

对泛公共卫生类事业单位成本核算的思考与解构 ——基于《会计改革与发展“十四五”规划纲要》和《事业单位成本核算基本指引》

杨晓玉

(江苏省无锡市疾病预防控制中心,江苏 无锡 214000)

摘要:本文通过解读2019年12月17日财政部印发的《事业单位成本核算基本指引》(以下简称“基本指引”)和深入剖析《会计改革与发展“十四五”规划纲要》(以下简称“十四五会计改革纲要”),针对性地对泛医疗卫生、公共卫生类事业单位成本核算存在的问题进行了探讨;同时贯彻会计发展深入改革的思想,以自身卫生系统会计领域从业经验出发,对优化公共医疗卫生领域事业单位成本核算的先进会计方式和发展策略提出一些建议。

关键词:《基本指引》;《十四五会计改革纲要》;事业单位成本核算;医疗卫生

【DOI】10.12231/j.issn.1000-8772.2022.09.124

近年来,关于事业单位的成本核算优化问题备受讨论。长期以来,各类事业单位由于在资金来源及会计核算方法上的不同,其缺乏通过实践实施成本核算来优化会计形式、促进成本核算的土壤和动力,从而未能建立一套完整的政府成本核算指引体系。《十四五会计改革纲要》中指出,随着全面预算绩效管理的建立和实施,政府成本核算问题亟待研究解决,需要以事业单位成本核算指引体系建设为基础,从而积极推进政府行政成本核算基本体系的进一步建立与完善。

1 泛公共卫生类事业单位推进成本核算的重要性

目前,我国正经历供给侧改革和国民经济转型的重要时期。我国当前财政收入增速放缓,但是同时公共需要有着刚性增长,例如医疗卫生开支、基础设施建设、减免税负支持企业平稳度过特殊时期等必要支出。在这种情况下,全面实施预算绩效管理显得非常迫切。从实践角度来看,预算管理在事业单位的实施离不开完善的成本核算制度。泛公共卫生,医疗系统作为国民重基,是时代经济平稳发展的重要保障,因此该领域事业单位成本核算机制、会计改革也在十四五纲要中被着重提出为重中之重。例如提到的《“十四五”全民医疗保障规划》,社保改革和科研机构事业单位的成本核算完善等规定,都预示着泛公共卫生类事业单位、公立医疗机构在社会经济效益中扮演的重要角色。

2 公立医疗机构、疾病预防控制服务成本核算方式

疾病预防控制服务成本核算是指汇总、归集、分摊并计算一定时期内所发生的所有费用。目前我国疾病预防控制中心的成本核算方式主要有零核算、一级核算、二级核算和三级核算。零核算是根据财务报表提供的内容来反映的,与成本直接相关的资料出自机构之间,不需要进行核算。一级核算是指成本资料由单独的财会部门进行处理,

其他科室不参与成本核算。二级核算下,各个科室要匹配上相应的财务人员,先在本科室对各种成本资料进行收集汇总,最终交给机构专门的财务部门进行核算。三级核算是以科室为基础的成本核算。我国现行政策对于卫生单位的成本核算还没有做出明确具体的规定,因为很多卫生事业单位的成本核算仍然处于零级和一级阶段。笔者所处的部门是卫生机构专门的财务部,该部门负责单位所有的成本核算处理,也属于成本核算的一级阶段。

与疾控系统有紧密联系的公立医院医疗系统的成本核算方法上有完全成本法、标准成本法、作业成本法、逐步分项结转分步法等成本核算的理论方法,在探索和实践上略占优势。原因在于从1979年当时的卫生部、财政部和国家劳动总局联合出台的《关于加强医院经济管理试点工作的意见的通知》;7月卫计委确定了医院实行“定额补助、经济核算、考核奖惩”制度;11月卫计委、国家劳动总局发布了《关于医院经济管理试点的补充通知》。这些文件的密集出台,可视为公立医院加强成本管理和成本核算的起始。2010年底,财政部、卫计委联合发布的《医院财务制度》,首次将成本核算相关内容用专门的章节和条款写入制度,让医院成本管理有了比较权威的标准模式,此后公立医院成本核算实践加速。在2014年国家卫健委卫生发展研究中心编制的《全国公立医院成本管理办法》和《全国公立医院成本核算指导手册》因为各种原因并没有发布,成本核算办法在全国范围内并没有广泛实施,也就造成了目前尚未在全国范围内形成标准、权威、规范的核算体系的局面。

根据目前的《政府会计制度》和《县级公立医院成本核算操作办法》,结合《基本指引》中第十一条“单位可以多维度,多层次地确定成本核算对象”,层次上,医院作为一个拥有复杂对象的综合实体,需要按照对象的层次来划分:院级成本以医院为核算单位,评估医院整体的运营情况,

面向医院的外部投资人、总体决策者和医院之间的比较。部门级别成本核算以部门和科室作为成本归集单位,用于区别各个部门之间的效益情况,便于部门间预算成本的管理和成本控制。单个项目级别的成本核算例如单个服务项目,单机设备等。而在管理维度上,根据临床、医辅、研发、后勤行政等功能维度不同的科室分类管理,也符合科学的成本监控。

医疗和卫生系统,对比而言,相关政策的预先提出下,公立医院医疗系统的成本核算理论基础和明细程度较卫生系统有优势,两者有部分相似的成本核算模式和方法,但是在实施现状上有不同。

3 公立泛医疗卫生系统成本核算常见问题

3.1 成本效益方面观念不强,定价机制不够完善

以疾病预防控制中心、卫生学校、急救中心等为代表的卫生事业单位属于财政全额拨款事业单位,不以盈利为目的,一般采用的是预算会计的核算方法。由于在资金方面没有太大的压力,往往这类事业单位容易忽视经费资金的使用效益,成本节约控制意识不强。同时,此类泛公共卫生事业单位更加注重的是社会效益,在进行经济业务的时候,管理层面追求业绩和良好的社会效应,导致相关人员在开展事业活动的时候会较少考虑成本核算,缺乏成本效益意识。

而在公立医院卫生系统方面,该类事业单位属于差额拨款事业单位,大部分的拨款来源于财政,但是还有部分收入自筹。与全额拨款的单位类似,医院本应属于不以盈利为目的的医疗卫生事业单位,但是在追求一定的社会效益的同时,容易忽略了成本控制。同时,部分医院、疾控的财务人员的专业素质培训被相对忽视,缺乏系统更新的专业知识,于是在成本核算工作面前的专业性、主动性和责任感相对缺失,导致财务部门总体的成本效益观念不强。

卫生与医疗系统存在的共性问题还有成本核算数据的准确性较差。一般而言,事业单位的成本核算信息多以单位整体、预算项目作为核算对象,对于内部职能部门、提供的产品即服务为对象的核算方法不常用,只能满足政府的预决算要求,无法进行进一步的考核。同时,收付实现制而非权责发生制为主的会计制度,容易导致会计信息不真实。例如同一个固定资产,在多个部门或者甚至其上级部门入账,导致了多个会计主体,不方便核算的问题。

3.2 成本核算执行过程复杂,缺乏人才,现有方法科学性不足

疾控系统的成本核算对象专业性强,不同于企业可以定性的产品、服务。因此,不同的核算对象因人而异,根据时间、情形的不同也带来了核算不规范、结论不准确的问题。例如:不同情况下,按接收到的物资捐赠、财政补助,以及单位做出的物资捐赠、人力支援成本、特殊支出成本等,属于该时期因地、人而异的特殊项目成本,核算有困难。再比如在日常进行检验、实验或者进行一些社会捐赠活动的

时候,项目的成本控制不能做到精准测定与控制。因此,在不同的科室进行深入分级深入核算执行目前有难度,成本核算改革的要求深入让该领域事业单位会计与专业对象复合性人才的短缺日渐显现。

公立医院医疗系统在成本核算中较为细致,分为七大类项目:人员经费、卫生材料经费、药品费、固定资产折旧费、无形资产摊销费、提取医疗风险基金和其他费用。相应的不同科室若想实现精细成本核算所需要的复合型会计人才储备也不足。

另一方面,在与之配套的成本核算软件方面,我国还没有广泛配置针对成本核算强专业性的卫生系统软件,导致成本核算工作量巨大。以疾控而言,在成本归集分配和核算管理上,没有这方面的设计。对应的在单位制作的会计报表中,资金核算表为主题,缺乏成本核算报表体系和归集对象。因此,如果没有科学算法作为支撑,没有成本核算科目体系作为指导,以大数据财务为最终设想的软件和数据管理平台就无法进一步实践实施。在缺乏相应生产方式的现状下,贸然深入会引起效率较低、影响在职人员的工作动力等问题,进而影响成本核算的工作质量。

3.3 成本核算制度体系、理论基础不够完善

与前文对应相扣的是,我国事业单位的传统管理模式是事业单位核算制度,在事业活动核算方面更加侧重于资金核算。更加具体的是,一些单位由于没有标准权威化的成本核算机制,也没有硬性要求,没有制作成本核算账簿以及相关报表体系。因为没有统一的成本归集对象进行汇总的话,难以深入对具体部门的精准核算。

对于医疗部门,有着与之相比较好的理论基础,但是对于统一的成本核算账簿和归集方面也存在着相似的问题。那么对于项目支出,服务管理定价费用上,出现了不可比、不好用的现象。

4 根据《基本指引》和《十四五会计纲领》作为指引对成本核算工作发展的建议策略

4.1 加强成本核算效益观念,合理定价,完善绩效奖励机制。

首先,泛公共卫生部门应该严格遵守《政府会计制度》,提高全体员工的成本控制意识,主动、有责任地去探索符合实情的成本核算机制。这项工作的落实可以根据《十四五会计规划》中提到的紧密协作,充分发挥行业主管部门的协调作用作为指导执行。部门要结合本行业特定业务场景探索多元化的宣传培训模式,及时总结行业内的先进经验和做法并加以推广,推动会计人员深刻领会政府及非营利组织会计准则制度的有关规定。以此为基础,将责任感转化为部分动力,进一步加速成本核算体系的建立,形成健康良性发展。

对于泛卫生系统提供的产品、服务定价,医疗系统产品的定价问题,相关部门应该联合财政、协同专业人员,创办相关人才委员会,完善定价机制。以提高经济效益为重

点,同时不提高服务收费标准,降低消耗来落实成本控制。对于提高的经济效益,可以作出适当的绩效奖励来提高员工积极性,达成双赢的局面。

4.2 引入先进人才、技术方法来完善建立成本核算制度、管理方法

根据上文提出的缺乏各科室会计统计人才、缺乏针对性的具有高效率的成本核算会计软件和缺乏统一的成本核算制度、管理方法等问题,最好的解决办法就是积累人才,逐步攻克。在目前经济转型时代,事业单位成本核算对象表现出了多元化的特征,单一依靠人工开展效率低下,且难以实现基层成本核算体系的建立。对此,要引入先进的管理技术和方法,借助互联网、大数据、人工智能等,建设相符的成本核算管理平台,对各项工作进行数字化管理,由此能够稳定、有成效地建立起可供参考的政府成本核算体系,也符合会计改革的指引。

在人才培养方面,对于在职会计员工,继续夯实会计基础工作,加强培训与教育,提高其业务素质。以更新的《会计法》为基础,提高单位内部会计人员的综合素质和业务水平,使财务信息制度进一步优化。同时如《十四五会计纲领》所提出,有任务要求地、尽力而为地更新会计准则作为标准鼓励专家学者、高等学校或研究机构等加强前瞻性的学术研究,突出问题导向,为政府及非营利组织会计改革提供理论支持和政策储备。鼓励社会各界加强对实务经验的总结和分享,发挥辐射引领作用。对于新人才引进,注重吸引会计与其他专业性部门的复合人才,在新时期下,会计与生物信息、会计与统计、大数据计算机专业的结合有助于构建事业单位基础底层网,推进《基本指引》中所提到的政府成本核算体系的建立。

4.3 做好改革评价与指标体系建设、财务监督工作,与全面绩效管理融合

医疗、公共卫生体系中的成本核算开始朝着企业化的方向来转变,这就意味着成本核算体系制度的变化中相应的评价体系、监督工作要跟着改变。市场经济竞争下,有关部门应该明确事业单位在市场经济中扮演的角色地位,是否需要与时俱进,改变传统发展观念,促进多元化投资是应该认真讨论的问题。

《十四五基金纲要》指出,进一步建立健全基金(资金)类会计标准,需要制定机关事业单位职业年金基金相关业务会计处理。那么,对泛公共卫生事业单位中的基金类会计科目的增减以及管理问题,需要根据业绩评价构建体系上评估更新。

财务监督方面,提高单位内部会计人员的综合素质和业务水平后,对于经费支出的标准予以明确,严格约束经费的来源和支出,对于各项资金的管理应该集中管理,但是同时不应该复杂僵硬化。在严格依照国家相关规定来进行资金管理的基础上,灵活做出调整。

在充分融合全面绩效管理上,根据中国财政学会绩效

管理研究专业委员会秘书长王泽彩指出,绩效目标和绩效指标应遵循成本性、相关性、重要性、可比性、系统性和经济性原则,以核心指标统一反映被评价对象的产出和效果。同时,这不意味着单位必须使用同一套指标去评价不同的对象,要充分尊重对象的个别性和差异性,进一步完善绩效评价设计,进而做到“可比较、可监测、可评价、可报告”。在绩效评价设计、财务监督做好的基础上,立足多维视角,依托大数据和新技术,可以实施更加高效、全面、准确的评价,从而达到财政合理使用,效率提高,管理方便的结果。

在泛卫生事业单位机构中,为民服务机构与提升效益不冲突。完善的决策评价机制、对现金流量的合理安排与控制、科学高效的绩效评价体系,在发挥好社会效益的同时提高在职员工的绩效激励进行良性循环,凸显着会计改革途中的探索与创新对提高社会效益上发挥的作用。

5 结束语

在泛卫生系统事业单位的发展中,成本核算重要性及其更新必要性被提上日程。但是目前的问题较多,实践实施复杂性较强。比如:对于侧重资金管理而非成本核算的老观念的转变慢;对于医疗系统的专业复杂性人才缺失;软件管理平台和核算机制不完善等问题,都需要经过组织的专业部门和人才组在讨论以及慎重考虑后,一点点进行探索和制定规则,达到《十四五会计纲领》中提到的专业、所产出的结果。在具体实践中,要以《基本指引》为出发点,结合《十四五会计改革纲领》,利用科学的措施、科技、人才构建完善的成本核算评价与指标体系,充分发挥出资金的价值,提高效益、造福社会。

参考文献

- [1]刘赛.行政事业单位成本核算工作的开展策略[J].经济师,2021(9).
- [2]刘舒平.对事业单位成本核算问题的思考—基于《事业单位成本核算基本指引》[J].商讯,2021.
- [3]财政部.《深化政府及非营利组织会计改革夯实现代财政制度基础——〈会计改革与发展“十四五”规划纲要〉系列解读之二》.2021.
- [4]夏萍.基于《事业单位成本核算基本指引》的公立医院成本核算解构[J].会计师,2019.
- [5]财政部.《财政部关于印发〈事业单位成本核算基本指引〉的通知》.2019.
- [6]曹志斌.全面实施预算绩效管理一年来——政府花钱更趋科学化精细化[N].经济日报,2019.

作者简介:杨晓玉(1973,10-),女,籍贯:江苏省无锡市,学历:本科,职称:高级会计师,研究方向:财务管理。