补变动成本支出,却不能完全弥补固定成本支出,安全边际处于负水平。在单位收费水平为264.72元的同时,单位变动成本为206.64元,变动成本率高达78.06%。也即,假设单位收费水平和单位变动成本维持不变,该院每增加1人次工作量,只能获利58.08元[单位收费水平(264.72元)-单位变动成本(206.64元)]。医院要提高收益水平,只能提高单位收费水平,或者降低单位变动成本,抑或两者同时实现。

#### 4. 综合分析

假设其他指标维持不变,工作量每增加1%,则医院收益增加582万元;单位收费水平每提高1%(受政策因素影响,医院缺少定价话语权,此假设原则上很难实现),则医院收益增加2657万元;单位变动成本每降低1%,则医院收益增加2074万元。由此可见,单位收费水平和单位变动成本的变化对于该院收益的影响是极其显著的,工作量的变化对于收益影响程度相对较小。

就该院2012年的数据为例,要达到盈亏平衡,有如下几种途径:一是工作量增加765956人次(增加7.63%),即达到保本工作量;二是单位收费水平提高4.43元(提高1.67%),即达到269.15元;三是单位变动成本降低4.43元(降低2.14%),即降至202.21元。根据分析可以看出,在工作量趋于饱和,且无收费定价话语权的现实情况下,医院能通过自身努力提高收益的突破点就是加强成本控制,降低医院可控成本。当然,单独依靠医院自身的努力是不够的,医院要实现盈亏平衡,注定需要政府、社会、医院等多方共同推进。

### 三、政策建议

由于新制度实施只有一个完整的会计年度,笔者只能对该院2012年的数据进行具体分析,但其盈利现状却具有一定的代表性。究其原因,一方面是因为现行医疗服务价格手册中规定的医疗收费标准明显偏低。在财政补助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,医院才能利用自身医疗技术、设备条件和管理水平实现总体的盈利。另一方面,医院要想通过结余资金达到可持续发展,就必须提高医疗技术,提高服务质量和服务的附加值;同时

要加强成本管理控制支出,提高医院收入的含金量。

医院如何探索经营模式,挖掘盈利空间,为此我们提出如下建议。首先,积极转变医院经济发展模式。推进医院发展从关注规模向关注效率效益转变、从关注总收入向关注可用资金转变、从关注经济总量向关注成本效益转变、从重业务轻财务向业务运营并重转变,走出一条健康可持续的内涵式发展道路。其次,多管齐下提高医院效益。调整收入结构,提高医疗收入水平;加强成本控制,杜绝不必要的浪费;加快床位周转率,缩短患者实际住院日<sup>[5]</sup>;提高设备使用率,充分利用经营杠杆效应;扩大医疗服务范围,开展新医疗、新技术服务项目等等。最后,加强服务意识,以较好的诊疗环境,较高的诊疗技术,便捷的服务流程和优良的服务态度接纳广大患者<sup>[6]</sup>。运用科学管理手段,挖掘各方面潜力,有效利用现有的人力、物力、财力,引进竞争机制使医院充满生机和活力。

### 参考文献

- [1] 胡萍,袁国华.量本利分析在医院成本管理中的应用[J].中国卫生经济,2009(5):122-125
- [2] 中国注册会计师协会.财务成本管理教材[M].北京:中国财政经济出版社,2011:489-520
- [3] 汤建凤.医院全成本核算中的本量利分析[J].财会月刊,2012(1):51-53
- [4] 董星明.建立医院经营盈亏平衡分析模型的探讨[J].卫生经济研究,2010(8):48-50
- [5] 吴强.本量利分析方法在医院全成本核算中的应用[J].中国卫生经济,2009(7):73-75
- [6] 冷明祥.正确处理医卫公益性与医保基础性的关系[J].南京医科大学学报:社会科学版,2012,12(5):330-333

## The application of cost-volume-profit analysis in the hospital cost analysis

Xue Qin<sup>1</sup>, Wang Lan<sup>1</sup>, Leng Kai<sup>2</sup>, Tang Xiaodong<sup>1</sup>

(1. Finance Section, 2. Information Office, the First Affiliated Hospital of Nanjing Medical University, Nanjing 210029, China)

**Abstract:** The hospital cost accounting results can produce management benefit only through cost analysis. Through cost-volume-profit analysis on the deep analysis of certain hospital full-cost accounting results under the new hospital financial accounting system in 2012, the authors point out that strengthening cost control is important, and hospital need efforts from government, society, hospital to achieve breakeven.

**Key words:** cost-volume-profit analysis; cost control; the new financial accounting system