

成本视角下公立医院固定资产管理调查研究

杨锦彤^①, 耿寅^①, 李旭颖^①, 赵博宁^①, 杨方其^①, 刘苑媛^①

摘要 目的:了解公立医院固定资产成本构成、管理现状及管理中存在的问题,并运用管理会计思维和方法,提出改进公立医院固定资产成本管理的对策建议。方法:采用随机抽样方法选定113家公立医院作为问卷调查对象,使用自行设计的问卷对固定资产成本管理现状及存在的主要问题进行调查,对调查数据进行描述性统计分析。结果:52家(46.02%)医院自评其固定资产成本管理处于较好水平,76.99%的医院认为固定资产成本构成应包括购置成本、维修保养成本、处置成本以及使用成本。固定资产成本管理中存在的主要问题前3位分别为医院的成本管理意识不强(67.26%)、信息化水平较低(65.49%)以及对固定资产成本管理的重视程度不够(62.83%)。仅有9.30%的样本医院在固定资产成本管理中较好地应用了管理会计思维。结论:应进一步建立健全固定资产的成本管理制度,建立固定资产全生命周期成本管理的职责体系,运用管理会计思维及方法,优化固定资产成本管理,整合信息管理系统数据,为固定资产成本管理提供支持,通过加强宣传培训,提高全员的成本管理意识。

关键词 公立医院;固定资产管理;成本管理

中图分类号 R1-9; R197.38 **文献标志码** A **文章编号** 1003-0743(2023)01-0086-04

Analysis on the Current Situation of Fixed Assets Management in Public Hospitals from the Perspective of Cost/YANG Jin-tong, GENG Yin, LI Xu-ying, et al./Chinese Health Economics, 2023,42(1):86-89

Abstract Objective: To understand the cost composition and management status of fixed assets in public hospitals, explore the problems in the cost management of fixed assets, and use the thinking and methods of management accounting to put forward countermeasures and suggestions to improve the cost management of fixed assets in public hospitals. **Methods:** Using the method of random sampling, 113 public hospitals were selected as the object of the questionnaire survey, and the self-designed questionnaire was used to investigate the current situation and main problems of fixed asset cost management. The current policy requirements and research progress of fixed asset cost management in public hospitals were summarized through literature research. Descriptive statistical analysis was carried out on the recovered data. **Results:** 52 hospitals (46.02%) self-evaluated that their fixed asset cost management was at a good level, and 76.99% of the hospitals believed that the cost composition of fixed assets should include acquisition cost, maintenance cost, disposal cost and use cost. The top three major problems in the cost management of fixed assets were the weak awareness of cost management in hospitals (67.26%), the low level of informatization (65.49%) and the insufficient attention to the cost management of fixed assets (62.83%). Only 9.30% of the sample hospitals have better applied management accounting thinking in the cost management of fixed assets. **Conclusion:** It needed to further establish and improve the cost management system of fixed assets, establish the responsibility system of the cost management of the whole life cycle of fixed assets, use the thinking and methods of management accounting, optimize the cost management of fixed assets, integrate the data of information management system, provide support for the cost management of fixed assets, and improve the cost management awareness of all staff by strengthening publicity and training.

Keywords fixed assets; cost control; asset management

First-author's address Financial Department, Beijing Hospital, National Center of Gerontology; Institute of Geriatric Medicine, Chinese Academy of Medical Sciences, Beijing, 100730, China

公立医院的固定资产是医院提供医疗卫生服务的重要载体,医院对固定资产的科学化管理是降低运行成本的重要一环。然而,目前公立医院的成本管理主要集中在科室成本、医疗服务项目成本和病种/病组成本管理方面,对于数量庞大、价值高昂的固定资产专项成本研究开展较少^[1]。本研究在对113家公立医院进行调查的基础上,梳理公立医院固定资产成本构

成,揭示公立医院固定资产成本管理中存在的问题,并结合管理会计思维提出优化建议。

1 资料与方法

采用随机抽样方法选定113家公立医院作为调查对象,结合文献分析、专家咨询及预调查等方法设计并完善调查问卷,使用自行设计的问卷对固定资产成本管理现状及存在的主要问题进行调查,在确保调查数据真实、完整和有效的基础上,对数据进行描述性统计分析。

2 结果

2.1 一般情况

本次调查于2022年3月至6月进行,共收集有效问卷113份,全部来自公立医院。其中三级医院97份,

① 北京医院国家老年医学中心/中国医学科学院老年医学研究院 北京 100730

作者简介:杨锦彤(1971—),女,硕士学位,高级会计师;研究方向:医院经济管理、财务管理;E-mail:wzh6456@163.com。

占比85.84%，二级医院16份，占比14.16%。从医院类型来看，综合医院回收问卷86份，占比76.11%，专科医院回收问卷27份，占比23.89%。应答人员中，财务人员占比最多，且近一半的应答者具有中级职称。

2.2 样本医院固定资产成本管理概况

调查发现，113家样本医院对自身固定资产成本管理现状总体评价不尽相同，其中46.02%的医院认为管理水平较好，27.43%的医院认为管理总体情况一般，18.59%的医院认为自身固定资产成本管理处于很好的水平。76.99%的医院认为固定资产成本构成应包括购置成本、维保成本、处置成本以及使用成本。参与医院固定资产成本管理工作的部门也较多，包含设备管理部门、财务部门、业务部门、采购部门等。目前，固定资产成本管理工作中存在的主要问题前3位分别是：成本管理意识不强（67.26%）、信息化水平较低（65.49%）以及重视程度不够（62.83%）。此外，认为临床科室参与程度不够的样本医院占比为58.41%，也居于较高水平。在固定资产成本管理方法的使用中主要包括成本效益分析法（72.09%）、项目管理法（60.47%）、本量利分析法（53.49%）、关键业绩指标法（44.19%）、平衡积分卡（11.63%）以及其他方法（13.95%）。在对固定资产实施成本管理中，样本医院认为需要收集其维保信息、变动信息、购置信息、处置信息以及科室使用信息等。86.05%的样本医院认为固定资产成本管理需要与年度预算安排挂钩，60.47%的样本医院认为需要与科室年终考核挂钩，55.81%的样本医院认为需要与内部绩效分配挂钩，32.56%的样本医院认为需要与个人年终考核挂钩。在管理会计思维运用方面，60.47%的样本医院已使用管理会计思维但应用程度有限，30.23%的样本医院未使用管理会计思维，仅有9.30%的样本医院应用管理会计思维程度较好。

2.3 公立医院固定资产成本管理中存在的问题

2.3.1 固定资产成本管理的制度建设不完善。通过网站搜索查询发现，国家中央各部委先后发布过40余个国有资产管理制，几乎涵盖了资产管理的所有环节，具体包括资产的综合管理、配置管理、使用管理、处置管理、收入管理、资产报告和清查核实、产权管理、资产评估和会计核算等方面。但就固定资产成本管理方面的法律法规涉及较少。而在成本管理的政策文件、法律法规的梳理中发现，固定资产的成本管理蕴含在“大成本”的文件中，有专门针对性的文件较少。这就造成了在面对固定资产成本管理的实际工作时缺乏有针对性的操作指导^[9]。在本次调查中，也有48.84%的样本医院认为固定资产成本管理制度不够完善，需要有针对性的、适合医院固定资产成本管理的制度进一步出台，指导管理实践。

2.3.2 尚未建立固定资产全生命周期的成本管理模

式。医院传统的固定资产管理方式方法较为粗放、松散、孤立。随着医院资产管理水平的提升和发展，现较为科学的管理模式为固定资产全生命周期管理模式，该模式贯穿于需求论证、预算申报、立项、招标采购、验收入库、使用、维修保养、盘点、报废处置、分析考核等全过程，流程长、涉及面广，环环相扣。固定资产的成本管理还覆盖全生命周期，但目前很多公立医院尚未建立全生命周期的管理模式，成本管控也并没有通过系统的思考与整合覆盖固定资产的整个生命周期，而是重点聚焦于使用成本、成本效益分析等领域，使得固定资产的成本管理工作存在部分缺失。

2.3.3 缺乏管理会计思维与方法的运用。随着社会组织形式及其执行的业务日益复杂，管理会计在决策中的功能日益凸显，并引起全球范围内的组织管理者的关注。财政部作为会计主管部门，非常重视管理工作，先后发布了《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》（财会〔2014〕27号）、《管理会计基本指引》（财会〔2016〕10号）。文件中明确指出，管理会计是会计的重要分支，主要服务于单位内部管理需要，是通过利用相关信息，有机融合财务与业务活动，在单位规划、决策、控制和评价等方面发挥重要作用的管理活动。而目前大多数公立医院的固定资产成本管理工作还是由会计人员在做，仍然停留在以记账、审核、报表为主的传统财务核算，没有达到管理会计的文件要求，更没有完成向更高层次的数据分析、管理决策型的管理会计转型。本次调查结果也显示，60.47%的样本医院已使用管理会计思维但应用程度有限，30.23%的样本医院未使用管理会计思维，仅有9.30%的样本医院应用管理会计思维程度较好。由于管理会计思维的运用不尽如人意，也受限于固定资产管理人员需从单纯掌握财务知识向掌握财务、信息、临床业务的综合型人才转变没有完成，在成本管理领域常用的管理会计方法，如项目管理法、本量利分析法等也没有在固定资产成本管理领域发挥应有的作用。

2.3.4 固定资产成本管理存在信息孤岛。医院各部门的信息系统由于历史原因，建设存在先后，未能进行统筹规划，如临床大型设备的工作量数据往往需要通过HIS系统获得，而固定资产的管理系统往往与财务核算系统一致，通常为浪潮、用友、金蝶等，这就导致了在进行固定资产成本管理工作时，不能将业务数据与财务数据融合，导致在医院部门间形成信息孤岛，未构建一套完整的信息数据链，造成信息的不流通以及信息获取较为滞后，影响了固定资产成本管理数据的运用与输出^[3-6]。

2.3.5 人员成本管理意识不足，临床科室人员参与度不够。目前，公立医院的固定资产管理工作主要是由

归口管理部门进行实物管理，财务部门进行账务管理，实物管理部门多注重设备的采购、维修与保养，不注重设备的成本管理；而财务部门作为账务管理部门，工作人员大多是财务、会计人员，日常工作中更注重账务处理。这就导致了对于固定资产成本管理的工作内容，没有得到有效的重视与实施。临床科室的医护人员具有丰富的临床知识，但成本管理意识并不强^[9]。有人认为，公立医院讲求公益性就不应谈经济效益，固定资产的成本管理就是降低成本，节约资金，固定资产的成本管理只是财务部门、资产管理部门的事情。但实际上固定资产的成本管理要想取得成效是需要全院工作人员的系统配合，树立成本管理的理念，才能从上至下，将成本管理措施有效地贯彻执行。本次调查结果也显示，67.26%的样本医院认为临床科室的医护人员成本管理意识不强，58.41%的样本医院也同样认为临床科室参与程度不够，成为目前固定资产成本管理中存在的主要问题，影响固定资产成本管理工作的推进。

3 建议

3.1 建立健全固定资产成本管理制度

加强固定资产成本管理首先要提高固定资产成本管控的意识。医院应该根据固定资产管理的相关制度，结合实际情况，建立健全固定资产的配置、使用和处置管理制度，加强评价考核制度和监督制度。建立由固定资产管理委员会、资产管理办公室和归口管理部门、使用部门组成的三级管理架构。其中，固定资产管理委员会为领导和决策机构，由院长、总会计师、分管院领导和相关部门负责人组成，负责制定制度，进行购置、调剂、处置等大设备管理决策；资产管理办公室和归口管理部门是二级机构，资产管理办公室负责拟定相关制度，处理资产日常事宜、牵头组织购置论证、清查盘点等工作，归口管理部门负责资产的安装验收、入库办理、资产维修、档案管理等日常工作；资产使用部门是三级机构，应设置资产管理员，负责本部门科室台账建立及资产申领、维修、转移、盘点等日常业务活动。明确各级部门的岗位职责，强化责任意识。在此基础上，强化固定资产的成本核算意识。各部门的资产管理员负责归集成本数据，通过与财务部门、设备管理部门的沟通协作，及时反馈固定资产的成本信息，为固定资产的成本核算奠定数据基础，促进形成良好的固定资产成本管理运行机制^[4]。

3.2 建立全生命周期成本管理的职责体系

根据固定资产的全生命周期理论，其成本管理也可根据不同生命周期划分为申购成本、采购成本、使用成本、维保成本以及处置成本。整个生命周期流程众多、核算周期长、涉及部门多。因此，加强固定资

产的成本管理不能仅仅局限于某一个具体的流程和部门，应该按照全生命周期的成本模式进行整体考量和设计：(1) 申购环节成本，此环节的成本控制由使用科室和归口管理部门协同完成，主要根据本科室门急诊量、使用频率等指标，测算设备实际需要量，以及替换旧设备造成的隐形成本计量。(2) 采购环节成本，此环节的成本控制主要由采购部门完成。根据医院采购政策要求，采取公开招标、院内比价、邀请招标等形式，在满足临床需求的前提下，控制采购成本。(3) 使用环节成本，此环节的成本控制主要由使用科室负责，在日常使用过程中，注意固定资产本身的耗费以及折旧费用的科学计提。(4) 维保成本，此环节的成本控制主要由使用科室和归口管理部门协同完成。根据前期文献研究成果显示，占医院固定成本价值比较高的大型设备的维保费用，大多数公立医院常年维持在设备原值的7%~8%水平，与理论值5%还存在一定差距^[9]。尽管只是2%~3%的百分比差异，但由于设备原值较高，仔细计算一下绝对数就会发现，对于医院来说是一笔不小的支出。因此，本环节的成本控制显得尤为重要，需要使用科室与归口管理部门一起协同完成。根据每个设备不同的使用状况，因地制宜地考虑维保与置换成本。(5) 处置成本，此环节的成本控制工作主要由归口管理部门进行实物处置，综合考量全院的处置费用，采用集中处置的方法减少处置成本。

3.3 运用管理会计思维及方法，优化固定资产成本管理

管理会计通过运用管理会计工具方法，参与单位规划、决策、控制、评价活动并为之提供有用信息，推动单位实现战略规划。

3.3.1 项目管理法。通过项目各参与方的合作，运用专门的知识、工具和方法，对各种资源进行计划、组织、协调、控制，使项目能够在规定的时间、预算和质量范围内，实现或超过既定目标。适用于固定资产引进的项目管理具体如下：(1) 固定资产引进的可行性研究，医院一般可以从投资必要性、技术可行性、财务可行性、组织可行性、经济可行性、环境可行性、社会可行性、风险因素及对策等方面开展项目的可行性研究。(2) 固定资产引入立项，对引入固定资产可行性研究进行批复，并确认列入实施计划的过程。经批复的可行性研究报告是项目立项的依据，项目立项一般应在批复的有效期内完成。(3) 固定资产引入计划，项目立项后，在符合项目可行性报告批复的相关要求的基础上，明确引入的设备、引入数量、设备标准、技术要求等方案，并据此编制项目执行预算的书面文件。通常情况下，项目执行预算超过可行性研究报告项目预算的10%时，或者引入设备的数量、技术要求等发生重大变更时，应重新组织编制和报批可行性研究报告。同时，财务人员计划标书中各种关键字的

运用、各项设备的购置结合单位预算给出意见,对经费支出时间点参照预算下达的时间进行调整,对列支经费的合理性进行审核。(4) 固定资产引入项目的实施,是指按照引入计划,在一定的预算范围内,保质保量,按时完成引入项目任务的过程。通常,应重点从质量、成本、进度等方面,有效控制项目的实施过程。(5) 固定资产引入项目验收,是指固定资产引入完成后,进行的综合评价、移交使用、形成资产的整个过程。验收一般应由可行性研究报告的批复部门组织开展,可以从项目内容的完成情况、目标的实现情况、经费的使用情况、问题的整改情况、项目成果的意义和应用情况等方面进行验收。(6) 固定资产引入后评价,是指通过对固定资产引入项目的实施过程、结果及其影响进行调查研究和全面系统回顾,与项目决策时确定的目标以及技术、经济、环境、社会指标进行对比,找出差别和变化,据以分析原因、总结经验、提出对策建议,并通过信息反馈,改善项目管理决策,提高项目管理效益的过程。

3.3.2 本量利分析。以成本性态分析和变动成本法为基础,运用数学模型和图式,对成本、利润、业务量与单价等因素之间的依存关系进行分析。其中,“本”是指成本,为固定资产使用过程中所消耗的人力成本、材料及设备折旧等费用,包括固定成本和变动成本;“量”是指业务量,一般是固定资产的诊疗数量、诊疗人次等业务量;“利”一般是指结余。基本公式为:结余=(收费价格-变动成本)×业务量-固定成本。根据本量利分析,促进固定资产管理部门更好地运用经营数据,深入分析大型设备运营状况,工作量变动对其经营的影响,找到提高收益的关键点。

3.4 整合信息管理系统数据,为固定资产成本管理提供支持

完成固定资产的成本管理,离不开信息化的支持,鉴于目前各家医院信息建设水平参差不齐,各系统间融合存在较大差异^[5]。在推进固定资产成本方面,信息化系统至少应通过新建或整合的方式,包括但不限于以下信息:

3.4.1 固定资产购置。主要收集固定资产购置过程所涉及的相关信息。

3.4.2 固定资产变动。主要收集固定该资产所属科室变更或价值变动的相关信息。

3.4.3 固定资产维保。主要收集固定该资产维修过程所涉及的相关信息。

3.4.4 固定资产处置。主要收集固定资产处置过程所涉及的相关信息。

3.4.5 档案管理。即固定资产卡片管理,可设置多个字段,提高资产信息的翔实度和完整性。

3.4.6 查询分析。主要满足不同管理人员和使用科室

的需要能够实现多条件查询。

3.4.7 与其他系统的接口。主要是固定资产管理系统与HIS系统的链接,收集工作量信息。

3.5 加强宣传培训,提高全员的成本管理意识

加强固定资产成本管理,首先医院相关的负责人要提高固定资产的管理意识,转变管理理念。其次,对于使用部门、归口管理部门、财务部门的成本管理意识也需进一步加强。在实践中,可通过以下途径加强固定资产成本管理理念的宣传,推动全员管理意识的增强^[6-9]。(1) 设立资产管理,在使用科室设置兼职资产管理,落实资产管理职责。(2) 定期召开会议,对各个科室的资产管理进行固定资产管理制度、管理意识的培训,从而带动整个科室的固定资产管理水平的提高。(3) 强调协作意识,在落实好资产管理职责的同时,注重加强固定资产管理部门与财务部门、使用部门的协作,及时沟通反馈固定资产管理情况、成本使用情况等,促进固定资产的优化配置,为管理决策提供依据。

参 考 文 献

- [1] 莫静明.改进医院固定资产核算模式提高资产使用效率[J]. 中国卫生经济, 2018,37(7):80-81.
- [2] 杨正云, 亓莹.新形势下公立医院固定资产管理的几点思考[J].现代医院, 2019,19(11):1607-1610.
- [3] 崔彧.公立医院固定资产实施全生命周期管理的研究与思考[J].中国卫生产业, 2021,18(16):96-101.
- [4] 雷志勤, 徐静.新医改背景下医院固定资产管理应用研究[J].中国卫生经济, 2014(4):83-84.
- [5] 李楠, 孙小梅, 杨文宝, 等.医院固定资产信息化管理的研究与应用[J]. 中国数字医学, 2020,15(6):128-130.
- [6] 王秀云. 试论医院固定资产管理问题及对策[J]. 财经界(学术版), 2015(13):155-117.
- [7] 汪丹梅, 唐晓东, 阎星云, 等. 基于建筑空间的公立医院固定资产精益管理研究:以江苏省人民医院为例[J]. 中国卫生经济, 2017,36(8):82-86.
- [8] 姜琳. 公立医院固定资产投资现状及改进举措[J]. 中国卫生经济, 2015,34(9):77-78.
- [9] 刘东生. 完善公立医院固定资产核算方法的思考[J]. 中国卫生经济, 2010,29(12):87-88.

[收稿日期: 2022-10-12] (编辑: 毕然, 滕百军)