

医院财务与会计实务

Financial and Accounting Practices for Hospitals

卫生部规划财务司 组织编写

医院财务与会计实务

Financial and Accounting Practices for Hospitals

第二版

人民卫生出版社

医院财务与会计实务

卫生部规划财务司 组织编写

企业管理出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

医院财务与会计实务/卫生部规划财务司组织编写.
—北京: 企业管理出版社, 2012. 5

ISBN 978 - 7 - 5164 - 0062 - 3

I. ①医… II. ①卫… III. ①医院—财务制度—中国
②医院—会计制度—中国 IV. ①R197. 322

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 092358 号

书 名: 医院财务与会计实务

作 者: 卫生部规划财务司

责任编辑: 韩天放

书 号: ISBN 978 - 7 - 5164 - 0062 - 3

出版发行: 企业管理出版社

地 址: 北京市海淀区紫竹院南路 17 号 邮编: 100048

网 址: <http://www.emph.cn>

电 话: 编辑部 (010) 68701292 出版部 (010) 68701719 发行部 (010) 68414644

电子信箱: bjtf@vip.sohu.com

印 刷: 北京天正元印务有限公司

经 销: 新华书店

规 格: 180 毫米 × 240 毫米 16 开本 47.75 印张 856 千字

版 次: 2012 年 6 月第 1 版 2012 年 6 月第 1 次印刷

定 价: 96.00 元

目 录

第一章 医院财务与会计制度修订的背景与思路	7
第一节 医院财务与会计制度修订的背景	7
第二节 医院财务与会计制度修订的思路	9
第二章 医院预算管理	15
第一节 医院预算概述	15
第二节 预算编制与执行	19
第三节 预算分析和考核	28
第三章 医院资产的管理与核算	34
第一节 医院资产概述	34
第二节 货币资金的管理与核算	40
第三节 应收及预付款项的管理与核算	71
第四节 存货的管理与核算	95
第五节 对外投资的管理与核算	125
第六节 固定资产的管理与核算	137
第七节 在建工程的管理与核算	160
第八节 无形资产的管理与核算	172
第九节 其他资产的核算	181
第四章 医院负债的管理与核算	187
第一节 医院负债概述	187
第二节 流动负债的核算	195
第三节 非流动负债的核算	216

第五章 医院收入的管理与核算	221
第一节 医院收入概述	221
第二节 医疗收入的管理与核算	229
第三节 财政补助收入的管理与核算	238
第四节 科教项目收入的管理与核算	244
第五节 其他收入的核算	246
第六章 医院费用的管理与核算	252
第一节 医院费用概述	252
第二节 费用的管理	264
第三节 医疗业务成本的管理与核算	270
第四节 财政项目补助支出的管理与核算	278
第五节 科教项目支出的管理与核算	282
第六节 管理费用的管理与核算	284
第七节 其他支出的核算	289
第七章 医院成本管理与核算	294
第一节 成本管理的含义和目的	294
第二节 成本管理的组织机构与职责	294
第三节 成本核算的原则	296
第四节 成本的分类	298
第五节 成本核算范围	299
第六节 成本核算对象与内容	300
第七节 成本核算流程	306
第八节 成本计算	368
第九节 成本控制	382
第八章 医院净资产的管理与核算	385
第一节 医院净资产概述	385
第二节 事业基金的管理与核算	389
第三节 专用基金的管理与核算	391
第四节 待冲基金的管理与核算	395

第五节 财政补助结转（余）的管理与核算	399
第六节 科教项目结转（余）的管理与核算	402
第七节 本期结余的管理与核算	403
第八节 结余分配的管理与核算	406
第九章 医院财务清算	409
第一节 医院财务清算概述	409
第二节 清算报告与处置	411
第十章 医院财务报告	413
第一节 医院财务报告概述	413
第二节 资产负债表	416
第三节 收入费用表	430
第四节 现金流量表	446
第五节 财政补助收支情况表	459
第十一章 医院财务分析	465
第一节 医院财务分析概述	465
第二节 财务分析的程序与方法	470
第三节 财务分析的内容	479
第四节 财务分析报告	486
第十二章 医院财务监督	491
第一节 医院财务监督概念	491
第二节 财务监督内容	493
第十三章 医院新旧会计制度衔接	497
第一节 医院新旧制度衔接总要求	497
第二节 前期准备工作（资产清查）	498
第三节 新旧会计制度衔接的内容	502
附 表	565

1 医院固定资产折旧计提汇总表和明细表	565
2 医院无形资产累计摊销汇总表和明细表	568
3 医院成本核算单元分类参考表	570
4 医院会计科目设置参考表	578
附 录	604
中共中央、国务院关于深化医药卫生体制改革的意见	604
国务院关于印发医药卫生体制改革近期重点实施方案（2009—2011 年）的通知	618
国务院关于印发“十二五”期间深化医药卫生体制改革规划暨实施 方案的通知	626
财政部、国家发展和改革委员会、人力资源和社会保障部、民政部、 卫生部关于完善政府卫生投入政策的意见	639
卫生部、中央机构编制委员会办公室、国家发展和改革委员会、财 政部、人力资源和社会保障部关于印发公立医院改革试点指导 意见的通知	646
国务院办公厅关于印发2011年公立医院改革试点工作安排的通知	654
卫生部关于印发《医疗机构财务会计内部控制规定（试行）》的通知	663
财政部关于印发《新旧医院会计制度有关衔接问题的处理规定》的 通知	674
中华人民共和国会计法	687
事业单位财务规则	696
会计基础工作规范	705
会计档案管理办法	721
卫生部办公厅、国家中医药管理局办公室关于印发《医院财务制度》 和《医院会计制度》的实施意见的通知	727
财政违法行为处罚处分条例	750
卫生部印发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	757
后 记	761

第一章

医院财务与会计制度修订的背景与思路

第一节 医院财务与会计制度修订的背景

1999年以来实施的《医院财务制度》和《医院会计制度》（以下简称旧制度）是根据1996年颁布的《事业单位财务规则》和《事业单位会计准则》，结合我国医院当时的经济运行与财务管理特点而制定的。10多年来，随着社会经济的迅速发展，城乡居民健康需求不断释放，我国医疗卫生事业得到了长足发展，尤其是随着医药卫生体制改革的不断深化，各级各类医疗机构的经济运行与经济管理等内容发生了较大变化，对医院财务管理和会计核算提出了新要求。同时，经过多年的实践，医疗机构内部在财务管理的规范化、科学化、精细化等方面也已经积累了相当丰富的经验。新的《医院财务制度》和《医院会计制度》（以下简称新制度）正是在这样的历史背景下制定颁布的。

一、医药卫生体制改革的深化带来了医院内部管理与运行的新变化

2009年3月公布的《中共中央、国务院关于深化医药卫生体制改革的意见》（中发〔2009〕6号，以下简称《医改意见》），以建立中国特色医药卫生体制，逐步实现人人享有基本医疗卫生服务，提高全民健康水平为目标，对我国医疗服务体系建设、体制机制建立与完善提出了总体设想和明确要求。公立医院改革是深化医药卫生体制改革的重点工作之一，《医改意见》及其实施方案提出，改革公立医院管理体制、运行机制和监管机制，推进补偿机制改革。同时，随着基本医疗保障制度的全面覆盖，医疗保障筹资水平和保障能力持续提高，以及医保支付方式改革的推进，对医院经济运行的影响程度越来越深。

为此，公立医院需要进一步严格预算管理，规范收支管理；加强成本核算与控制，科学测算医疗服务成本；强化绩效考评，系统评价医院经济运行及医疗服

务效率；实现医院财务信息的完整性、真实性和及时性。所有这些，需要在财务管理制度上得以具体体现，提出明确要求，并反映到会计核算上来。正如《医改意见》明确要求的，要“进一步完善财务、会计管理制度，严格预算管理，加强财务监管和运行监督”。新制度正是适应这一改革形势和要求制定出台的。

二、财政预算管理变革需要医院财务会计制度改革与之相呼应

2000年以来，财政部加快推进了财政预算管理体制变革，如政府收支分类改革、实行部门预算收支两条线管理和国库集中支付，建立了政府采购制度及绩效评价制度等，基本构建了适应社会主义市场经济体制、与国际惯例接轨的预算管理体系。与此同时，对公立医院的预算管理办法、收支核定、财政补助拨付办法等已经发生了很多变化，需要医院财务会计制度与之相适应。

三、医院经济管理科学化、精细化已经具备了一定基础

随着改革开放的不断深化和科学发展观的确立，我国公立医院在和谐社会建设中的职责定位更加清晰，政府、社会、公众对公立医院的期望不断提高。在这样的外部环境下，我国公立医院不断探索完善运行机制、收入分配机制、人事管理制度，优化管理模式，创新管理方法和手段。充分运用信息化管理手段、持续改进内部绩效考核和成本管理办法，不断优化医疗服务流程，提高服务效率，缩短平均住院床日，建立科学的薪酬体系等等，医院内部财务管理和核算水平已经达到了相当水平，财务管理和会计核算在提高医院经济管理水平、保障医疗服务质量与安全等方面的作用日益凸显，财务分析的决策参考价值也大为提升。因此，一方面是医院迫切需要有一套能全面适应现代医院管理要求的医院财务制度与会计制度，强化医院内部财务控制，全面真实反映医院财务信息，更好地发挥会计对医院经济活动的核算、反映、监督等基本职能；另一方面，新制度的制定实施已经具备了基础，条件已经成熟。

四、旧制度已经暴露出一些比较明显的缺陷

旧财务制度在预算管理、收入管理、支出及成本费用管理、固定资产管理、科教项目资金、捐赠等资金管理、财务报告与分析等方面显示出与外部政策环境

和医院管理实际的不适应之处。

在预算管理方面，缺乏全面预算管理要求；药品超收上缴的规定难以执行；对科教项目资金和捐赠资金等缺乏明确管理规定。

在支出及成本费用管理方面，成本核算体系不完善。仅仅要求核算医疗成本和药品成本，而对卫生材料成本的核算没有规定，难以适应医学技术发展，新材料、新技术大量应用，卫生材料在医院成本中所占比重大幅度上升，急需加强管理的实际情况。与此同时，成本核算办法没有作出制度性的安排，缺乏成本预算、成本规划、成本管理、成本分析和成本决策的制度设计；成本核算的内容框架不够完善和细化，没有对科室成本核算、病种成本核算、项目成本核算、诊次及床日成本核算作出规范；管理费用分摊过于简单化，按照人员构成比例分摊到医疗成本和药品成本中，没有体现收支配比原则，不能实现医院科学化、精细化的管理要求，容易误导决策等。

在固定资产管理方面，缺乏分级归口管理、维修等规定；固定资产按照原值记账，且按照账面价值的一定比率提取修购基金，容易造成固定资产和总资产的虚增，致使医院资产信息不实。

这些具体问题相应都反映到会计制度上，相应的出现了会计科目设置不合理和会计核算不恰当的问题。

在财务报告和在经济分析方面，也不能满足财务管理精细化、现代化，以及全面评价医院经济运行和社会贡献的管理需求。

第二节 医院财务与会计制度修订的思路

一、《医院财务制度》修订的主要思路

（一）落实医改要求，体现公立医院公益性特点

从落实医药卫生体制改革的要求出发，结合公立医院经济运行和财务收支的特点，单独制定了《医院财务制度》。明确了《医院财务制度》适用于我国境内各级各类独立核算的公立医院。企业事业组织、社会团体及其他社会组织举办的非营利性医疗机构可参照执行。为维护公立医院的公益性，在负债和大型固定资产购置、对外投资等方面严格控制，规定医院原则上不得借入非流动负债，大型固定资产购置、对外投资必须经过充分的可行性论证，按照有关规定报经主管部

门或举办单位和财政部门批准。严格结余管理，实行收入上缴的地区要根据本地区实际，制定具体的业务收支结余率、次均费用等控制指标。超过规定控制指标的部分应上缴财政，由同级财政部门会同主管部门统筹用于卫生事业发展和绩效考核奖励。

（二）体现适应现行预算管理体系的医院财务管理特点

公立医院是较为特殊的事业单位，一般事业单位适用的收付实现制和成本核算原则难以适应医院管理复杂经济活动和运行发展的需要。新的《医院财务制度》注重在满足事业单位财务规则和预算、国库管理制度要求的同时，在收入确认和固定资产后续计量等方面适度引入权责发生制。如对固定资产管理，制度要求固定资产应在预计使用年限内，采用平均年限法或工作量法计提折旧，折旧方法一经确定，不得随意变更，确需采用其他折旧方法的，应按规定报批，并在会计报表附注中予以说明。对财政补助形成的和医院自有资金形成的固定资产均计提折旧，既能体现医疗服务全成本，又有效解决了困扰医院和有关部门的资产虚增和财政投入固定资产双重补偿问题。

（三）硬化预算约束，强化医院和有关部门的预算管理职责

《医改意见》明确要求严格预算管理。为此，新制度明确了“核定收支、定额补助、超支不补、结余按规定使用”的预算管理办法。地方可结合本地实际，对有条件的医院开展“核定收支、以收抵支、超收上缴、差额补助、奖惩分明”等多种管理办法的试点。同时对主管部门或举办单位、财政部门以及医院等管理主体在预算编制程序和收支核定、预算执行等方面的职责做了具体规定。

（四）合理分类，全面真实反映医院收支及资产情况

医院收入和支出的合理分类、净资产科目的科学设置，直接影响着核算的准确性，而把医院所有收支均纳入单位预算管理又是加强预算管理的重要基础。为此，在新制度中重点对医院的收入、支出、结余、净资产等内容及流程进行了科学梳理。按照收入来源和支出用途合理划分收支类别，全面真实反映医院收支及结余情况。如适应医院资产管理和医疗风险管理需要，将药品收支核算作为医疗服务的耗材之一，纳入医疗收支统一核算；取消固定基金和专用基金中的修购基金；在净资产中增加医疗风险基金等。

（五）加强成本核算和绩效考核，提高运行效率

医院加强成本核算，对于合理制定医疗服务价格、加强医院运行管理及提高运行绩效等具有重要意义，新制度增设了“成本管理”一章。一是进一步明确了

成本核算的原则、对象及成本归集和分摊的方法，要求成本核算一般应以科室、床日、诊次为核算对象，归集和分配各项支出。三级医院及其他有条件的医院还应以医疗服务项目、病种等为核算对象。二是充实了成本分析和成本控制的内容。三是为了正确反映医院正常业务活动的成本和管理水平，在进行医院成本核算时，明确了不应计入成本范围的开支。四是明确要求将成本控制目标、预算执行情况作为医院及其内部科室绩效考核的重要内容，并将其作为财政补助安排的重要依据。

（六）完善财务报表体系和财务分析指标体系，提高医院财务管理的科学性和透明度

为了提高财务数据的真实性、完整性，让医院管理者、政府部门和社会公众看得到、看得懂，增加了财政补助收支明细表、成本报表、现金流量表等财务报表，并丰富了财务分析指标体系。一方面有利于医院管理者心中有数，做好内部管理；另一方面也有利于审计监督、行政监督、舆论监督和社会监督，强化外部监管。

二、《医院会计制度》修订的主要思路

（一）调整会计制度的适用范围

旧制度适用于各级各类独立核算的公立医疗机构，包括综合医院、专科医院、门诊部（所）、疗养院、卫生院等。为了适应医改的需要，体现公立医院的特点，新《医院会计制度》在修订时，根据医院与基层医疗卫生机构在功能定位、管理模式、成本补偿机制、业务活动内容等方面的巨大差异，分类制定了适合于公立医院和基层医疗卫生机构的会计制度。新《医院会计制度》适用于各级各类独立核算的公立医院（以下简称医院），包括综合医院、中医院、专科医院、门诊部（所）、疗养院等，不包括城市社区卫生服务中心（站）、乡镇卫生院等基层医疗卫生机构。企业事业单位、社会团体及其他社会组织举办的非营利性医院可参照新制度执行。

（二）增加与公共财政改革相关的会计核算内容

我国自2007年1月1日起全面实施政府收支分类改革，收支分类范围、分类体系和具体科目设置办法等都有较大变化，旧制度中的科目设置已不能满足政府收支分类改革的需要。新《医院会计制度》根据政府收支分类的体系和具体科目

设置办法，新增了与国库集中支付、政府收支分类、部门预算、国有资产管理等公共财政相关的会计核算内容。如：按照国库管理改革要求，增设“零余额账户用款额度”、“财政应返还额度”；按照部门预算管理要求，增设“财政补助结转（余）”科目，并要求“财政补助结转（余）”、“财政补助收入”、“财政项目补助支出”、“医疗业务成本”、“管理费用”等科目按照或参照政府收支分类科目设置明细科目。改革后的科目体系和政府收支分类科目体系保持一致，消除了部门预算、核算、决算几张皮现象，从技术上使预算、核算、决算一体化成为可能。

（三）计提固定资产折旧

新《医院会计制度》将权责发生制引入固定资产的核算中，规定医院应当按月计提固定资产折旧（图书除外），在固定资产的预计使用寿命内分摊固定资产的成本。同时，规定对固定资产折旧区分不同的资金来源进行不同的会计处理：对于财政补助、非财政科教项目收入形成的固定资产，在计提折旧时增加累计折旧，但不计入医疗业务成本而是冲减待冲基金；对于医院其他资金形成的固定资产，则应在计提折旧时增加累计折旧并计入医疗业务成本。对无形资产摊销的会计处理也作了相同规定。在旧制度中对固定资产不计提累计折旧，财务报表中的固定资产数据无法反映固定资产的新旧程度，使得医院固定资产价值虚高，财务状况不实。对固定资产计提累计折旧后，财务报表中的固定资产按净值体现，这与《企业会计准则》的资产负债观是一致的，提高了财务报表的可靠性，能更真实地反映医院资产价值。

（四）将基建项目核算并入医院核算体系

旧制度的基本建设会计核算独立于医院会计核算之外，医院的会计信息不包含基本建设数据，违背了会计制度应反映会计主体的整体经济活动这一基本要求。新《医院会计制度》将基建账数据并入医院“大账”，使得医院的核算体系能够真实、全面的反映医院的资产、负债和收支等整体经济活动，增强了医院会计信息的完整性。

（五）对收入支出类会计科目的设置进行调整

新《医院会计制度》将旧制度的“药品收入”、“医疗收入”两个科目合并为“医疗收入”一个科目；将旧制度的“医疗支出”、“药品支出”两个科目合并为“医疗业务成本”一个科目。取消药品进销差价科目及进销差价核算体系。增设卫生材料收入及药事服务费收入明细科目。根据业务活动的需要，收支分类中单独核算医院的科研及教学收支，规范了医院的各项收支核算与管理。同时，要求平

衡设置会计科目与预算科目，既提供了绩效评价需要的权责发生制的财务信息，也能提供预算管理需要的收支信息。

（六）完善成本核算体系

旧制度对成本核算的相关规定过于笼统，成本对象的划分不够科学，缺乏指导性，没有规范的成本核算原则、工具与方法，致使医院之间的成本不具有可比性，医院成本核算混乱。新制度将医院的成本核算分为科室成本核算、医疗服务项目成本核算、病种成本核算、床日和诊次成本核算，并规定医院成本核算一般应以科室、诊次和床日为核算对象，三级医院及其他有条件的医院还应以医疗服务项目、病种等为核算对象进行成本核算。

对于科室成本核算，新制度将科室分为四类：临床服务类、医疗技术类、医疗辅助类和行政后勤类。临床服务类指直接为病人提供医疗服务，并能体现最终医疗结果的科室；医疗技术类指为临床服务类科室及病人提供医疗技术服务的科室；医疗辅助类是为临床服务类和医疗技术类科室提供动力、生产、加工等辅助服务的科室；行政后勤类指除临床、医疗技术和医疗辅助科室之外的从事院内外行政后勤服务工作的科室。对科室的成本范围、成本归集、科室成本的分摊做了统一规定。

新制度进一步深化与细化了科室成本核算，为医院的成本管理、成本控制提供了有效依据。

（七）修正净资产内涵与核算要求

新制度规定医院的净资产包括事业基金、专用基金、财政专项补助结转（余）、科教项目结转（余）、待冲基金、本期结余、结余分配。新制度在以下方面做了修改：

1. 取消固定基金。主要原因是：固定基金按照收付实现制进行管理，不能反映固定资产真实价值。按照权责发生制原则，资本性支出形成的固定资产，要通过计提折旧的方式实现价值转移，因此，取消了“固定基金”科目。原固定基金变为三部分：（1）财政补助资金形成的固定资产、无形资产等长期资产净值，在待冲基金中反映；（2）科教项目资金形成长期资产净值，在待冲基金中反映；（3）医院利用非财政补助资金和非科教项目资金（即医院自有资金）形成的长期资产净值，在事业基金中反映。

2. 取消专用基金中的修购基金。增设“累计折旧”作为固定资产备抵科目，以全面反映固定资产的原值、累计折旧以及净值，准确反映固定资产的使用状况、

价值变动情况和真实价值。

3. 在专用基金中增设医疗风险基金。医院按照有关规定，按不超过当年医疗收入一定比例提取医疗风险基金，专门用于支付医院购买医疗风险保险发生的支出，或因医疗事故纠纷等风险引发的医疗赔偿。医疗赔偿超过医疗风险基金时，超出部分直接列入医疗业务成本。

4. 增设待冲基金。待冲基金反映医院财政补助资金和科教项目资金资本化支出形成的长期资产净值，这是本次修订的重要创新。

以财政补助资金购置固定资产为例予以说明：为了更新固定资产需要，旧制度规定医院应按固定资产账面价值的一定比率提取修购基金，列入当期支出。但由于利用财政补助资金形成固定资产时已经全额记入“财政专项补助支出”，从而形成了重复列支，虚增医院成本支出。特别是按照医改要求，政府足额安排公立医院基本建设和大型设备购置等支出之后，这一问题将更加突出。同时，财政部门需要按照收付实现制的原则了解医院财政补助资金收支情况，而医院需要按照权责发生制的原则对财政补助资金形成的固定资产等长期资产分期转入成本，仅依据一种核算原则难以满足上述不同需要。为全面了解财政资金的实际收支结余情况，同时又能为体现分期消耗、一次补偿的要求，将财政补助资金购建的固定资产、无形资产计入净资产，在待冲基金中反映，并分期计提折旧和摊销，计提折旧和摊销时冲减待冲基金。

（八）完善财务报表体系

新制度完善了医院的财务报告体系，新增了现金流量表、财政补助收支明细情况表、会计报表附注以及财务情况说明书。一方面使医院的财务报表与国际惯例和企业会计更为协调，增强了通用性；另一方面也使医院的财务报表更为完整、全面，以满足医院财务管理、预算管理等多方面的信息需求。同时，基于医院公益性的特征，为了加强医院成本信息的可比性，在报表体系中增加了各科室直接成本表、临床服务类科室全成本表和临床服务类科室全成本构成分析表三张成本报表，使医院的成本信息更为详细，便于医院的成本管理与控制。

第二章 医院预算管理

第一节 医院预算概述

一、医院预算的含义

《医院财务制度》第八条规定：预算是指医院按照国家有关规定，根据事业发展计划 and 目标编制的年度财务收支计划。

医院预算由收入预算和支出预算组成。医院所有收支应全部纳入预算管理。

（一）预算的概念

医院预算是指医院按照国家有关规定，根据事业发展计划 and 目标编制的年度财务收支计划。医院预算是对预算年度内医院财务收支规模、结构和资金渠道所作的预计，是预算年度内医院各项事业发展计划和工作任务在财务收支上的具体反映，是医院财务活动的基本依据，是保证财务收支活动有计划、有步骤进行的基础和前提，是实现财务管理目标的重要手段和依据。医院实行全面预算管理，有利于贯彻执行国家医疗卫生政策；有利于保证收支平衡，防范财务危机；有利于强化政府监管，改进和完善财务管理；有利于强化财务分析，便于绩效考核。

医院应加强预算管理，规范预算编制、审批、执行、调整、考核与评价，增强经济管理能力，提高运行效率。医院应维护预算的严肃性，规范预算编制及调整，加强预算收入与预算支出管理，严格预算执行与考核。医院应严格执行已批复预算，不得随意调整预算支出用途，避免预算编制与执行“两张皮”的情况。未经批准医院不得调整预算，医院不得做出任何使原批准的收支平衡的预算的总支出超过总收入或使原批准的预算中举借债务数额增加等决定。

（二）预算的内容

医院预算按公历年度编制财务收支预算，不得延长或缩短预算编制期间。将所有收支全部纳入预算管理，体现了预算的完整性。医院预算包括收入预算和支