

借


医院财务会计

YIYUANCAIWUKUAIJI

主 编：鲍学曾

副主编：施 洋 鲍乃昌 覃 芸

「含科室全成本核算」

 中国财政经济出版社

医院财务会计

(含科室全成本核算)

主 编 鲍学曾

副主编 施 洋 鲍乃昌 章 芸

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

医院财务会计/鲍学曾主编. —北京: 中国财政经济出版社,
2005.7

ISBN 7-5005-8401-6

I. 医… II. 鲍… III. 医院-财务会计 IV. R197.322

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 071812 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京朝教印刷厂印刷 各地新华书店经销

880×1230 毫米 32 开 8.625 印张 218 000 字

2005 年 7 月第 1 版 2005 年 7 月北京第 1 次印刷

印数: 1—5 000 定价: 25.00 元

ISBN 7-5005-8401-6/F·7327

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

前 言

20世纪90年代末进行的预算会计改革，陆续制定了《事业单位财务规则》、《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》，以及医院等特殊行业的会计制度和财务制度，经过各单位执行后成绩显著，改革已取得了丰硕的成果。

预算会计主要分两大部分：即政府总预算会计和事业单位会计。事业单位中有医院、科研事业单位、高等学校、中小学校等特殊行业的事业单位，又有一般的事业单位。各类事业单位的性质又有很大差异，所以既有通用的《事业单位会计制度》，又有各特殊行业的会计制度。旧的计划经济观念认为事业单位会计和预算会计大同小异，无非是一收一支很简单，持这种不正确旧观念的人不在少数。实际上事业单位会计比企业会计更复杂。改革开放后，我国实行社会主义市场经济，企业的资金来源渠道相对简单，不外乎所有者投资和银行信贷资金，而事业单位的资金渠道除国家预算拨款以外，还有事业单位自己的创收和外部的捐赠等等。例如各公立医疗机构由于资金来源多渠道，既有自己的医疗收入和药品收入，又有经费领拨和支出的核算，各公立医疗机构也要进行内部成本核算。卫生部卫规财发[2004]410号文件《关于加强医疗机构财务部门管理职能、规范经济核算与分配管理的规定》的通知中提出“按不同科室分门诊和住院两部分核算科室收入”，“实行科室全成本核算”。在国外的医院除科室全成本核算外，还核算到每张病床的成本，可见国内外都对医院成本计算工作非常重视，这也必然增加了医院会计管理工作的工作量及其复杂性。由此可见，作为事业

2 医院财务会计

单位的医院会计并不比企业会计简单。

本书根据《事业单位会计准则》、《事业单位财务规则》、《医院会计制度》、《医院财务制度》进行编写，由于医院会计核算较复杂，特别是2004年卫生主管部门根据国外医疗机构实行全成本核算的经验，提出在国内医疗机构中试行全成本核算办法。这是一项新的工作内容，也是现行医院会计制度和医院财务制度中未涉及的内容，因此本书既要以现行规章制度对核算内容进行讲解和阐述，还要对全成本核算等新的核算内容予以介绍，以便为卫生主管部门加强经济核算，推行科室全成本核算尽绵薄之力。本书重视广大医院财会人员的实际需要，理论与实际密切结合，会计核算与医院管理和内部控制相结合，以满足医院财会工作者进行继续教育和岗位培训的需要。

本书在编写过程中，得到北京友谊医院财务处处长郑秀平高级会计师的热情指导与协助，受益匪浅，谨致谢意。本书也得到北京首都经贸大学副校长郝如玉教授、首都师范大学科德学院陈旭副院长、中央财经大学张治源处长的亲切关怀与帮助，特别是中国财政经济出版社领导和同志们们的热情协助，才使本书得以迅速出版，在此一并表示衷心的感谢。

本书第一章、第二章、第三章由鲍乃昌编写，第四章、第五章、第八章由覃芸编写，第六章、第七章、第九章由施洋编写，全书由鲍学曾教授负责总纂，鲍学曾教授任主编，施洋、鲍乃昌、覃芸任副主编。由于时间急促和作者水平所限，本书存在缺点和不足之处在所难免，欢迎批评指正。

2005年5月

(80)	第一章		
(104)	第二章		
(107)	第四章		
(107)	第一章		
(112)	第二章		
(114)	第三章		
	第一编 事业单位会计准则与		
	会计基础知识		
(134)	第一章		
	第一节		
	第二节		
	第三节		
	第四节		
	第五节		
(176)	第二编 《医院会计制度》与		
	医院成本核算		
(181)	第二章		
(89)	第一节		
	第二节		
(87)	第三节		
(89)	第四节		
(90)	第五节		
(251)	第三章		

2 医院财务会计

第一节	往来款项的核算与管理要求	(98)
第二节	医院与病人的往来款项结算	(104)
第四章	领拨经费和医院经费支出的核算	(107)
第一节	单位预算的管理方式	(107)
第二节	领拨经费的核算	(112)
第三节	医院经费支出的管理与核算	(114)
第五章	固定资产、无形资产库存物资和药品的核算	(134)
第一节	固定资产的分类和计价	(135)
第二节	固定资产增加和减少的核算	(142)
第三节	无形资产的核算	(148)
第四节	库存物资的管理与核算	(150)
第五节	药品的核算	(164)
第六章	收入的管理与核算	(173)
第一节	收入管理的意义与要求	(173)
第二节	收入的核算	(176)
第七章	净资产的核算	(186)
第一节	净资产核算的主要内容	(186)
第二节	专用基金的核算	(193)
第八章	医院成本核算	(200)
第一节	医院成本核算的基本要求	(201)
第二节	医院科室全成本核算	(206)
第三节	医院附属机构的成本核算	(221)

第九章 医院会计报表·····	(240)
第一节 会计报表的编报和要求·····	(240)
第二节 资产负债表·····	(244)
第三节 收入支出总表与基金变动情况表·····	(247)
第四节 财务情况说明书和财务分析·····	(253)

我国国内各级各类独立核算的公立医疗机构属于事业单位，事业单位的会计核算工作必须遵守国家有关法律、法规，《事业单位会计准则》就是为了适应我国社会主义市场经济和事业单位发展的需要，规范事业单位会计核算，保证会计信息质量而制定的，它是事业单位会计核算工作必须遵守的会计法规，各级各类独立核算的公立医疗机构也必须遵守这一法规。

《事业单位会计准则》规定：会计记账采用借贷记账法。因此医院会计工作必须对记账方法和有关的会计基础知识熟练掌握。

第一章 事业单位会计准则与 会计基础知识

我国国内各级各类独立核算的公立医疗机构属于事业单位。研究事业单位会计，需要了解会计这门科学是如何形成和发展起来的，需要探讨有关会计的技术方法和基本理论，不断发扬我国会计管理工作的经验和优点，运用会计的科学原理、事业单位会计准则、事业单位财务规则、医院会计制度、医院财务制度和专门的核算方法来指导我国的医院会计工作。

第一节 会计的本质和特点

一、会计的本质

会计是以货币为主要计量单位，从数量上核算和监督再生产过程及其成果的一种管理活动。会计是经济管理的重要组成部分，会计作为一种重要的经济管理活动，可以从会计的产生和发展予以说明。

(一) 会计的发展概况

物质资料的生产是人类社会存在和发展的基础，扩大再生产是实现社会进步的重要条件。为了节约再生产过程中人力、物力和财力的耗费，讲求经济效益，在任何社会中都对生产过程投入的人财物予以特别的关心。在再生产过程中投入的人力、物力和财力及其

产出的成果，不是一成不变的，而是经常处于变动之中。这种变动通过其数量的变动及其耗费的高低来表现。生产过程中不断发生投入和产出的数据。这些用数量表现的经济数据，使其成为有助于经济管理的有用信息，需要有一个转换过程。也就是要经过加工改制、分类和整理，这些数据才能成为经济管理的有用信息，才能反映出经营过程的特征和规律。会计是对各种经济数据在转换过程中进行信息加工的重要科学方法之一。会计这一科学方法经历了多年的发展创造过程才逐步形成和完善起来。

会计作为一种重要的经济管理活动，是随着生产的发展和经济管理的需要而逐步产生和发展起来。在古代，人们对自己进行的经济活动，只能用头脑进行记忆。为了计算生产成果和其他生活需要，人们学会了计数，并用最简单的方式把生产成果记录下来以帮助记忆，人类学会了计数和简单的记录，就有了会计的萌芽。在人类社会发展的低级阶段，会计只是生产时间以外的附带工作，是生产职能的附带部分。当社会生产力发展到一定阶段，出现剩余生产品之后，会计才逐步从生产职能中分离出来，成为独立的经济管理职能。从会计发展历史来看，我国在周朝设“司会”掌管会计工作。在公元前 221 年我国秦朝和汉朝开始使用“入”、“出”作为记账符号，在“簿书”中登记会计事项。在公元 10 世纪左右唐、宋时代发明了“四柱清册”的结账与报账方法。^① 在我国的封建社会，随着生产的发展、会计进一步发展和提高，把我国的传统单式收付会计，提高到较高的科学水平。随着商品经济和社会生产力的不断发展，以核算私人资本为主要内容的民间会计也得到迅速发展。在清代已逐步形成可以核算盈亏的中式簿记。由于商品经济的发展和微观经济管理的需要，15 世纪时复式簿记在欧洲意大利的威

^① 四柱是指“旧管”、“新收”、“开除”、“实在”而言，相当于现代会计中的上期结存、本期收入、本期支出和本期结存。

尼斯一带已相当流行。科学的复式记账法是会计方法的重大突破，从此会计就具有科学地、系统地把数据转换为有用经济信息的功能，这也是会计在转换过程中，不同于其他社会科学进行数据加工处理的特殊功能。这样就使会计成为进一步加强经济管理的有力工具。

西方资本主义国家在 19 世纪初的产业革命中，发生了生产组织和经营方式的重大变化。这时出现了资本所有权与经营权互相分离的股份有限公司。股份有限公司对会计提出了更高的要求，它要求会计能保护关心公司管理的各位股东的合法权益，但又不参加股份有限公司的管理。这时就有了会计师这一自由职业。会计师就是为股份有限公司这些股东的利益服务，对股份有限公司的经营成果进行核算与监督。这时会计的服务对象扩大了，会计的内容不仅包括记账、算账和报账，还有查账工作。在核算基础上又发挥了会计师的监督职能。

我国的国有企业、中外合资经营企业、股份制试点企业等，国家规定其年度会计报告和全年账目必须由注册会计师进行审计，并出具审计报告。可见会计作为一种重要的经济管理活动，在微观经济中的突出作用进一步为人们所认识。

在 20 世纪中，会计在理论上和技术方法上都有了飞跃的发展，例如成本计算、会计报表分析、审计学等相继出现，电子计算机在会计中的应用已经引起会计方法和技术的变革，也势必影响会计理论的变化。由于生产力的飞速发展和科学技术的进步，作为经济管理重要组成部分的会计工作，也不能只局限于对过去历史的经济信息进行核算与监督。在迅猛发展的商品经济和激烈的竞争中，更要求会计工作提供未来的经济信息和财务信息，以协助企业领导进行投资决策、信贷决策和经营决策，这样会计工作的方法体系也发生了变化。由处理历史信息的一系列成熟的核算方法，延伸到运用各种定量分析和定性分析的方法，以及运用各种数学模型来提供未来的经济信息，参与本单位的事前决策和事中控制，以加强会计工

作。虽然这些内容和方法还有待于不断完善，但是由提供历史信息，延伸至未来信息和加强事中控制以及参与事前决策，这些都是会计在经济管理工作中的新课题，也是会计工作的努力方向。这些方面也都需要会计工作人员不断总结经验并上升到理论，以不断提高会计在经济管理工作中的水平。

马克思说：“过程越是按社会的规模进行，越是失去纯粹个人的性质，作为对过程的控制和观念总结的簿记就越是必要；因此，簿记对资本主义生产，比对手工业和农民的分散生产更为必要，对公有生产，比对资本主义生产更为必要。”^① 会计的发展历史说明，经济工作离不开会计，经济工作越发展，会计工作就越重要，会计工作是经济管理工作中的重要组成部分并发挥着巨大的作用。

（二）会计是一个经济信息系统

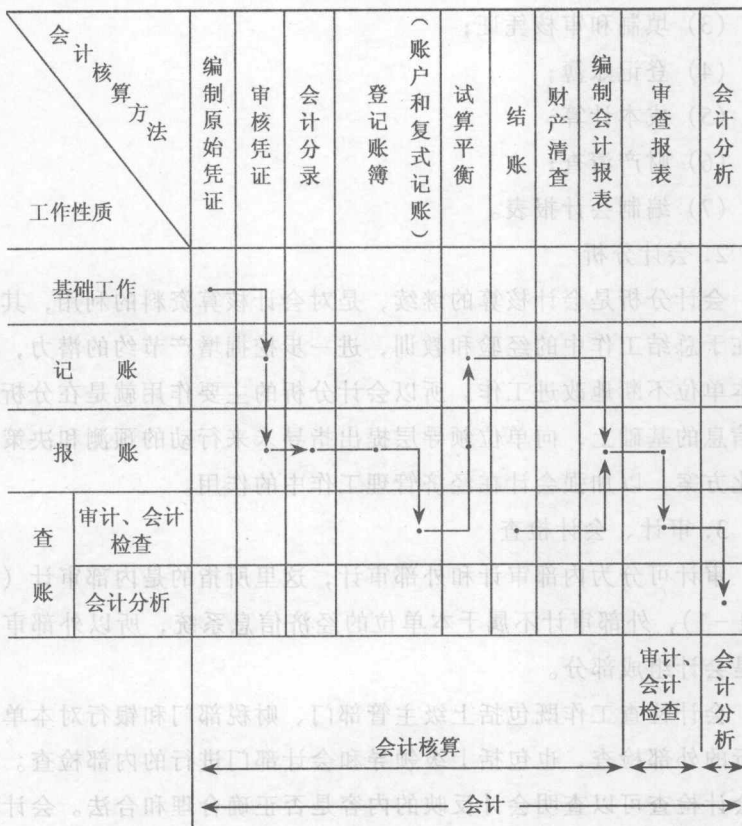
会计这个经济信息系统是各单位管理信息系统中的分系统，它是开展本单位管理工作的有效手段，不论单位大小都必须有这个经济信息系统。会计在这个经济信息系统内，一般是对能够用货币计量的数据资料进行收集、传递、分类、登记、储存和汇总，一方面提供由历史资料加工的信息外，另一方面还要提供当前在经营管理中的未来信息。会计在这个经济信息系统中，将事前核算与事后核算统一起来，形成一个完整的经济信息系统，提供本单位在经营管理上所需要的各种经济信息。会计提供的经济信息不仅有货币信息，也包括非货币信息。会计提供的已经实现的历史信息资料，基本上都是货币信息。目前这些货币信息基本上是用人工处理，通过严密的会计核算方法体系才能产生，而且只有能用货币量度表现的数据，才能进入这个方法体系。这个会计核算方法体系处理的速度和准确性，对本单位的经营决策有很大影响。因此，一些单位已采用电子计算机代替人工处理，以解决处理速度和准确性的问题。会

^① 见《资本论》第2卷，人民出版社1975年版，第152页。

计提供事前核算的未来经济信息资料，既有货币信息也有非货币信息，这是根据预测、决策的工作需要和不同的定量分析和定性分析的方法所形成的。

在目前的会计工作中，事后核算是会计的重要工作环节和组成部分。会计的事后核算主要包括三部分即：会计核算、会计分析和审计、会计检查，见图表 1-1。

图表 1-1 会计核算系统流程



任何系统都可以分解为若干子系统，会计这个经济信息系统也是由若干子系统所组成。由于会计分为三个组成部分，这就形成了

会计核算，会计分析，审计、会计检查三个子系统，分述如下：

1. 会计核算

核算是会计的基本环节，它具有一系列相互配合、相互联系的方法，对本单位的经济活动进行连续、系统、完整地核算和监督，主要有以下7种方法：

- (1) 设置会计科目和账户；
- (2) 复式记账；
- (3) 填制和审核凭证；
- (4) 登记账簿；
- (5) 成本计算；
- (6) 财产清查；
- (7) 编制会计报表。

2. 会计分析

会计分析是会计核算的继续，是对会计核算资料的利用，其目的在于总结工作中的经验和教训，进一步挖掘增产节约的潜力，推动本单位不断地改进工作。所以会计分析的主要作用就是在分析历史信息的基础上，向单位领导层提出指导未来行动的预测和决策的优化方案，以加强会计在经济管理工作中的作用。

3. 审计、会计检查

审计可分为内部审计和外部审计，这里所指的是内部审计（见表1-1），外部审计不属于本单位的经济信息系统，所以外部审计不是会计组成部分。

会计检查工作既包括上级主管部门、财税部门和银行对本单位进行的外部检查，也包括上级领导和会计部门进行的内部检查。通过会计检查可以查明会计反映的内容是否正确合理和合法。会计检查是会计核算和会计分析的必要补充。审计与会计检查，在采用的方法上有相同之处，但不能据此可以认为会计检查就是审计。会计检查与审计是有区别的。

会计有了内部审计和外部审计的监督,就说明会计自身也被监督,因而就使会计工作有了压力。会计工作有审计监督作为强有力的后盾,就为会计工作人员严格履行国家赋予的职责和权限增加了动力。所以会计检查和审计是相辅相成的。它们都为加强经营管理,维护国家财经纪律和不断提高管理水平而发挥各自的作用。

(三) 会计的概念

根据以上论述,可以得出以下的会计概念:会计是经济管理的重要组成部分,它是以货币计量为基本形式,采用专门方法,对经济活动进行核算与监督的一种管理活动,提供以财会信息为主的经济信息系统,以不断提高微观经济效益。

二、会计的特点

会计是经济管理的重要组成部分,会计参与经济管理活动主要是通过会计核算、会计分析、审计和会计检查对历史信息进行事后核算与监督。虽然会计也参与预测和决策,但是事后核算与控制,可以总结过去工作中的缺点与成绩,为本单位领导进行决策提供依据,所以它仍然是当前会计工作的主要工作内容。为了进一步加深对会计的理解,需要掌握会计的以下特点:

(一) 企业、机关、事业单位是运用会计进行经济管理的基本环节

企业、机关、事业单位是整个国民经济的组成细胞,也是执行国民经济计划的基本单位。所以它们都必须进行会计工作,运用会计来核算与监督经济活动的完成情况,以更好地完成和超额完成计划任务,保护国家和集体财产的安全与完整。

(二) 会计是以货币为主要计量尺度

以货币量度为主进行会计工作,是会计的特点。在会计的概念中,就明确指出会计是以货币量度为主,这就是说,会计对实物量度、劳动量度并不排斥,会计也要加以应用。因为实物量度是价值