

异,但部分区县的医疗卫生资源过于集中。分析原因,①由于资源比较集中在都市功能核心区和拓展区,该区域地理面积小(占全市总面积的 6.71%);②可能由于历史和政策原因,资源依然集中在城市和大医院,导致部分区县资源过于集中,如全市 23 家三级甲等医院(注:2014 年数据),有 7 家在渝中区(占 30.43%);③地理分布公平性参照了人口分布公平性的评价标准,是否适用还值得进一步研究讨论。

3.2 建议

3.2.1 确立政府主导地位,改革财政投入方式 政府卫生支出占卫生总费用的比例,全球平均水平也达到 61.8%以上^[6],而重庆市 2011 年这一指标仅 32.4%,政府主导地位不突出。而市场在西部地区居民健康供给与需求中,已明显失灵^[7]。因此,应确立政府在医疗卫生资源供给中的主导地位,加大财政投入。市级财政、中央财政应主动调整现有财政支出构成,把医疗卫生资源建设全部纳入预算支出范围,建立卫生经费的可持续“刚性”增长机制。变革财政投入方式,(1)财政补助对象向“补需方”转变,向“农村”和“基层医疗卫生机构”进行转变^[8]。(2)财政补助方式应由直接投入向政府购买服务转变,按需投入。三是对医疗卫生资源供应采取分类补助。在治疗方面的财政支出,补贴给基层医疗机构。而其他医院,政府根据需要只给专项补助。

3.2.2 转变政府职能,构建科学合理的区域卫生发展格局 医疗卫生资源领域市场失灵需要政府干预。在医疗卫生资源配置调节过程中,政府应发挥主导作用,加强监管、干预,发挥好政府服务与公共事业的职能。政府的专业管理部门应对医疗卫生机构实行统一规划、统一准入、统一监管,积极转变职能,主要承担卫生发展规划、资格准入、规范标准、服务监管等行业管理职能。在进行区域卫生规划时,还要不断提高地理分布的公平性,改变只把每千人口医疗卫生资源拥有量作为衡量并分配医疗卫生资源的指标,才能有效保证医疗卫生服务的可及性。

3.2.3 加快基层医疗卫生机构建设,引导卫生技术人员流向基层 中共中央在《关于制定国民经济和社会发展第十三个五年规划的建议》中明确指出:“建立覆盖城乡的基本医疗卫生制度”,加快基层医疗卫生机构建设,是解决卫生资源分布不公平的重要措施。目前,基层卫技人员不足成为影响基层医疗卫生服务能力提升的关键,建议加快基层人事制度改革,吸引更多人才落户基层,缩小城乡差别和医疗机构的差别。完善编制^[9-10],增加高级职称职务岗位数量,建立岗位聘用、竞争上岗、合同管理和能进能出等激励机制,提高待遇,按不低于当地公务员平均水平,鼓励多劳多得、优劳多得^[11],建立健全养老、医疗、工伤、失业保险和住房公积金等社会保障制度。

• 卫生管理 • doi:10.3969/j.issn.1671-8348.2017.32.040

3.2.4 坚持地区之间、城乡之间开展对口支援 充分发挥医疗卫生资源丰富地区,特别市级三甲医院,在危重急症与疑难病症的诊治、教育与科研、指导与培训基层卫生人员等方面的骨干作用。以临床服务、人员培训、技术指导、设备支援等方式,建立长期稳定的对口支援和合作制度,促进人力和技术资源向医疗卫生资源贫乏地区和基层医疗机构流动,提高基层医疗卫生机构服务能力和水平。

3.2.5 在医疗卫生资源贫乏地区,形成多元化办医的新格局 对于医疗卫生资源贫乏的区域,在医疗卫生资源配置上应给予扶持,在医院等市场准入方面适度放松管制,(1)在对医疗服务机构的投资限制上适度放松管制,解决资金制约瓶颈,促使医疗机构的所有者主体多元化;(2)在医疗机构、药品零售网点建设方面适度放松管制,让更多具备资格、资质的医务工作者可以进入医疗卫生领域。

参考文献

- [1] 杨小丽,张亮,冯泽永.论城乡统筹目标下的医疗保障[J].医学与社会,2009,22(9):7-8.
- [2] 雷克斯福特·E·桑特勒,史蒂芬·P·纽恩.卫生经济学[M].程晓明,译.北京:北京大学医学出版社,2006:161.
- [3] 李丽,王传斌.安徽省卫生资源配置的公平性分析[J].中国卫生统计,2010,27(5):535-536.
- [4] 郭振友,石武祥.广西医疗卫生资源配置的公平性研究[J].医学与哲学,2012,33(5):49-51.
- [5] 张建华.一种简便易用的基尼系数计算方法[J].山西农业大学学报(社会科学版),2007,6(3):275-278,283.
- [6] 韩宗保,韩建.优化我国医疗卫生资源配置的财政政策选择[J].福建论坛(人文社会科学版),2011(7):33-37.
- [7] 李德英,杨海云.西部农村地区基本医疗卫生资源配置存在的主要问题及对策分析[J].西部经济理论论坛,2011,22(4):28-30,62.
- [8] 王唯,孙相浩,田茗源,等.重庆市城乡卫生资源配置现状及对策研究[J].医学与哲学,2014(21):48-50,53.
- [9] 何坪,刘平,潘传波,等.基层医疗卫生机构综合配套改革与实践分析[J].中国全科医学,2013,16(22):2561-2665.
- [10] 赵郁馨.中国基本卫生服务筹资研究[M].北京:卫生部卫生政策法规司,2007:43.
- [11] 吴海峰,何坪,李雪平,等.重庆市基本公共卫生服务均等化财政投入机制研究[J].重庆医学,2012,41(26):2775-2777.

(收稿日期:2017-04-11 修回日期:2017-06-28)

医院内部控制中管理会计的应用研究*

郑德亮¹,李俊霞²

(1. 山东大学附属省立医院财务部,济南 250021;2. 山东大学附属千佛山医院财务处,济南 250014)

[中图分类号] R197.322

[文献标识码] B

[文章编号] 1671-8348(2017)32-4589-03

2014 年 10 月 27 日,财政部发布了《关于全面推进管理会

计体系建设的指导意见》(财会[2014]27 号),指导意见提出管

* 基金项目:山东省医药卫生科技发展计划项目(2014WSB01053)。 作者简介:郑德亮(1982—),会计师,硕士,主要从事医院经营管理、财务控制等的研究。

理会计是会计的重要分支,主要服务于单位包括医院内部管理的需要,是会计工作的重要组成部分,要建立规范统一的管理会计标准,发挥其在管理活动中的重要作用,为全面推进管理会计体系建设指明了方向。2015年5月17日,国务院办公厅颁布的《关于城市公立医院综合改革试点的指导意见》(国办发[2015]38号),明确指出公立医院改革存在一些比较突出的矛盾和问题,必须要加强公立医院资产管理,严格规范财务管理活动,采取有效形式建立公立医院内部决策和制约机制,完善公立医院内部控制制度,提高医院的财务管理水平。2016年6月25日,财政部印发了《管理会计基本指引》(财会[2016]10号)为促进单位(包括企业和行政事业单位)加强管理会计工作,有利于提升内部管理水平,促进经济转型升级,为包括公立医院在内的单位管理会计的实施提供了指导性意见。

伴随着我国医疗卫生事业发展的重大变革,有关部门也陆续出台了相关医疗制度改革的配套文件。毫无疑问,这些变革都将对现行医院的运营管理,特别是内部控制活动产生重大影响。目前,管理会计广泛应用于企业内部经营管理中,并发挥了重要作用。然而,管理会计在医院管理领域却应用较少。如何将管理会计的理念和方法应用到医院内部控制中,已成为值得大家关注的重要课题。

1 管理会计与医院内部控制的关系

内部控制(internal control)是在一定的环境下,单位为了提高经营效率、充分有效地获得和使用各种资源,达到既定管理目标,而在单位内部实施的各种制约和调节的组织、计划、程序和方法^[1]。管理会计(management accounting)是为了提高单位经济效益,并通过一系列专门方法,利用财务会计提供的资料及其他资料进行加工、整理和报告,使单位各级管理人员能据以对日常发生的各项经济活动进行规划与控制,并帮助决策者做出各种专门决策的一个会计分支^[2]。通过定义不难看出,内部控制的诸多方面都与管理会计有着千丝万缕的联系,这就为管理会计在医院内部控制中的结合应用提供了可能。二者之间的关系主要表现在以下几个方面。

1.1 产生基础是相同的 内部控制源于管理者和所有者的分离。随着医疗市场竞争的日趋激烈,医院必须要加强内部管理,做好自我检查、自我调整和自我制约,防治管理者的错误和舞弊,保护所有者的权益。内部控制产生的基础就是所有者、管理者和普通员工的代理关系。管理会计有机结合了管理学和会计学相关知识,主要服务于医院的内部管理,是科学管理理论应用于实践的典范。管理会计善于建立以责任中心为主体,责、权、利相统一的绩效考核机制,来实现利益的最大化。可以看出,管理会计这种把部门划分为独立责任中心的方式本质上也是一种代理行为,二者产生的基础都是基于单位内部管理、保护所有者权益的需要。

1.2 目标具有一致性 内部控制的目标是设置有效的监控体系,内控系统本身就是一种单位内部的制衡机制。完善的内控体系可以促进单位生产经营活动合法合规,保障单位资产的安全,保证单位相关财务报告及信息的真实、完整、可靠,为单位管理者做出决策提供有用信息。管理会计可以通过预测、决策、规划、控制、分析及评价等手段对医院的经营管理活动进行管理,这些活动贯穿于医院生产经营的全过程,并且更侧重于提供有用的财务信息,为医院内部的经营管理决策服务。不难看出,内部控制与管理会计的目标各有侧重,但实际上最终目的都是为了改善医院的经营管理,提高医院的运营效率,共同服务于医院的管理,提升医院的经济效益和社会效益,二者的目

标具有一致性。

1.3 内容和方法上交叉渗透 内部控制和管理会计都是以单位的经营管理活动为依据,本质上,都是单位内部的管理活动。医院内部控制是医院内部为实现管理目标而实施的一种管理控制活动;管理会计又称“内部报告会计”,是为单位内部管理人员的经营管理活动服务的。内部控制包括控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监控等五大相互联系的环节^[3];管理会计的基本内容包括预测与决策会计、规划与控制会计和责任会计三大部分,其主要职能可以概括为预测、决策、规划、控制、考核评价等5个方面^[4]。可见,内部控制和管理会计在内容和方法上相互交叉重叠,许多领域相互渗透,只是形式上各有侧重,方法上各自也有独特之处。

1.4 在实际应用中互为支持 内部控制是管理会计实施的有力保障,内部控制系统的构建可以作为管理会计应用的平台。管理会计要保证为医院做出正确有效的决策,必须需要大量的数据信息作为支持,而完善的医院内部控制体系能够及时提供真实、有效、完整、准确的信息;管理会计的职能要想在医院里得到很好的发挥,就需要健全管理体制,理清管理权限,这就需要医院建立起有效的内部控制体系。建立医院内部控制体系,需要从医院的会计控制入手,这关系到医院预算、收入、支出、货币资金、药品及库存物资、固定资产、工程项目和对外投资等等环节。这些重要环节的控制可以借鉴并应用管理会计的方法和手段,这样更能保证医院的内部控制管理工作的合理有效。

2 医院内部控制中管理会计的应用

管理会计的理念和方法主要包括全面预算管理、货币时间价值、经济批量模型和ABC分类法、全成本分摊模型、平衡记分卡等,如何将这些理念和方法很好运用到医院内部控制建设,促进管理会计和医院内部控制的融合,是建立起全面、高效的新内部控制系统的必要条件。只有这样才能加强医院的风险防范意识,使医院的经营管理工作更加完整、灵活、有效,最终提高医院的综合竞争能力。

2.1 加强医院的全面预算管理 全面预算管理(total budget management)是管理会计的基本内容之一,是把单位内部的各种财务及非财务资源,通过预算分配到各部门,并对资源使用情况进行控制和考核,以便有效地组织和协调单位的生产经营活动,完成既定的经营目标。全面预算管理是医院内部兼具计划、控制、激励、评价等功能为一体的一种综合贯彻医院经营服务战略的管理机制,处于医院内部控制的核心地位。当前医院实施内部控制,在预算管理中存在着无预算或超预算的情况,诸如“一言堂”的决策也时有发生,有些医院还存在着“财务负责要钱,花钱人人有份”的错误观念和做法。医院内部控制管理中运用全面预算的方法,恰恰可以解决预算管理中的这些问题。真正做到“三全”预算管理,即全方位、全过程、全员参与,从而既能有效保证医院预算的执行力又能调动广大医务人员的工作积极性。

2.2 推行医院责任会计制度 责任会计(responsibility accounting)是管理会计的三大组成部分之一,其主要内容是设立责任中心、编制责任预算、建立跟踪记录系统、进行反馈控制以及进行业绩考评。目前,很多医院的由管理者和审计人员对医院的运营活动进行整体的监督。这种内部控制体系主要是建立在管理层,可能能及时地发现重大缺陷或风险,但不能很好地预防非重大风险;审计机构有的设在监察部门,有的设在财务部门,极易导致审计人员职责混乱,且易受所在部门领导影响,

不能独立自主地开展审计工作,造成发表的审计意见不客观,权威性降低,丧失了审计的独立性,影响了医院及时应对风险的速度^[5]。在医院内部控制体系中运用责任会计制度,实行分权管理与集中考核相结合,从而设计出有效合理的组织结构并进行合理的职务分工。具体来说就是医院的责任中心具体到各个独立科室,各个科室的主任或护士长对所在科室有一定的管理权限,同时对科主任或护士长实施绩效考核,从而实现医院责、权、利的统一,从而有效提高广大员工积极性,促进医院经营管理效率的提升^[6]。所有者可以通过责任会计在内部控制中的应用被获悉管理者的管理目标、行为,进而控制医院的生产经营活动,一定程度上为内部控制的有效展开也提供了有力保障。

2.3 货币时间价值在内部控制中的应用 货币的时间价值(time value of money)是应用于管理会计的重要理论。这个概念认为,当前拥有的货币比未来收到的同样金额的货币具有更大的价值,因当前拥有的货币可以进行投资,复利。即使有通货膨胀的影响,只要存在投资机会,货币的现值就一定大于它的未来价值。本杰明·弗兰克说:钱生钱,并且所生之钱会生出更多的钱。这就是货币时间价值的本质^[7]。将货币时间价值引入医院的内部控制系统:在对外投资决策中要充分考虑到货币时间价值的影响,医院要加强对投资的评估,有效控制投资的风险;在对债权和债务控制中,考虑货币的时间价值,加强对债权的催收和清理,严格审批,及时获得货币资金;加强债务控制,充分考虑资产总额及构成、还款能力以及对医院可持续发展的影响等因素,制定出合理的债务清偿计划,特别是加强与药品及设备供应商的沟通协调,获得尽量长的资金偿付期。从而,提高医院资金的使用效率,降低资金使用成本,把医院有限的资金运用到了医院的建设发展之中。

2.4 经济批量模型和 ABC 分类法应用于医院存货管理 存货控制是管理会计进行日常控制的一项重要内容,管理会计的重要方法有经济批量和 ABC 分类法。经济批量(economic order quantity)又称经济订货量。指一定时期储存成本和订货成本之和最小的采购批量。随着订购批量的变化,储存成本和订货成本此消彼长。确定经济批量的目的,就是要寻找是这两种成本之和最小的订购批量^[8]。医院对各类药品及医疗低值易耗品等需求量很大,如果将经济批量模型应用于医院存货控制的成本控制当中,医院在编制采购计划时,充分考虑缺货成本、采购成本和仓储成本等因素的影响,对其进行分析计算,获得合理的进货批量和进货时间,从而可以使存货的总成本最低。ABC 分类法(activity based classification)是根据事物在技术或经济方面的主要特征,进行分类排队,分清重点和一般,从而有区别地确定管理方式的一种分析方法。医院存货具有品种繁多、单价高低悬殊、存量多寡不一的特点,可以将 ABC 分类法引入医院存货管理。医院可以根据一定的标准,把存货按照 ABC 进行登记分类,分清主次,区别对待,从而提高存货的管理水平。

2.5 全成本分摊模型应用于医院成本核算 全成本管理(total cost management)是管理会计的重要内容,是运用现代管理会计的原理和标准化技术,依据成本运动规律,以优化成本投入、改善成本结构、规避成本风险为主要目的,对经营管理活动实行全过程、广义性、动态性、多维性成本控制的基本理论、思想体系、管理制度、机制和行为方式。全成本管理相对于传统的财务会计成本,它既是单位管理职能的扩充又是传统成本管理对象范围的延伸。将成本分摊模型应用于医院成本核算,

促进医院相关部门进行成本信息反馈,可以把医院经营过程中各种耗费如实的反映出来,有利于医院成本计划的实施、成本水平的控制和目标成本的实现。医院首先要根据业务性质及自身管理特点确定出核算单元(核算科室),财务部门为每个核算单元建立会计核算账户,每个单元都是人、财、物相对独立的单元,能单独计量所有收入、归集各项费用。在确定核算科室的基础上,归集科室直接成本,分摊科室间接成本,最后计算临床服务类科室全成本^[9]。

2.6 平衡记分卡在医院内部控制评价中的应用 平衡记分卡(balanced score card)是一种新型的管理会计应用工具,从财务、客户、经营过程、学习与成长 4 个角度,确定医院愿景、确立医院战略目标,并将组织的战略目标逐层分解落实为可操作的衡量指标和目标值,形成具体的相互平衡的考核指标体系,为组织战略目标的完成而建立起一套可靠的新型的内部控制评价体系。医院内部控制评价应用平衡计分卡后,可以把医院的战略目标转化为可衡量的指标,并与医院内部控制相整合,将原先一系列复杂凌乱的目标战略建立成有条理的指标体系。让医院的每一位职工都能增加了对医院战略的认同感,使医院的战略的执行的积极性、主动性得到加强^[10]。“实现战略制导”的内部控制评价机制,可以更加直观的反映医院内部控制的实施情况,以便合理地保障医院内部控制的有效性,从而克服医院的一些短期行为,有利于医院的长期发展,实现医院经济效益和社会效益的最大化。

3 结 论

随着我国医疗体制改革的不断深入,医院运营管理工作不断出现新的机遇和挑战,医院的内部控制面临更高要求。传统的会计方法与工具已难以满足医院财务管理的需求,将管理会计的理念和方法运用到医院内部控制的过程中,充分发挥管理会计在医院内部控制中的作用,对于建立完整、高效的内部控制体系,提升医院的财务管理水平,强化医院运营管理水平具有重要意义。

参考文献

- [1] 李凤鸣. 内部控制学[M]. 北京:北京大学出版社, 2002:3.
- [2] 毛付根. 管理会计[M]. 北京:高等教育出版社, 2007:1.
- [3] 徐超,洪学智,邓盼,等. 基于内部控制框架的公立医院财务风险分析[J]. 医学与社会, 2014, 27(2):1-4.
- [4] 杨颖. 浅议管理会计在内部控制中的应用[J]. 财会研究, 2015, 36(1):44-45.
- [5] 董芳芳,李杨茜,甘定友. 医院内部审计风险成因及其防范措施[J]. 中国社会医学杂志, 2016, 33(2):412-414.
- [6] 王婷婷. 浅议管理会计在行政事业单位内部控制中的应用[J]. 齐鲁珠坛, 2015, 36(4):13-15.
- [7] 王重润. 公司金融学[M]. 南京:东南大学出版社, 2005:7.
- [8] 荆新,王化成,刘俊彦. 财务管理学[M]. 北京:中国人民大学出版社, 2012:6.
- [9] 卫生部规划财务司. 医院财务与会计实务[M]. 北京:企业管理出版社, 2012:6.
- [10] 刘靛雯. 基于平衡计分卡的内部控制框架研究[J]. 商业会计, 2016, 37(2):58-60.