

貳、特殊問題探討

一、產能問題

「產能」並非一成不變，在醫療服務流程中如能觀察瓶頸所在，並調整設備或人力，「產能」也可能改變。如前述「電腦斷層」之流程中，直線加速器每5分鐘即可完成一人次之服務，而前例中完成全部一人次療程耗時10分鐘，顯然機器產能未充分利用。如能調整增加人力使機器充分利用，則產能可提升往「理論產能」接近。本案理論產能為每小時12次，每月運轉200小時即可達2,400次，則成本必可大幅下降。

此外，利用「加班」或類似生產線之「兩班制」或「三班制」也可能大幅改變「產能」，進而改變成本。此皆屬「生產管理」之範疇。

二、醫療設備折舊問題

醫療設備之折舊並不必然須採「直線法」。如某些設備之使用年限主要取決於「使用頻率」，則折舊改採「產量法」較為合適。在產量法下，每一醫療單位之醫療設備折舊金額相同。如此一來，醫療設備折舊會像藥品衛材般成為「變動成本」。

但應注意，如某些醫療設備技術進步很快，過幾年設備即會淘汰，則縱然該設備之「損耗」主要與「使用」有關，但仍不宜採用「產量法」來提折舊。如果仍要採「產量法」，那麼必須估計最適當的「經濟產量」作為折舊計算基礎！

三、市場規模問題

前述一台直線加速器「理論產能」是每小時12人次，每月不加班、不排班情形下可作2,400人次。但如果醫院所服務之醫療區域之整體市場需求僅為每月800人次，此時，成本如何計算？

以前述「電腦斷層」為例，如相關的醫師、技術人員之專業僅限於作「電腦斷層」，且直線加速器遷移不易。則每次成本為：
(每月全部醫療成本三大項+管理費用四大項之總金額)/800 + \$100

如機器不易遷移，但醫技人員之專業除「電腦斷層外」尚可作其他醫療工作，則每月醫療成本中的人事成本應先除以3，再作為每次成本之計算基礎。而在分攤「管理費用時」，該醫療項目之「約當全職醫師人數」僅能算2/3人。計算如下：

$$\begin{aligned} & (300,000+120,000+156,000) / 3 / 800 + 100 + 1,041,667 / 800 + \\ & (4,000,000+1,250,000+1,000,000+8,000,000) / 100 / 3 \times 2 \\ & / 800 = 240 + 100 + 1,302 + 119 = 1,761 \end{aligned}$$

從上列計算式中可看出每次成本1,761中，機器折舊占了1,302，此充分顯現機器產能未能充分利用所產生之浪費！但如果該直線加速器沒有過時淘汰之風險，當改採「產量法」提折舊，而假設該機器之經濟產能為240,000次時，則機器折舊變成
 $100,000,000 / 240,000 = 417$ 如此，「每次成本」變成

$$240 + 100 + 417 + 119 = 876$$

四、「管理費用」分攤問題

「管理費用」一般均採「分攤」方式攤入成本，但分攤方法有
多種，要採用那一種方法？會計上的答案是「合理且系統的分
攤」。「合理」指「因果關係合理」、「系統」指前後各期（各年度）
作法一致，不能隨便亂變。要找出合理的分攤基礎一般常須借重
長期的觀察與記錄，否則比照較具規模、管理較佳之公司（醫院）
亦可。

叁、結論

會計是社會科學，會計求的是相對正確而非絕對正確（絕對正
確需要非常高的作業成本）。會計有很多方法，採用時都必需考
慮「合理性」與「一致性」。並不是可以任意搓圓捏扁。會計人
員在作成本核算時請特別注意！

謹 請 卓 參 ！

建智聯合會計師事務所

張山輝 會計師 敬書 2014.03.25.