

# 我國醫療院所建置責任會計制度之標準 推動流程與實務困難因素剖析

## STANDARD PROCEDURES AND PRACTICAL DIFFICULTIES IN IMPLEMENTING THE RESPONSIBILITY ACCOUNTING SYSTEM FOR TAIWAN'S HOSPITALS

龐玉涓

環球技術學院會計系

Yun-Jiuan Parng

*Department of Accounting*

*Transworld Institute of Technology*

### 摘 要

面對醫療環境競爭的壓力，國民對醫療品質的重視，責任會計制度應用於醫院管理已成為一趨勢。它不僅可以協助醫院企業文化的重整，組織的再造，更可以憑藉著整合的資訊與合理的預算制度，有效地追蹤與控制成本及收益，大幅提昇醫院之經營績效。然而，國內對於醫療院所導入責任會計制度之成效，尤其是自中央健保局於 91 年 7 月實施醫院前瞻性支付制度以來，極為缺乏系統性的調查與分析。因此，本研究之目的乃分為三部分：首先，參酌國內外醫療院所成功經驗，建置責任會計制度之標準推動流程；其次，依據此推動流程，設計混和式問卷及訪談調查，以進一步分析我國醫療院所近年來導入責任會計制度之成效及缺失；最後，依據調查結果，確認歸納出我國醫療院所在推動責任會計制度時之實務困難因素，以為今後各界之參考。研究結果顯示目前醫療院所之成效及缺失為：(1)成本考量是醫院推動責任會計之主要動因，(2)醫院規模與醫院型態會影響實施此一制度之決策，(3)制度電腦化所使用之軟體仍以自行開發為主，(4)獎勵制度的實施以北部、成立年數較短及私立醫院較能落實，(5)準備要導入之醫院，最迫切需要管理人才之培訓與軟體之開發，(6)不考慮實施此一制度之醫院，乃因為資金籌措的困難與管理人才培訓不易。而所確認歸納之實務推動困難因素則為：(1)組織文化的重整，(2)分權與授權制度的建立，(3)落實可控制性成本之分攤，(4)制度電腦化之迫切性，(5)獎勵制度之重新建立，以及(6)長期宣導之必要性。

**關鍵字：**責任會計制度、醫院管理、標準流程

## ABSTRACT

Owing to the competition in the medical environment, people's cautious about the medical quality, and the National Health Bureau's implementation of prospective payment system, the adoption of the responsibility accounting system (RAS) in hospital management has become as a trend. Building up RAS can not only reengineer the business, strengthen the organization function, but also track and control the cost flow. The objective of this paper is threefold: firstly, constructing the standard procedures while implement RAS; secondly, investigating the effectiveness of the responsibility accounting system in hospital management and analyzing the current application achievement in Taiwan's hospitals; lastly, verifying the practical obstacles that holding back the implementation of RAS. In terms of the current status, the research results show that: (1)the cost factor is the main driving factor for all the hospitals to implement RAS, (2)the sizes and types of the hospitals dominates the decision in setting up RAS, (3)most of the related software is developed in house, (4)incentive system is more practicable for private and young hospitals located in Northern Taiwan, (5)training management personnel and software development are the two most important factors for hospitals planning for RAS, and (6)training management personnel and capital raising are the two most difficulties for hospitals not planning for RAS. The practical difficulties while implementing RAS are: (1)organization reengineering, (2)building the authorization system, (3)proportion of the controllable cost, (4)computerization of RAS, (5)rebuilding the incentive system, (6)long-term campaigning of RAS.

**Keywords:** Responsibility accounting system, Hospital management, standard implementation procedures

## 壹、前言

行政院於民國 84 年 3 月 1 日起，正式開辦全民健康保險業務，至今已有八年之久，健康保險實施後讓數百萬以往沒有能力參與團體保險的族群，都能享有醫療保險的社會福利。但由於人民對醫療需求的增加、品質要求的提升、

老年人口比重逐年的攀升以及就醫的方便性，導致醫療支出大幅成長。根據中央健康保險局之資料，整個醫療財務狀況於民國八十七年起即逐年出現赤字，而於這一兩年更趨向於惡化（請參見表 1）。

自全民健康保險制度實施以來，針對給付內容、方式、特約管理或審查制

表 1 全民健康保險醫療支出統計 (百萬元)

		醫學中心	區域醫院	地區醫院	基層診所	其他 (健保藥局等)	總計
89年	1-12月	86,390	64,718	44,435	62,786	38,999	297,329
	成長率	5.46%	4.33%	-2.02%	-3.72%	3.30%	1.87%
90年	1-12月	90,062	71,936	45,817	62,638	41,472	311,923
	成長率	4.25%	11.15%	3.11%	-0.24%	5.96%	4.91%
91年	1-12月	97,016	81,785	49,850	65,357	45,994	340,002
	成長率	7.72%	13.69%	8.80%	4.34%	9.83%	9.00%

註：整理自中央健保局網站資料

度等問題常會成為業界或學界討論的議題，但隨著財務的日漸吃緊，健保局於近年來不斷地思索改善之方向，除了擴大醫療資源外，醫療支出亦成為檢討之重點。其中一項重大的政策變革，即為「前瞻性支付制度」的實施。Lambert and Larcker (1995) 與 Berman (1999) 認為「前瞻性支付制度」的精神即不論醫療院所實際成本盈虧，診療模式等變數均以預訂費率付費，其目的即希望針對醫院之效率作改善。此制度的實施對過去以「論量計酬」的醫療環境造成極大的衝擊。但也針對醫療資源嚴重耗竭與醫療支出不合理扭曲的情形，進行改革 (李麗娟, 1997)。

醫療院所為因應醫療環境的改變，經營型態與管理模式都將成為檢討的重點。在諸多策略中，將「責任會計制度」應用於醫院管理上，成為近年來醫療院所積極討論的主題。依據 Horngren, Foster, and Datar (1999) 對責任會計制度之定義為：「凡會計制度按企業組織而設計，使每項成本皆歸入每一部門，各級主管能自會計報告中獲悉其所負之責任，謂之責任會計。在責任會計之

下，每一部門所負責之成本，僅以其具有控制性為限。」，由此定義可知，責任會計是以單位特性與人的操作技巧為導向，管理者在其權責之內監督其部屬，共同達成其單位所設定之目標。因此，責任會計是一種依責任歸屬而設計的報告程序，在平日藉由資料的累積，再依序以責任來確認成本發生的歸屬，以達成本控制的目的。

責任會計制度是以中心觀念為基礎架構，在一個組織內凡能規劃、追蹤與控制成本或收入的單位，皆可以成為一個別的责任中心。Horngren et al. (1999) 認為在組織結構上，依功能及管理階層劃分，由下往上層層負責。而績效之衡量，則由上往下一一評估。整個組織好比一團隊，各個責任中心皆能各盡其責，而整體上可說是朝向「全員經營」的理想境界。責任中心一般可分為四種主要型態：

#### 一、成本中心 (Cost Center)：

此中心的特性以成本發生為主軸，無法產生任何收益，因此也僅對成本負

責。

## 二、收益中心(Revenue Center)：

凡具有收益功能之單位皆稱之。

## 三、利潤中心(Profit Center)：

所謂的利潤，是指收益減去成本，因此，此中心同時必須對其所產生之收益與成本負責。

## 四、投資中心(Investment Center)：

通常定位為一較高且有決策性的層級，規劃其下各中心的投資效益，因此其責任更是兼具成本、收益與投資。

在此不同特性中心之結構下，責任會計制度之設計，即是為了配合責任中心之推行，它著重於平日中心之績效彙總、編表乃至於最終產品--責任報告：按各責任中心主管負責之權限，搜集實際之投入與產出數，並與預計目標相較，列示於績效報告上，以顯示差異發生之所在，並以之考核管理人員之效率與效果，給予適當之獎懲。由於責任會計是架構在一由下往上的組織系統，因此愈往上之中心主管除對本身績效負責外，還要對其下屬負監督之責（杜榮瑞，1996）。因此所稱之績效衡量，可說是一種綜合績效。責任報告之另一大特色為「回饋功能」：定期對績效衡量結果找對策，隨時針對績效標準的合理性做檢討，並對未來之新策略做評估。Steinberg（2003）提到，適當的回饋紅利制度，尤其對高階管理人員提升團隊效率，有著直接且絕對正面的影響。

醫療成本在過去常不被重視甚或隱

藏的情形，近年來隨著醫療環境的改變，已逐漸成為醫療單位與學術界研討之主題。我國醫療院所在經營管理及操作策略上，除了維持高水準之服務品質外，更開始重視各部門績效，以因應市場之競爭力。行政院衛生署為改善醫療環境，提高績效，有效的抑制成本，節省支出，使資源達到最有效的運用，其中做法之一即是於民國八十六年起陸續針對當時的「省立」醫院（即現在之「署立」醫院）推動實施責任會計制度。將責任會計制度應用於醫院管理上，可說是將企業管理精神導入之一種做法。它擺脫了過去傳統會計只以決算為目的，相反的，在成本控制的過程中，同時搭配績效衡量為發展主軸。在一組織內，每一作業單位主管，事前皆能主動積極地規劃與制訂其負責之業務目標，進而採取最有效果及效率的方案，去獲得與利用有限的資源，來達成甚或超前其既定之使命。對醫院管理而言，建立一健全之會計制度，做全面性的追蹤與檢討，才足以持續而長久地面對挑戰。責任會計制度的實施，將會對院方工作人員帶來相當大的衝擊，但面對「前瞻性支付制度」的實施、醫院評鑑制度的落實辦理、以及多間署立醫院逐漸步向民營化之壓力下，醫院確實應思考責任會計制度的建立，以做為管理的方向。本研究之目的乃分為三部分：首先，參酌國內外醫療院所成功經驗，建置責任會計制度之標準推動流程；其次，依據此推動流程，設計混和式問卷及訪談調查，以進一步分析我國醫療院所近年來導入責任會計制度之成效及缺失；最後，依據調查結果，確認歸納出我國醫療院所在推動責任會計制度時之實務困難因素，以為今後各界之參考。

## 貳、醫院建立責任會計制度之標準推動流程

### 一、責任會計制度於醫院管理之重要性

Brooks, May and Mishra (2001) 認為責任中心制度的組織內在環境為：中心內的主管被賦予職權、加重責任、使其工作擴大、工作豐富，而成員也能得到更充分的參與及諮商的機會，加速總分目標之融合與企業使命之達成。因此，責任中心的建立對企業具有以下之貢獻：(1)減輕高層主管之負擔、(2)增加決策之正確與時效、(3)完善之意見溝通、(4)目標之融合、(5)產生激勵作用、(6)增進效率、以及(7)培養明日經理人才。

根據 Keegan (1994)、Morreim (2002)、與 Matthews (2003) 之調查，在美國醫院管理已逐漸導入責任會計，並以成本中心與利潤中心為主。而在台灣，許多的公立醫療院所在過去的醫院經營模式下，無論是醫師或是護理人員的觀念，常以為有病人即有收入，有收入即有利潤。品質、成本與績效始終都不是管理的重點。但近年來，由於部分財團法人及一些大型醫院在台灣各地興起了新建或改建醫院的風潮，醫療事業的不斷發展，更增加了市場的競爭性。因此，傳統上售價等於成本加利潤的觀念需要作大幅的修正，而應導向利潤等於售價減成本。而其中售價部分受制於中央健保局所實施之「前瞻性支付制度」的影響，無法依市場機能或競爭決策來操作。因此，要想保有甚至提高利潤，成本的追蹤與控制將成為所有醫療院所的管理重點 (Rivers and Patrick, 1999)。但過去在傳統的經營模式下，

成本多未能有效之控制。以目前多數之公立醫院其內部成本問題可歸納出以下之問題因素：

#### (一) 人為的因素：

醫護人員的成本觀念缺乏，由於工作繁重，無暇接受或吸收新的知識。而醫師流動率高，造成設備效益無法發揮。員工每日大都僅面對病患，因此並不瞭解其單位或組織目標為何，故而影響工作士氣。

#### (二) 制度的因素：

制度面上的困難點，可分為三方面：一為考核制度，由於考核的項目無法搭配最新的管理模式與精神，對外單位並無業績壓力以及對整體醫療院所之貢獻度概念；而對內的行政單位，在業務上亦不講究效率。二為預算編列制度，由於審查不確實，在編列上易流於例行化，而平日對成本的控制，無實際的審核與追蹤，故而造成嚴重的浪費。最後是獎勵制度的問題，傳統的方式是以考績加上年資，在考核制度不落實的情況下，獎勵制度是無法激勵經營績效的。

#### (三) 方法的因素：

人力配置不當，物品之採購與使用無妥善的管理，工作流程不順暢導致效果與效率上的不彰，因此造成人事與耗材上的浪費。

#### (四) 設備的因素：

針對重大設備之投資，事前未審慎評估其投資報酬率，而於採購後之人力訓練亦未能掌控，以致於專業人員一旦

流動，設備的使用無法充分發揮效益，甚至出現閒置及保養不善的情形（Horan and Goldstein, 1997）。

#### (五) 環境的因素：

對周遭市場的定位與競爭力缺乏關心。而財務資源的不足，延緩醫療院所內期待 e 化環境的進度。因此，醫療院所在提升經營績效上，困難重重。

綜合以上之因素，責任會計制度如能應用於醫院管理，則對於以上之傳統經營問題都將有所突破。在制度面上，權責中心之重新劃分，預算制度之審慎檢討，績效獎勵之落實等，都將不同與以往傳統之模式。而在控管功能上，定期之追蹤與評估，將大幅提昇整體之效率。在整體之經營績效上，不僅將提高全體員工之成本意識，更會帶動醫院之競爭力（長庚醫院，1996）。

## 二、醫院推動責任會計制度之前置作業

每一所醫院依據其創設年代的久遠，企業文化的差異，或是主管階級態度的不同，對實施責任會計的推行是否成功，具有極大的關鍵性。責任會計要能推行順利與徹底是需配合若干條件的，依台灣省立醫院醫療機構管理會計作業原則草案（1998）整理如下：

- (一) 確認並區分組織功能。
- (二) 依可行性、功能性及特性成立責任中心。
- (三) 明訂分權及授權之權限，並得到高階主管的認可支持。
- (四) 企業高層主管需能重視人的行為因

素。

- (五) 先建立成本會計制度，以瞭解各責任中心所發生的成本情形。
- (六) 彈性預算制度的建立與配合，以便階段性的檢討與改善。
- (七) 會計帳目處理電腦化。
- (八) 給予一般員工關於成本方面的充分教育訓練與持續的宣導。
- (九) 培養專業的財務分析人員。
- (十) 建立合理明確的獎勵制度，重視員工的努力，以使其能有適當的回饋。

其中在成立「責任中心」方面，醫院依組織架構及特性來決定不同之責任中心，但其先前條件是，各中心之主管對其部門內所發生的成本或收益能有控制權。這與過去醫師主管只需負責醫療服務的觀念是有很大的衝突的。責任中心之分類在醫院的運用上，與之前稍有差異，但其基本的理論，卻是相似的。依台灣省立醫院醫療機構管理會計作業原則草案（1998）及台灣省立豐原醫院之責任中心成本會計制度試行初報（1993），其分類如下：

#### 1. 成本中心（或稱非收益中心）：

無開單的收入，僅有成本的發生之單位即屬之。最常見的為行政支援部門。以成本細分法來分。就效率方面，將實際成本與該水準下之應耗成本相比較，至於效果方面，以實際量數與預計量數相衡量。

#### 2. 利潤中心（或稱收益中心）：

各科室具有開單收入的即屬之。但由於醫院內常發生病人轉診之問題，各科室內部往來的交易頗多，故有所謂內部轉撥計價的問題，因此必須建立合理的內部轉撥計價制度以達資源確實分配與績效的公正衡量。至於內部轉撥計價的方式可以成本、市價或部門間之協議作為依據。所謂利潤亦即指收益減去成本或是費用所產生之差價，因此，利潤中心的主管，其管理的重心為如何開發其收益，且於同時嚴控其成本，以追求最大的利潤值。

### 3. 半利潤中心（或稱半收益中心）：

此單位雖有收益之實之特性，但因為此收益之產生非此部門所能掌控，而是由他單位醫師之處方所產生。其主管所負之責任，基本上以成本的控制為主。之所以在名稱上做區分，是為了日後在績效報告彙總時，此中心之資料可分別做收益或成本的集中，可說是一種彈性的方式。其在處理成本分攤的問題上，張錫惠、周玲臺與黃毓玲（1996）及Lere and Colson（2002）認為半收益中心，會增加成本分攤之複雜性及醫院之行政成本，不能對成本分析有所助益。

### 4. 投資中心：

醫院內各科之規模不等，且隨著各醫院的地理位置與其發展重心之不同，故在投資策略上，各部門會有差異。有些部門利潤高，但相對地投資金額也大，所以必須藉由投資報酬率來決定其績效。在計算投資報酬率時，一般多會以資產之淨額為基礎。

## 三、推動責任會計制度之標準流程

實施責任會計制度，在初期的規劃階段，應依該醫院之條件，做詳盡的瞭解以設定進度與階段性目標。本研究依輔導某中區署立醫院之經驗（龐玉涓，2002），擬定其標準推動流程如圖1。

### （一）確立責任中心之劃分：

依醫院各部門之功能性及特性，確認各部門之責任中心歸屬，並依責任類別，重新劃分組織架構圖，以作為責任彙總之依據。

### （二）成立長期宣導小組：

在實施責任會計制度初期，各責任中心確認後，往往並不清楚此制度運作之方式，功能之發揮與目標之設定。因此需由一專責之宣導小組負責依階段性為各中心做相關之教育訓練。

### （三）確認成本與費用資料彙總之完整性：

過去大多數醫院，其財務報表之資料僅限於各單位的彙總，對於成本的問題也侷限於會計科目的加計。許多成本與費用之區分與建立並不完整，所以必須藉由此次實施責任會計制度之機會，將成本與費用建立一完整之資料庫。

### （四）成立協商小組：

由醫院內具有影響性或決策性之各中心部門主管參與，定期召開會議，不斷地進行協商、檢討與確認收益與成本相關問題。這其中可分為兩方面：

1. 訂定收益歸屬原則：如果是單純性的看診，則較易歸入其相關之科別，但如果是一個病例牽涉不同部門，又有

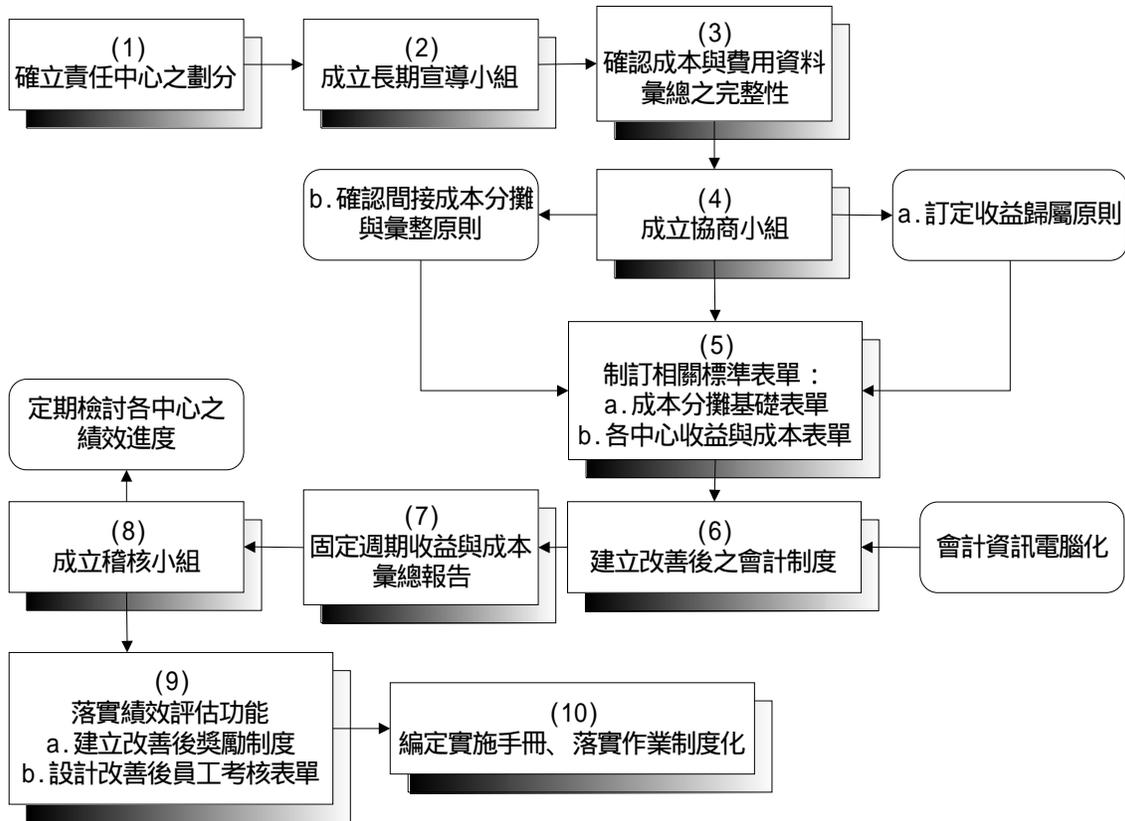


圖 1 責任會計制度推動流程

開刀、住院或其他複雜症狀，則需考慮部門間的轉撥計價問題，此問題需由事前的協商並確立原則。

2. 確認間接成本分攤與彙整之原則：所謂間接成本，是指與成本標的有關，但無法以經濟可行之方式追溯的成本。如水費、電費、廣告費、電話費、建築物修護費、建築物或設備之保險費、房屋折舊費等稱之。這些成本都需藉由成本中心小組成員，事前的充分協商，以達成分攤基礎的共識。

(五) 制訂相關標準表單：

明確之表單在實施的過程中，對資訊的傳達具有關鍵的時效性。具有功能特性的表單才可以完整呈現每一中心之績效成果，以作為日後遵行或檢討改善之依據。所謂相關之標準表單包括：

1. 成本分攤基礎表：依所共同協商之分攤原則制訂成本分攤基礎表，以作為日後遵行或檢討改善之依據。
2. 各中心之收益與成本表單：按照各中心所發生之收益與成本，訂定統一之各別成本表單，並附上之前所確立之預算金額與標準金額，以利於主管隨時之追蹤與檢討，並方便日後資料之

匯集。

(六) 建立改善後的會計制度：

在責任會計制度下的會計制度有別於傳統的模式，尤其對最後所展現之報表有不同之要求。因此，建立新的會計制度應考慮依據各責任中心之編制，設計新的會計科目代碼。另外，在建立新的會計制度的同時，電腦化的資訊處理是不可避免的。由於責任會計制度之彙總，好比一金字塔之模式，層層往上，且層層相關，必須依醫院之規模、組織部門與新的會計制度設計一能及時彙整資訊之會計軟體，方可達到事半功倍之效果。

(七) 定期做收益與成本之彙總報告：

責任會計最大之功能在於績效報告，而此績效報告必須是及時的、有效的、完整的，因此，各主管應明確的要求收益與成本彙總報告之完成，以落實其功能性並及時由稽核小組審視與追蹤其報告結果。

(八) 成立稽核小組：

在每一會計期間初期，審慎分析各責任中心之歷史資料，瞭解其單位未來之發展方式的可行性，以稽核其預算資料的適用性，並查詢同業間之平均情形，以訂定依標準金額，作為其收益或成本彈性調整之參考。並定期依據各中心所提之收益與成本彙總報告檢討其績效進度。

(九) 落實績效評估功能，建立新的獎勵制度：

績效評估是責任會計制度一重要功能，但相對的，合理之回饋亦是不可缺的。過去，多數醫院之傳統考核制度，無法激勵與鼓勵員工依其角色與專長對其組織單位做出貢獻。因此，應依各中心之功能特性設計可以激勵員工的獎勵政策與考核制度。

(十) 作業制度化：

經過長期之宣導、推行、檢討與改善後，將各中心之作業流程與標準制度化，並將結果編制實施手冊，定期修訂。

## 參、醫療院所實施責任會計制度之成效調查與分析

本章之重點，乃是針：(1)問卷與訪談調查之方法，(2)醫療院所之基本資料現況分析，(3)已實施責任會計制度醫療院所之成效分析，(4)尚未實施但考慮實施責任會計制度醫療院所之需求分析，以及(5)不考慮實施責任會計制度醫療院所之因素分析，等五大項目，進行詳細之探討。

### 一、調查方法

行政院衛生署於民國八十六年起，規劃於各署立醫院(當時之省立醫院)推動實施責任會計制度。因此，本章除分析署立醫院推動此制度之成效外，亦將部分市立及私立醫院列入調查範圍，以瞭解責任會計制度目前在台灣醫療院所之實施現況，以作為本研究於歸納責任

會計制度推動困難因素之依據。問卷調查之步驟如下：

(一) 確立問卷之對象：

問卷對象為署立、市立及私立三種類型醫院。病床數達六百以上之醫院皆列為樣本範圍，病床數六百以下之醫院，則只選取署立醫院，一百床以下規模之醫院，則不列入調查對象。總共問卷對象計 120 家。

(二) 設計問卷：

問卷內容（請參考附表）除基本資料，如成立時間、分佈區域、病床數、醫院類型與醫院級別外，另針對已實施責任會計制度之醫院與預計實施或不計劃實施責任會計制度之醫院分別設計問題。前者問題之目的為希望了解實施此制度後之成本、效益、獎勵制度之前後差異以及軟體搭配與實施所遭遇之困難等。後者則希望了解在實施前之迫切規劃項目及不計劃實施此制度之原因。

(三) 決定調查方法：

病床數達 600 床以上之醫院共計 77 間，由於較具規模，故直接以電話訪問做問卷調查，其餘之 43 間則以郵寄問卷方式完成。

(四) 資料分析：

問卷結果以 SPSS 統計軟體依問卷題型進行分析。問卷調查結果，回收問卷共計 69 間，回收率為 57.5%。其中有實施責任中心的有 35 間，沒有實施責任中心的有 34 間，其中 21 間已在規劃或考慮實施此制度，其餘 13 間則不考慮或不確定此制度之實施。

## 二、基本資料分析

基本資料分析係依據所有回收問卷之醫院的成立時間、分佈地區、病床數、醫院類型與醫院級別，做整體性之概況瞭解。在成立時間方面，大多數之醫院（36/69，即 52.2%）成立於民國 60 年以後，其次為成立於民國 38~60 年間（22/69，即 31.9%），但也有部分醫院具有悠久之歷史，成立於民國前（8/69，即 11.6%）（請見圖 2(a)）。在分佈地區方面，此次問卷回收的醫院多集中於北部與南部，共計 69.5%，再為中部（20.3%），醫院分佈最少之地區為東部，這顯然與人口密度與醫療資源之多寡有關（請見圖 2(b)）。在病床數方面，多數醫院擁有介於 400 至 600 之病床（28/69，即 40.6%），其次為具有 800 病床以上之醫院（18/69，即 26.1%），只有少數之醫院，其病床數少於 400。因此可以說本次問卷選取之醫院皆有一定之規模。在醫院類型方面，署立醫院佔 49.3%（34/69），市立醫院佔 15.9%（11/69），私立醫院佔 34.8%（24/69）。署立醫院之所以比例最高，與問卷對象確立時之考量有關，為瞭解行政院衛生署推行責任會計制度之成效，因此，在問卷挑選時納入了多數之署立醫院，至於私立醫院之所以亦佔有相當之比例，係因多數私立醫院較有一定之規模。最後在醫院級別部分，最多數之醫院為地區醫院（19/69，即 27.5%），而屬於地區醫院又同時為教學醫院者佔 21.7%（15/69），最少數之醫院為地區醫院佔 13.0%（9/69），這亦與之前的醫院規模有關。以下為單項詳細分析：

(一) 成立時間：

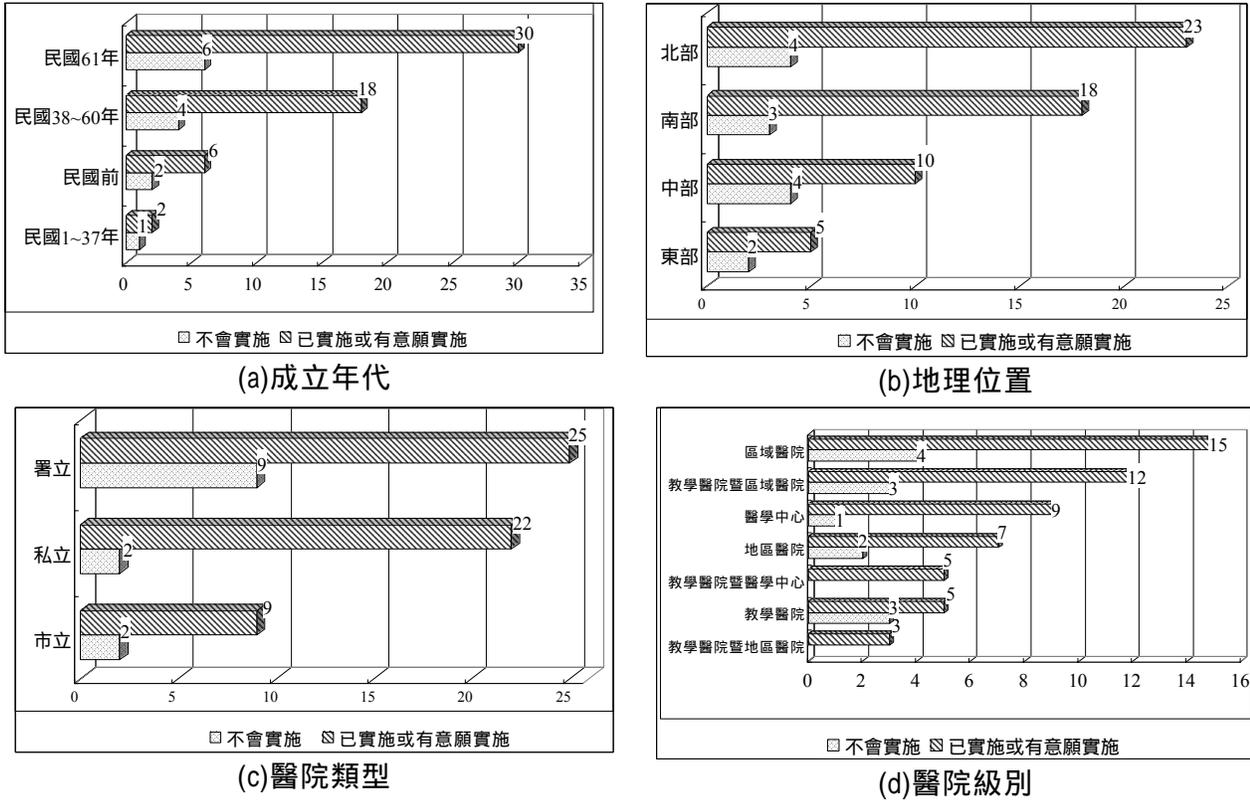


圖 2 影響實施責任會計制度因素分析

以變異數分析來檢定假設  $H_0$ ：醫院成立時間沒有影響責任會計制度的實施，顯著水準  $\alpha = 0.05$ ，所得出之  $p$  值為 0.381，大於 0.05，此結果說明了醫院之成立時間與是否實施責任會計制度是無絕對之關係的。

(二) 分佈地區

以變異數分析來檢定假設  $H_0$ ：醫院地區沒有影響責任會計制度的實施。所得出之  $p$  值為 0.539，大於 0.05，因此，地區性並不會影響醫院實施責任會計制度之決策。

(三) 病床數

另由變異數分析來檢定其實施關係， $H_0$ ：醫院之病床數多寡沒有影響責任會計制度的實施。所得之  $p$  值為 0.013，小於 0.05，也就是說醫院病床數多寡與是否實施責任會計制度有關係的。

(四) 醫院類型

責任會計制度最早即是由私立醫院發起實施，因此，在實施的比例上非常的高（請見圖 2(c)），而行政院衛生署由於近年來的積極推動，公立醫院在已實施或有意願實施此制度的比例上亦達八成。足見責任會計制度目前在台灣的

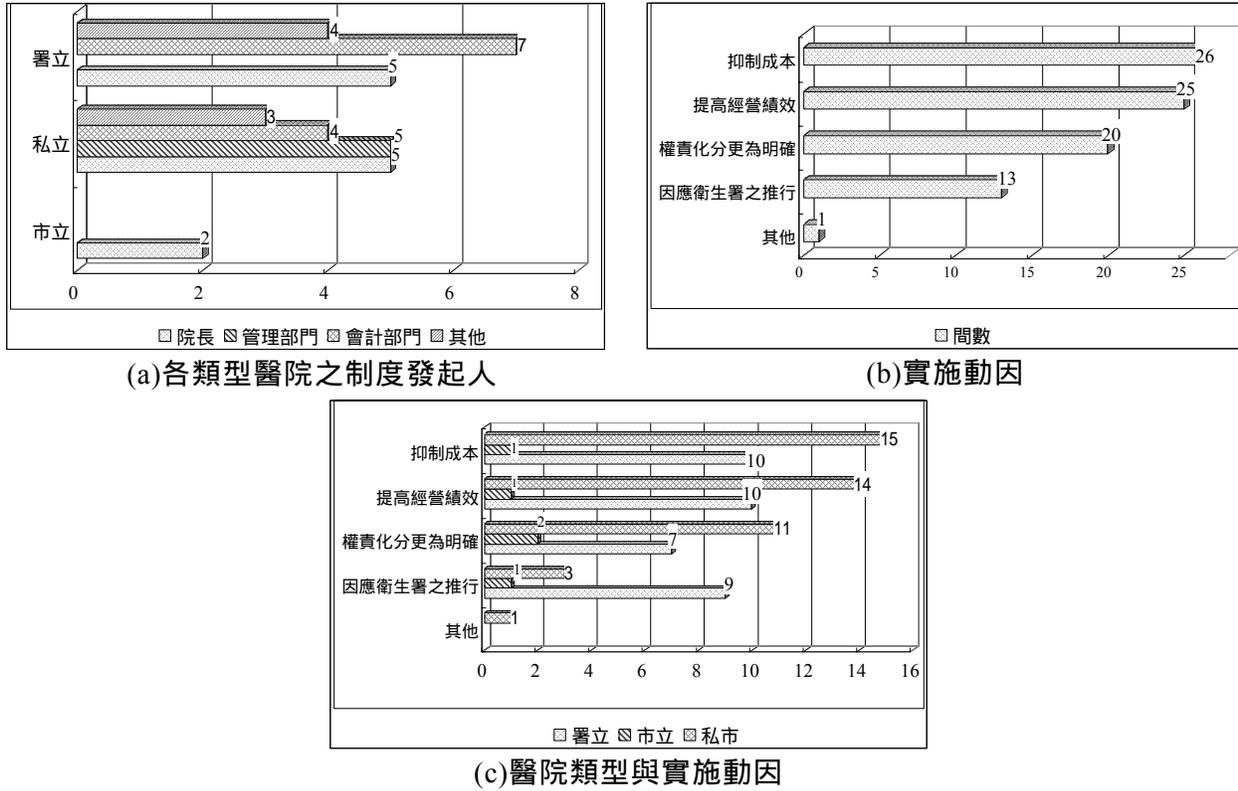


圖 3 推動責任會計制度動因分析

醫院管理上受到相當的重視。另以變異數分析來檢定其關係，設  $H_0$ ：醫院類型沒有影響責任會計制度的實施。所得  $p$  值為 0.012，小於 0.05，由此說明醫院之類型與是否實施責任會計制度是有關的。

(五) 醫院級別

由圖 2(d)得知，大多數級別實施此制度之情形非常接近，認為不會實施此制度的多為區域醫院與教學醫院，倒是較意外的是，有一間具醫學中心級別之醫院認為不會實施此制度。另由變異數分析來檢定其實施關係， $H_0$ ：醫院級別沒有影響責任會計制度的實施，所得之

$p$  值為 0.129，大於 0.05，也就是說醫院之級別不會影響責任會計制度之政策。

三、已實施責任會計制度醫療院所之成效分析

(一) 責任會計制度發起人與醫院類型之關係

由圖 3(a)得知，署立醫院中會計部門發起責任會計制度為多數，其次為院長。市立醫院皆由院長發起，而私立醫院由院長及管理部門發起之比例相當且佔多數。以目前公立醫院之組織架構來看，並無專門之管理部門及管理人才培訓，因此在推動此一管理會計制度時，

理所當然由會計部門執行，但由於會計部門在醫院內之層級定位與其較為傳統之專業知識，因此在推動此一制度時備嘗艱辛。反觀私立醫院，具有專業的管理團隊，針對醫院統籌研發與管理，在效果與效率上確實較具競爭性。

## (二) 推行責任會計制度之動因分析

問卷中共列五項推行責任會計制度之動因，可複選，經統計後，其排列順位依序為：(1)抑制成本，(2)提高經營績效，(3)使得權責劃分更為明確，(4)因應行政院衛生署之推行，(5)其他動因（請參見圖 3(b)）。其中，其他部分所列之動因為希望藉由此制度以瞭解各科別的損益情形與提升部門間之競爭性。

而如果將此推行動因與各類型醫院做一關係比較則發現（請參見圖 3(c)）：

1. 署立醫院實施責任會計制度之動因依序為：(1)抑制成本，(2)提高經營績效，(3)因應行政院衛生署之推行，(4)使得權責劃分更為明確。
2. 市立醫院實施責任會計制度之動因依序為：(1)使得權責劃分更為明確，(2)抑制成本，(3)提高經營績效，(4)因應行政院衛生署之推行，(5)其他。
3. 私立醫院實施責任會計制度之動因依序為：(1)抑制成本，(2)提高經營績效，(3)使得權責劃分更為明確，(4)因應行政院衛生署之推行，(5)其他。

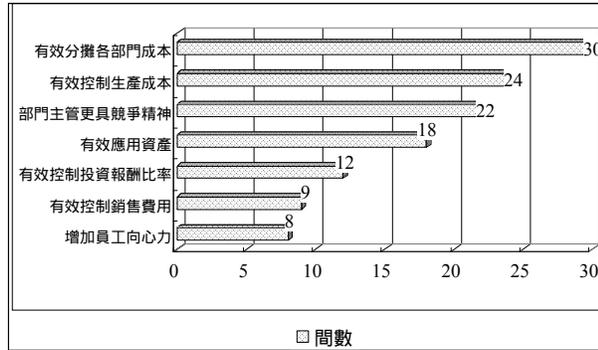
私立醫院一向注重成本與績效問題，由問卷結果更印證此一管理策略。而署立醫院在環境競爭的壓力下，亦朝

向此一方向改進，但由於身為公立醫院，上級政策的主導亦佔其實施動因相當高的比例。因此行政院衛生署在通盤協助公立醫院提升醫療品質，環境衛生與競爭力上扮演極重要的角色。

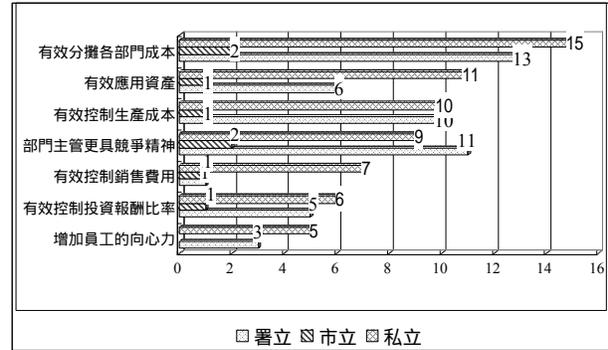
## (三) 實施責任會計制度後之效益

問卷中針對實施責任會計制度後之產生效益共列七項，可複選，經統計後依序為：(1)更有效且合理的將成本分攤於各部門，(2)有效控制生產成本，(3)使各部門主管更具競爭力，(4)充分使用資本，使資產達到最有效的應用，(5)有效控制投資資產的報酬比率，(6)有效控制行銷費用，(7)增加員工的向心力（請參見圖 4(a)）。而綜合將實施責任會計制度所產生效益與各類型醫院所做之關係比較則發現（請參見圖 4(b)）：

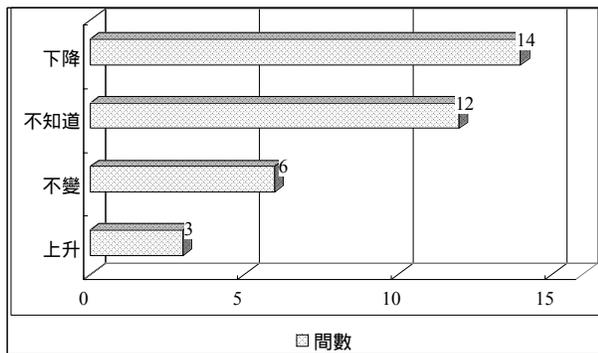
1. 署立醫院實施責任會計制度後產生之效益依序為：(1)更有效且合理的將成本分攤於各部門，(2)使各部門主管更具競爭力，(3)有效控制生產成本，(4)充分使用資本，使資產達到最有效的應用，(5)有效控制投資資產的報酬比率，(6)增加員工的向心力，(7)有效控制行銷費用。
2. 市立醫院實施責任會計制度後產生之效益依序為：(1)除了未列入增加員工的向心力外，(2)其餘所有的效益比例是相當的。
3. 私立醫院實施責任會計制度後產生之效益依序為：(1)更有效且合理的將成本分攤於各部門，(2)有效控制生產成本，(3)充分使用資本，使資產達到最有效的應用，(4)使各部門主管更具競



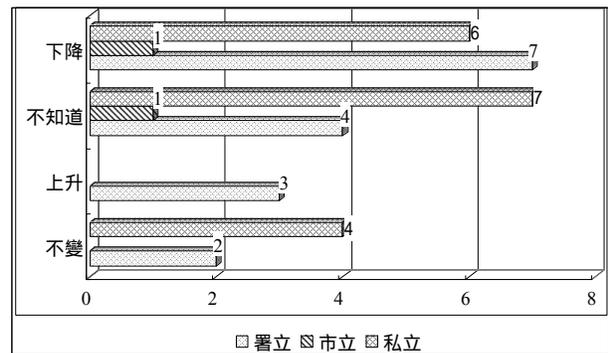
(a) 效益分析



(b) 醫院類型與效益分析



(c) 成本變化趨勢



(d) 醫院類型與成本變化趨勢

圖 4 實施責任會計制度成本與效益分析

爭精神，(5)有效控制行銷費用，(6)有效控制投資資產的報酬比率，(7)增加員工的向心力。

綜合看來，責任會計制度中較困難的關鍵—成本的分攤，其效益已獲得各型醫院的認同，因此相對對成本控制的警覺性亦提高。另對各資產設備的使用也會充分控制，不似以往過渡浪費耗材或閒置資產的情形。至於各部門主管之競爭力部分，由於公立醫院此制度之推行，多由院長主導，因此，各部門主管在推行與實施過程皆較投入，所以在效益上較顯著。但值得注意的是增加員工的向心力的部分皆列各型醫院之最末，本研究之前於輔導某署立醫院推行此制

度時，即明顯感受到員工對此新制度有適應之問題，尤其對成本的控制備感壓力，因而間接影響對醫院之向心力。此現象隨著制度的穩定上軌，或可有改善，但根本之計在於落實獎勵制度，方可提升士氣。

(四) 成本的變化

成本的變化是指實施責任會計制度前後所產生之成本變化情形，分為上升、下降、不變與可能因某些因素而無法得知。由圖 4(c)得知，實施責任會計制度後，總成本下降的醫院為多數，佔 14/35，40%。而不清楚其成本的效益者則約佔 12/35，34.3%之多。

另將成本的變化與醫院類型之關係做比較後則發現：署立醫院在實施責任會計制度後，約一半的醫院皆產生了成本下降的效益，而其中約五分之一的署立醫院，其成本反而上升。而市立醫院實施的結果，成本下降與尚未計算結果的各佔一半。私立醫院方面，約三分之一成本下降，四分之一成本維持不變，其餘則尚不清楚成本的變化（請參見圖 4(d)）。由數據看來，達到成本下降之目標者佔多數，但不清楚成本情形者，亦有相當比例。因此不論公私立醫院將成本效益之結果訊息及時傳送方面，應加強檢討。此問題或許與會計制度軟體之設計有關，亦或許與全院電腦化後之資訊整合有關。

#### (五) 責任中心之劃分情形

一般的企業組織，依其部門特性分為成本中心（亦稱非收益中心）、收益中心、利潤中心與投資中心。有些醫院會將收益中心又分為一般之收益中心與半收益中心，但近來部分學者在推動作業基礎成本制以分攤成本時發現，半收益中心的存在，徒增成本分攤之複雜性及醫院之行政成本，並未對成本分析有所助益，因此，本問卷只以基本之四中心為編制基礎。由圖 5(a)看來，醫院在實施責任會計制度之初，多以成本中心及收益中心為主，其次為利潤中心，較少的醫院會設立投資中心。

將責任中心的劃分與醫院類型做一關係比較則發現（請參見圖 5(b)）：

1. 在責任中心的劃分上，署立醫院大多同時成立成本中心與收益中心，僅有

少數醫院會設利潤中心，而未有一間署立醫院設立投資中心。

2. 市立醫院之情形與署立醫院相似，但有一間市立醫院有設立投資中心。
3. 私立醫院除了重視基本之成本與收益中心外，對中、長程之利潤與投資中心的設立較能落實。

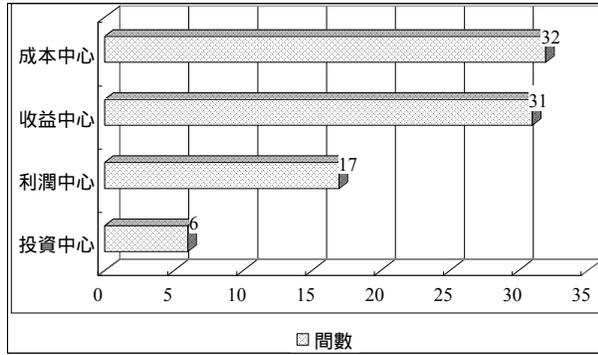
由於公立醫院的資金來源來自政府，因此，對營運之績效壓力不如私立醫院，尤其在資產投資的運用上，較不會確實評估其投資報酬率。本研究之前的輔導案例中，資產設備的閒置是常發生的事。而私立醫院在劃分責任中心上，除了成本與收益中心外，亦有相當的比例醫院成立利潤中心與投資中心。足見公立醫院在現階段只著重成本與收益，而私立醫院在責任會計制度整體的實施上較具長遠的考量。

#### (六) 間接成本分攤之基礎

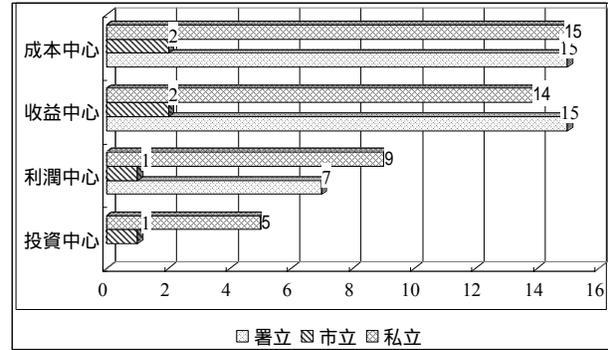
各醫院在設立成本中心時較易引起部門之間的爭議問題即為間接成本之分攤基礎。這將關係到未來各部門之績效。本次調查的結果發現（請參見圖 5(c)），多數的醫院以工作時間或服務量為分攤基礎較多，其次為收益與病人數，再就是以設備的性質來評估，少部分選其他者則為建築物之坪數，實際使用比例（如將各部門或病房設立獨立之水電表等）。

費用分攤基礎與醫院類型之關係比較（請參見圖 5(d)）：

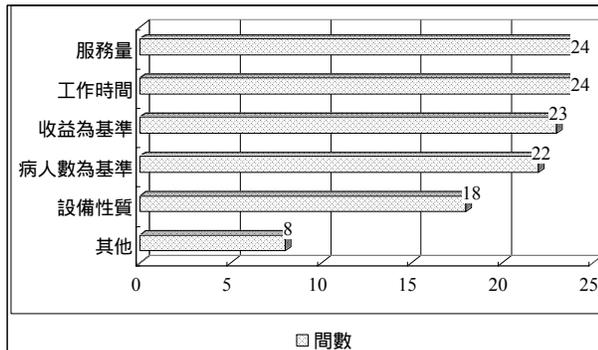
1. 署立醫院：(1)收益，(2)工作時間，



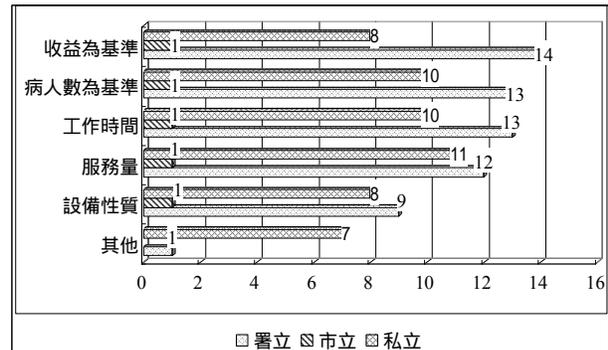
(a) 責任中心制度劃分



(b) 責任中心與醫院類型分析



(c) 費用分攤基準



(d) 費用分攤基準與醫院類型分析

圖 5 實施責任會計制度成本與效益分析

病人數，(3)服務量，(4)設備性質，(5)其他。

- 市立醫院：所有之可能分攤基礎被圈選之比例相當。
- 私立醫院：(1)服務量，(2)工作時間，病人數，(3)設備性質，收益，(4)其他。

各醫院在分攤間接費用時，署立醫院較多會以收益金額之比例，作為大多數間接費用之分攤基礎，其次為工作時間與病人數。之所以如此，或許由於署立醫院此制度的負責單位為會計室，對會計室而言，以收益金額做為分攤基礎，作業上較簡易，但收益的高低，綜

合了市場的需求，技術的難易，設備成本等多項因素，與實際間接成本的投入並不具絕對的相關性。而私立醫院則較普遍以服務量作為分攤基礎，其次為工作時間及病人數，除此外相當多的私立醫院亦考量了其他因素，如使用坪數、實際使用量等。這與私立醫院在管理技術上重視投入與產出之關係是有相關的。

(七) 以電腦化協助建立制度，其軟體之來源

實施責任會計制度之過程中，以電腦軟體協助資料的彙整與績效的追蹤是極重要的。由圖 6(a)可看出，目前自行

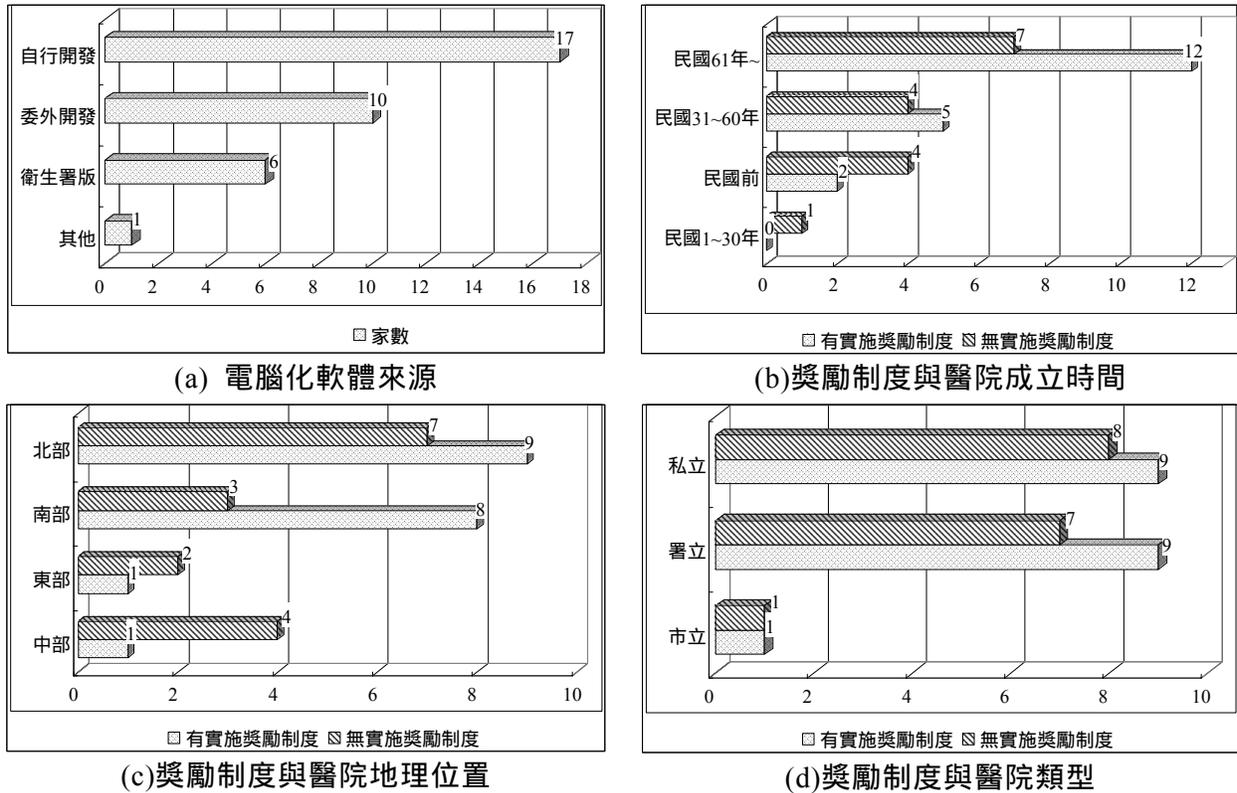


圖 6 電腦化與獎勵制度分析

開發軟體的醫院居多，其次為委外開發，再來是由行政院衛生署提供。另外利用變異數分析以瞭解軟體來源與醫院類型之關係：假設  $H_0$ ：醫院類型沒有影響軟體來源。顯著水準  $\alpha$  設為 0.05，則所得之  $p$  為 0.013 小於 0.05，因此，醫院類型與使用軟體之來源是有影響力的。關於此點，行政院衛生署於八十六年起即規劃責任會計制度之軟體，以提供署立醫院使用，因此，多數之署立醫院皆使用衛生署版，但由於此軟體仍處於初期階段，有部分署立醫院對其設計之周密性，仍有不同之看法。而其他設有醫學中心之醫院，多數是自行研發適合其組織規模之軟體。

#### (八) 實施獎勵制度之情形

1. 以成立時間分析：圖 6(b)顯示，成立期間愈短之醫院，其實施獎勵制度之比例較高。而歷史愈久之醫院，會實施獎勵制度之比例甚低，足見成立年數會影響管理的理念。
2. 以地區分佈分析：圖 6(c)顯示，北部醫院實施獎勵制度的間數最多，但無相關獎勵制度之比例亦不少。反倒是南部醫院在實施獎勵制度之比例上較好。另外值得注意的是，中部與東部之醫院，無獎勵制度的醫院比例竟高於有獎勵制度之醫院。此點，或許值得相關單位在檢討此制度時注意的地

方。

3. 以醫院類型分析：圖 6(d)顯示，公私立醫院在有無實施獎勵制度之比例非常相近，但仍以私立醫院居多。而實施責任會計制度要能落實，以績效考核來追蹤是一關鍵，但若無搭配獎勵制度作為誘因，則功能上必打折扣。本研究之前在輔導署立醫院設立責任會計制度時，注意到多所署立醫院之獎勵制度仍停留於傳統之模式，以出勤記錄及與同事間相處情形等方式評量，對於個人對部門或醫院整體之貢獻完全無法掌握。因為無合理且激勵功能之獎勵制度，無論醫院實施任何新的制度，在配合度上則有待檢討。因此，目前多數醫院在建立具體之獎勵制度上，仍有加強與改善之空間。

#### (九) 實施責任會計制度所遭遇之困難

本問題之選項為複選，其所呈現之結果，其順序為（請參見圖 7(a)）：(1) 權責劃分不明確，(2) 無足夠之管理人才，(3) 無困難，(4) 其他，(5) 員工配合度不夠，(6) 資金遭遇困難，(7) 無時間作教育訓練。另其他之意見為：協商困難，電腦化後各部門問題不一，與主管和員工溝通上的困難，及因為此制度之實施，使聘請醫師變的較不容易等。

而所遭遇困難與各類型醫院之關係為（請參見圖 7(b)）：

1. 署立醫院所遭遇之困難依序為：(1) 無足夠之管理人才，(2) 權責劃分不明確，(3) 員工配合度不夠與其他，(4) 無困難，(5) 資金遭遇困難與無時間作教育訓練。

2. 市立醫院所遭遇之困難：權責劃分不明確與無困難相當。

3. 私立醫院所遭遇之困難依序為：(1) 權責劃分不明確，(2) 無困難，(3) 其他，(4) 無足夠之管理人才、資金遭遇困難與員工配合度不夠，(5) 無時間作教育訓練。

公立醫院對專業之管理人才，一向是非常缺乏的，因此少見有公立醫院會單獨成立管理部門。而醫院內之員工多為公務員，也只對其專門技術負責。因此，一旦出現整合性的政策時，配合度往往成為問題。而私立醫院，管理人才一向不是問題，而員工的聘僱是合約制，因此對上層政策多會配合。

#### (十) 持續改善及擴大此制度之可能性

由圖 7(c)之統計，所有目前在推動此制度之醫院，29/35 即 82.9%之醫院會持續推動此制度，而 6/35 即 17.1%之醫院仍未確定，其不確定之原因為：(1) 目前仍在評估實施效益，(2) 視財務狀況來決定，(3) 看上層之政策決定。由此看來，大多數之醫院對實施責任會計制度是持正面的看法。

#### 四、尚未實施但考慮實施責任會計制度醫療院所之需求分析

尚未實施但考慮實施責任會計制度之醫院，以地區來看仍多集中於北部、南部與中部，而東部醫院則為不考慮或尚不知道。而以醫院類型來看，未來會考慮實施責任會計制度之醫院多為公立醫院，這與之前基本資料分析時顯示，署立醫院較多尚未實施此制度有關。而

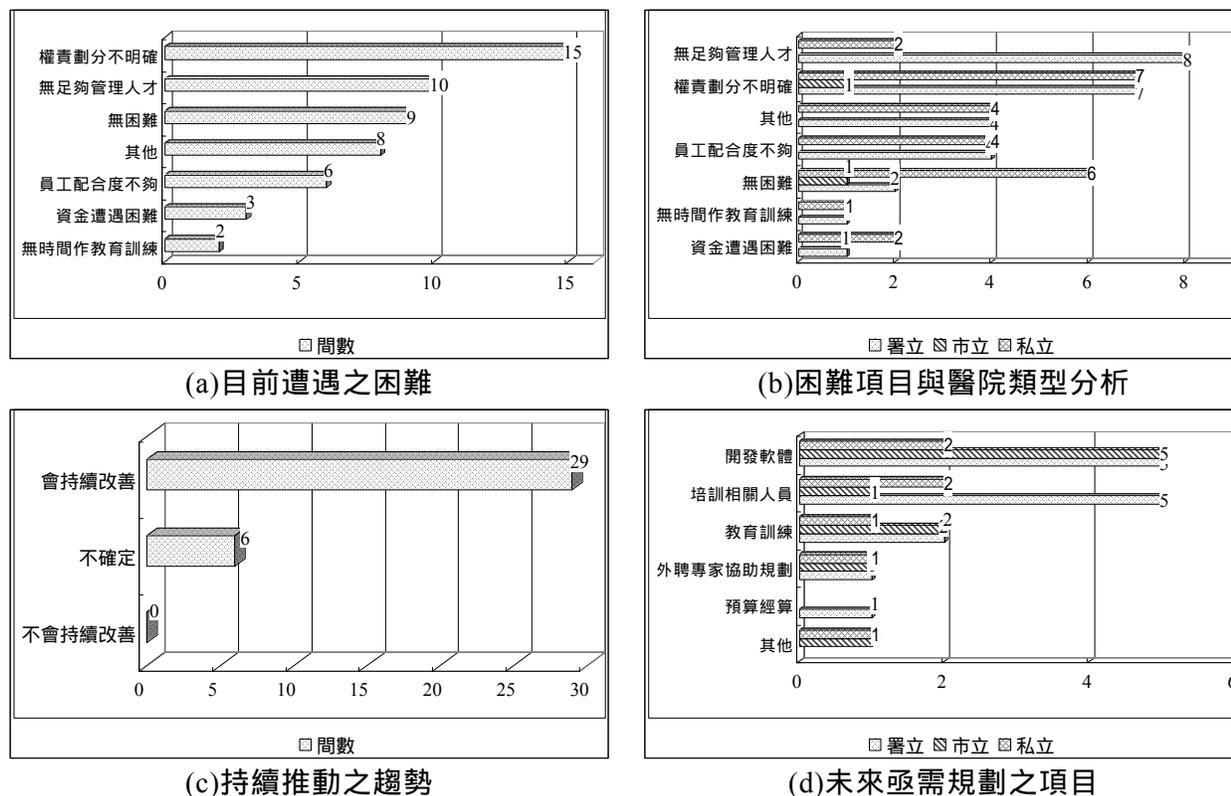


圖 7 困難度與未來需求項目分析

市立醫院在此次的調查中，總共的樣本數為 11 間，已實施的 2 間，尚未實施的有 9 間，其中 7 間在未來考慮實施，足見此制度在市立醫院的推行與認同，步調上較慢。

至於實施此制度之預計時間，本題為開放式的問題，所彙總之資料結果為：(1)不確定，(2)一年內，(3)待整合完就實施，(4)視預算決定，(5)三至五年，(6)軟體開發完再實施，(7)待成本會計制度發佈再實施。

另外在實施責任會計制度前最迫切之規劃方面，其與各類型醫院之關係為（請參見圖 7(d)）：

- 一、署立醫院之規劃迫切性依序為：培訓相關人員與開發軟體、教育訓練、預算經費與外聘專家協助規劃。
- 二、市立醫院之規劃迫切性依序為：開發軟體、教育訓練、外聘專家協助規劃、培訓相關人員與其他。
- 三、私立醫院之規劃迫切性依序為：培訓相關人員與開發軟體、外聘專家協助規劃、教育訓練與其他。

由此綜合看來，培訓相關人員與開發軟體是大多數醫院最迫切要完成的工作。

## 五、不考慮實施責任會計制度醫療院所之因素分析

完全不考慮實施責任會計制度之地區以東部比例最高，次為中部。另中部地區除一間不考慮實施此制度外，其餘皆持觀望態度。整體看來，中部及東部地區之醫院對實施責任會計制度之觀念與配合度上較弱。另以醫院型態分析，完全不考慮實施責任會計制度之醫院全為署立醫院，而不確定者亦多為署立醫院。本調查之樣本中，六百床以下多為署立醫院，而之前之變異數分析結果即顯示病床之多寡會影響是否實施責任會計制度。但整體而言，公立醫院在推動責任會計制度之前瞻性上仍值得努力。至於不考慮實施之彙整原因為：估計成本可能相差不大，無管理專才，資金預算不足，相關資料建立困難。

## 肆、推動責任會計制度於實務上之困難因素探討

### 一、客觀因素整理與分析

目前在台灣，私立醫院實施責任會計制度已行之有年，而公立醫院自民國八十七年起陸續推動迄今，亦已逐漸獲得認同。本研究經問卷調查分析後發現，大多數之醫院皆已實施或有意願實施此制度，其中又以較新、北部及、私立醫院之比例居多。已實施責任會計制度但對未來是否持續此制度不確定之醫院，其決定因素為財務狀況的允許與上級政策的方向。尚未實施責任會計制度但考慮實施之醫院在比例上以市立醫院居多，而在實施前最迫切之規劃多以培訓相關人員與開發軟體為主。而不考慮

實施此制度之原因為管理人才的缺乏，資金預算不足及資料建立的困難。另經過變異數分析後，病床數的多少（亦即規模之大小）及醫院之類型（即署立、市立、私立）會影響此制度的實施。而成立時間的長久、地區分佈及醫院級數則不會影響實施此制度的決策。

針對已實施責任會計制度之醫院的情形可歸納為以下幾點：

- (一) 責任會計制度之推動，除了院長為主導人外，公立醫院多由會計室負責，而私立醫院則由管理部門負責。因此，在制度之持續性與整體之管理效率上，以私立醫院較佳。
- (二) 在責任中心的劃分上，仍多停留於成本中心與收益中心，只有部分私立醫院已延伸到利潤中心與投資中心。
- (三) 多數醫院之推動動因以成本控制為主要因素，而在實施效益上則以能有效且合理分攤成本為主。而在分攤之過程上多以工作時間、服務量或收益為基礎。
- (四) 在實施責任會計制度後之成本表現上，約近半數醫院認為成本已達下降之目標，但亦有約34%之醫院未追蹤此方面之成效。
- (五) 制度電腦化所使用之軟體仍以自行開發為主，醫院的類型會影響電腦軟體的投資意願、金額與開發來源。目前公立醫院多使用衛生署版，而私立醫院，尤其是醫學中心多傾向自行研發。
- (六) 獎勵制度的實施以北部、成立期間

較短及私立醫院較能落實。

(七) 在實施的過程中所遭遇的困難以權

責劃分不明確、無足夠管理人才為較多數。有權責劃分不明確之問題的醫院公私立之比例相當且多屬大型醫院。因此，組織的複雜性會影響實施此制度之流暢性。而在管理人才方面，會遭遇問題的多為公立醫院，這與公立醫院多未設立專責管理部門有關。

(八) 對此制度之未來性，82.9%之醫院確定會持續推動，而其餘則不確定。

## 二、主觀推動困難因素分析

責任會計制度的實施，無論對醫院的管理階層或是員工都帶來相當大的衝擊與不適應。尤其在成本觀念的建立上，更需有更多的投入與規劃。本研究調查結果顯示，不論是因為醫療環境競爭壓力之因素或是行政院衛生署之政策主導，責任會計制度在台灣多數醫院的實施已逐漸成為趨勢，但在實施的過程中，卻有部分問題是需要再提出探討的：

(一) 組織文化的重整：

醫院要能有效推動責任會計制度，人、制度與管理文化是關鍵因素。醫院之領導人與管理階層應確實檢視此制度為醫院所帶來之院景，而非只是依循上級指示。在確立推動方向之同時，亦應深入瞭解內部之組織文化，減少推動政策之阻力，提升組織效能。在責任中心之劃分上，將醫院之組織特性做階段性之規劃，確實依實施進度與檢討效益循

序發展至利潤中心與投資中心，如此才能落實利潤之提升與投資效益之檢討目標。

(二) 分權與授權制度的建立：

責任會計制度是一種分工制度，藉

由分工合作之方式，由不同之中心，各自經由授權及賦予責任。除了各自監督及控制各自中心之績效外，亦需顧及整體組織的共同目標。其中所謂之授權並非完全的放權，而是事前經由實務的協商，依據需要性，由上往下授與決策之權利，其過程包括工作的指定分配，作業流程的簡化，各自中心內決策的權利，並要求其對決策結果負責。本研究調查結果中，在實施此制度所遭遇之困難中，權責劃分不明確的問題，在重新檢視分權與授權制度後，應有明顯之改善。各中心主管在其權限內，可有更多的發展空間，在工作的處理上，將更具效率。因此，在實施責任會計的初期，醫院院長與各高層主管需有相當層度的溝通。

(三) 落實可控制性成本之分攤：

在評估各責任中心之績效時，是指其中心內所產生之「可控制」成本而言。所謂可控制即是指管理者對某些收益、成本、費用與資金之來源具影響力。換句話說，在中心內，管理者如對材料及勞務之取得或耗用，具有充分之控制權，則應對該收益之開發，資金之使用或是成本之發生負完全之責任。在做績效衡量報告時更需去除所有不可控制之成本。所謂可控制性與不可控制性成本請參考表 2。確立可控制性成本後，再就是將其中間接成本之做合理之

表 2 醫院成本的可控制性與不可控制性之分類

(1) 可控制成本：				
分攤員工保險費	臨時人員薪資	設備折舊	報章雜誌	郵電費
正式人員薪資	專業服務費	機器租金	旅運費	津貼
加班逾時費	公共關係費	講課終點	研究費	藥品
不休假出勤加班費及加給工資		用品消耗	值班費	其他
建築物與設備之修護費		印刷裝訂與廣告費		
(2) 不可控制成本：				
住院醫師伙食費	建築物折舊	空調費	福利金	會費
退休及恤償金	考核獎金	保險費	清潔費	規費
消費與行為稅	損失賠償	提繳費	水電費	其他

資料來源：(龐玉涓, 1999)

分攤。所謂分攤，就必需有分攤基礎，而每一醫院之作業方式不一，且在認知上會有差異，而員工之諧和度亦有不同，因此，較有效率之方式為成立成本中心小組，以院長為發起人，其成員小組為較可能有爭議或衝突之中心主管。定期開會協商與檢討，方可將分攤的方式合理化與透明化。本研究調查之結果顯示多數之醫院目前多以工作時間、服務量與收益作為分攤基礎。這類資料在收集上較簡易，但是否符合每一中心之作業特性則仍應深入檢討。目前多篇文章建議醫院應採用作業基礎成本制來分攤間接成本 (Gabram & Mendola 1997, Cokins 2000)，但動因的確立則為一大挑戰。如能突破此問題，則成本之分攤較合理而公正。

#### (四) 制度電腦化之迫切性：

實施責任會計制度雖然協助多所醫院達到降低成本之目標。但仍有多所醫院對成本問題未能掌握，究其因為軟體的搭配未能正確且及時地提供相關資訊給管理當局追蹤與檢視。本研究調查之

結果顯示多所署立醫院對目前所採用之軟體之穩定性與完整性仍不盡滿意。實施成效較佳之醫院較傾向自行研發適用之軟體。這問題因牽涉到經費的預算，也是目前多間醫院尚未實施此制度的原因之一。但欲使此制度上軌道，資訊電腦化以提供控制報告是絕對必要且迫切的。

#### (五) 獎勵制度之重新建立：

根據 Sear (1991) 及 Steinberg (2003) 之調查，國外醫院使用獎勵制度的普遍性依醫院的型態而有所不同。營利醫院 65%，非營利醫院 51%，宗教性醫院 52%，政府機構 29% 有建立獎勵制度。而獎勵方式有盈餘分配 12%，團體獎勵 27%，技術依據 12% 與其他。不論任何型態的獎勵計畫，不僅可以加強個別員工或團體之表現，且可以改變整個組織文化。台灣目前已實施責任會計制度的醫院，其在獎勵制度的落實，除了私立醫院較無包袱外，多數之公立醫院都仍停留在公務員之考績制度，與實質之工作表現與對部門或整體醫院之貢

獻度無太大之關連性。而責任會計制度是依各中心之特性設計，進而考核其績效。因此如無相對合理之獎勵制度呼應，則此制度之效果與效率必大打則扣。近年來，多間企業在推行的「平衡計分卡」之實施，將企業之願景配展到事業群體上，設計績效指標，進而架構於員工之績效考核上，不失為醫院未來在落實獎勵制度時之考量。

#### (六) 長期宣導之必要性：

許多政策的實施，如果沒有制度化，必不會徹底。而在制度化的過程中，持續的宣導是非常有必要性的。本研究之前對兩所省立醫院員工進行成本觀念之調查發現，大多數之員工，對基本之成本認知，甚或所謂的責任中心制，皆是一知半解，工作的推動，往往需由會計室緩動而吃力的承擔。事實上，醫院各部門幾乎每日皆處於忙碌的階段，除了定期之教育訓練外，院方更應考慮依個別中心之時間與需求做完整之規劃，必要時，更應組織一宣導小組，採漸進式之方式長期宣導。如此，責任會計制度之實施方可事半功倍。

## 伍、結論與建議

責任會計制度之應用於醫院管理，對於醫院（尤其是公立醫院）之經營理念、管理技術、組織架構、會計制度以及獎勵文化都將帶來相當之衝擊。但面對醫療環境競爭的壓力，國民對醫療品質的重視，以及中央健保局前瞻性支付制度的實施，責任會計制度應用於醫院管理已成為一趨勢。它將企業管理精神導入醫療院所，在成本控制的過程中，

同時搭配績效衡量為發展主軸，每一作業單位主管，事前皆能主動積極地規劃與制訂其負責之醫院發展目標，進而採取最有效果及效率的方案，去獲得與利用有限的資源，來達成甚或超前其既定之使命。我國目前一些大型醫院如長庚醫院與台大醫院等皆為實施責任會計制度的先鋒，其對於提升醫療與服務品質、控制與抑減成本、有效的應用資源與加強績效等問題上，確實發揮了其功能。

綜合本研究之問卷調查結果來看，台灣醫院普遍實施責任會計制度已進入一新的里程碑。私立醫院由於建立此一制度已有一段時日，因此在制度化上較能落實。但對大多數公立醫院來說，因為起步不久，加上長久以來之文化包袱，要確實制度化，則仍有許多努力之空間。在此針對之前之困難因素分析部分提出整體之建議：(1)管理技術之革新：每年定期規劃相關管理資訊研習計畫，確實宣示醫院之願景與價值與共同努力之階段性目標。(2)落實組織文化的重整：隨時要跟上環境的改變，教育員工拋棄公務員的心態，隨時有危機意識。(3)分權、授權制度之建立：責任會計制度之大環境一定要搭配院方之充分授權與區分責任，才有努力與競爭之空間。(4)定期檢討與確認可控制性成本之分攤：可控制性成本之分攤需要部門間藉由定期之成本小組長期追蹤與研討使更合理化，也因此避免部門間之不和諧與做為不配合之藉口。(5)成立專責之管理單位：目前公立醫院多由會計室主導推動此一制度，在管理的專業領域上則稍嫌不足，如能培訓專業管理人才搭配會計室之作業，以漸進式之方式長期經營與監督此一制度，相信責任會計制度應

用於醫院管理必能為醫院帶來相當之競爭力。(6)預算制度之配合：許多公立醫療院所之所以在推動此制度之不延續或感無力之原因，多歸咎於成本因素。而事實上許多公立醫療院所在做年度預算時，責任會計制度實施只做為計畫案處理，而未有針對長期推展之配套考量，因此在問卷中許多困難因素，如資金不足，制度未電腦化，無管理人才等皆因預算無階段性規劃導致。(7)獎勵制度之重新設計：再完美之責任會計制度，如沒有獎勵制度作最後之支撐，皆難以持續。目前多所醫療院所之獎勵制度多仍延續傳統模式，也因此較無法長期帶動全員經營之理念。公立醫院之員工多屬公務員，在考績的評量上並未設計出個人對中心績效的貢獻，這或許是影響責任會計制度成敗之重要關鍵。因此，本研究之後續除了持續觀察責任會計制度應用於醫院管理之落實性外，在績效評估方面也應做相關之研究與探討，以配合責任會計制度實施之完整性。

## 參考文獻

### 一、中文部分

1. 台灣省政府衛生處(1998,5), 台灣省立醫療機構管理會計作業原則(草案), 5~7。
2. 台灣省立豐原醫院(1993), 責任中心成本會計制度試行初報。
3. 杜榮瑞(1996), 責任中心之理論、問題與實務, 會計研究月刊, 127, 16~18。

4. 李麗娟(1997,11), 論病例計酬的費用申報須知, 全民健康保險, 17~19。
5. 長庚醫院(1996), 長庚醫院責任中心制度。
6. 張錫惠、周玲臺與黃毓玲(1996), 淺談醫院成本分攤制度, 會計研究月刊, 130, 62~68。
7. 龐玉涓(1999,5), 責任會計於醫院之應用, 第十四屆全國技術及職業教育研討會論文集。
8. 龐玉涓(2002,12), 公立醫療院所責任會計制度之建立—以署立中興醫院產學合作案為例, 2002 教育部區域產學合作成果展示暨發表會。

### 二、英文部分

1. Berman, P. (1999). What can the U.S. learn from national health accounting elsewhere?. Health Care Financing Review, 21(2), 47-64.
2. Brooks, R. M., May, D. O., & Mishra, C. S. (2001). The performance of firms before and after they adopt accounting-based performance plans. Quarterly Review of Economics and Finance, 41(2), 205-223.
3. Cokins, G. (2000). Overcoming the obstacles to implementing activity based costing. Banks Accounting and Financing, 14(1), pp. 47-53.
4. Gabram, S. G. A., & Mendola, R. A. (1997). Why activity-based costing works? Physician Executives, 23(6), 31-37.

5. Horan, D., & Goldstein, M. (1997). Cost accounting for long term care facilities. CPA Journal, 67(10), 62-65.
6. Horngren, C. T., Foster, G., & Datar, S. M. (1999). Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 10th Edition, NJ: Prentice Hall, Englewood.
7. Keegan, A. J. (1994). Hospitals become cost centers in managed care scenario. Healthcare Financial Management, 8, 36-40.
8. Lambert, R. A., & Larcker, D. F. (1995). The perspective payment system, hospital efficiency, and compensation contracts for senior-level hospital administrators. Journal of Accounting and Public Policy, 14, 1-31.
9. Lere, J. C., & Colson, R. H. (2002). Selling activity-based costing. CPA Journal, 72(3), 54-55.
10. Matthews, T. (2003). Trends in medical cost control in the states. Journal of State Government, 76(2), 10-15.
11. Morreim, E. H. (2002). Battling for control of health care resources. Independent Review, 7(2), 237-253.
12. Rivers, B., & Patrick, A. (1999). Hospital Competitions in Major U.S. Metropolitan areas: An empirical evidence. Journal of Socio-Economics, 28(5), 597-607.
13. Sear, A. M. (1991). Comparison of efficiency and profitability of investor-owned multi-hospital systems with not-for-profit hospitals. Health Care Management, 16(2), 31-37.
14. Steinberg, J. (2003). Accounting changes for sales incentives cause restatements. CPA Journal, 73(6), 65-66.

2003年08月14日收稿

2003年08月18日初審

2003年10月30日接受

## 附件 「台灣醫院實施責任會計制度之現況調查與分析問卷」

問卷填寫人職稱：\_\_\_\_\_ 醫院名稱：\_\_\_\_\_ 編號：\_\_\_\_\_

1. 貴院成立於民國\_\_\_\_\_年。
2. 貴院位於台灣 1.北部 2.中部 3.南部 4.東部。
3. 貴院病床數約\_\_\_\_\_床。
4. 請問貴院係屬那一型醫院？ 1.省立 2.市立 3.私立
5. 請問貴院係何種性質之醫院？ 1.教學醫院 2.醫院中心 3.區域醫院 4.地區醫院
6. 請問貴院有無實施責任中心制度？ 1.有 2.目前沒有，正在籌備中 3.完全沒有  
**第六題若回答 1 者，請回答 7~22 題；若回答 2 或 3 者，請回答 23~26 題**
7. 請問貴院之責任中心制度是由何人發起？ 1.院長 2.管理部門 3.會計部門 4.其他\_\_\_\_\_(請加以說明)
8. 貴院實施責任中心制度之後總成本？1.提高，約\_\_\_% 2.下降，約\_\_\_% 3.不變 4.目前還不知道
9. 貴院實施責任中心制度之原因為何？(可複選) 1.抑制成本 2.提高經營績效 3.使得權責劃分更為明確 4.因應行政院衛生署之推行 5.其他\_\_\_\_\_(請加以說明)
10. 貴院實施責任中心制度後產生何種效益？(可複選) 1.增加員工的向心力 2.有效控制生產成本 3.有效控制行銷費用 4.更有效且合理的將成本分攤於各部門 5.有效控制投資資產的報酬比率 6.使各部門主管更具競爭精神 7.充分使用資本，使資產達到最有效的運用
11. 貴院之責任中心制度劃分為那些部門？1.成本中心 2.收益中心 3.利潤中心 4.投資中心
12. 貴院成本中心費用分攤基準是以？(可複選) 1.工作時間為基準 2.服務量為基準 3.設備性質來估計服務量為基準 4.收益為基準 5.病人數 6.其他\_\_\_\_\_(請加以說明)
13. 貴院是否有採用電腦化配合責任中心制度之推行？1.有 2.沒有  
**第十三題若回答 1 者，請回答 14~16 題；若回答 2 者，請回答 17 題**
14. 貴院實施電腦化配合責任中心制度之軟體來源？  
1.衛生署版本 2.自行委外開發 3.自行開發 4.其他\_\_\_\_\_(請加以說明)
15. 實施電腦化所使用軟體投資金額？1. 1~5 萬 2. 6~10 萬 3. 11~15 萬 4. 16~20 萬 5. 20 萬以上
16. 對所使用軟體的實用性與方便性感到？1.滿意 2.尚可 3.不滿意
17. 未實施電腦化的原因？(可複選) 1.經費不足 2.員工理念不夠 3.無時間訓練 4.因實施責任會計仍在測試階段，無必要電腦化 5.其他\_\_\_\_\_(請加以說明)
18. 貴院是否有依「責任中心制度」下之績效實施績效獎勵制度？  
1.有 2.沒有(答有者請回答 19 題，答沒有者請跳答 20 題)
19. 貴院是以何種方式獎勵員工？(可複選) 1.加薪 2.升遷 3.發獎金 4.其他\_\_(請加以說明)
20. 貴院實施責任中心制度前所做的宣導及教育訓練期限達？  
1.三個月(含以下) 2.四個月~六個月(含) 3.七個月~一年(含) 4.一年以上
21. 實施責任中心制度到目前為止，貴院所遭遇到的困難為何？(可複選) 1.無足夠之管理人才 2.權責劃分不明確 3.資金遭遇困難 4.員工配合度不夠 5.無時間做教育訓練 6.無 7.其他\_\_
22. 貴院會持續改善及擴大此制度之實施嗎？ 1.會 2.不會 3.不確定，原因為\_\_\_\_\_(請加以說明)  
**第六題若回答 2 或 3 者，請繼續由此 23 題開始作答**
23. 請問貴院是否有考慮將來要實施責任中心制度？ 1.有 2.沒有 3.不確定，視情況而定 4.不知道

( 答 1 者請回答 24~25 題，答 2 者請回答 26 題，答 3 或 4 者不必回答下列兩個問題)

24. 預計何時實施？ \_\_\_\_\_
25. 如果未來貴院實施責任會計，您認為目前最迫切的規劃應為？(請單選) 1.預算經費 2.外聘專家協助規劃 3.培訓相關人員 4.教育訓練 5.開發軟體 6.其他\_\_\_\_\_(請加以說明)
26. 不考慮實施責任中心制度之原因為何？(可複選) 1.高階主管的不支持 2.無管理專才 3.資金預算不足 4.員工向心力不足 5.無健全的推行制度 6.相關資料尚未完整建立 7.其他\_\_\_\_\_ (請加以說明)

☺感謝您的協助☺