



医院会计

Hospital Accounting

主 编 张 岚
副主编 王飞雪 况景勤 郭文博



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press



医院会计

Hospital Accounting

主编 王 颖
副主编 王 颖 王 颖 王 颖



医院会计

Hospital Accounting

主 编 张 岚
副主编 王飞雪 况景勤 郭文博



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

图书在版编目(CIP)数据

医院会计/张岚主编. —成都:西南财经大学出版社,2011.8
ISBN 978-7-5504-0408-3

I ①医… II ①张… III. ①医院—会计 IV. ①R197.322

中国版本图书馆CIP数据核字(2011)第169722号

医院会计

主 编:张 岚

副主编:王飞雪 况景勤 郭文博

责任编辑:李特军

助理编辑:王 珏

封面设计:杨红鹰

责任印制:封俊川

出版发行	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街55号)
网 址	http://www.bookej.com
电子邮件	bookej@foxmail.com
邮政编码	610074
电 话	028-87353785 87352368
印 刷	四川森林印务有限责任公司
成品尺寸	170mm×240mm
印 张	13.75
字 数	245千字
版 次	2011年10月第1版
印 次	2011年10月第1次印刷
印 数	1—3000册
书 号	ISBN 978-7-5504-0408-3
定 价	28.00元

1. 版权所有,翻印必究。
2. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。
3. 本书封底无本社数码防伪标志,不得销售。

《医院会计》编写人员

主 编：张 岚（四川省医学科学院·四川省人民医院财务部）

副主编：王飞雪（四川省财政厅社保处）

况景勤（四川省医学科学院·四川省人民医院财务部）

郭文博（四川省医学科学院·四川省人民医院财务部）

成 员：（按姓氏笔画排序）

王 娟（四川大学华西医院财务部）

冯 斌（成都市第三人民医院财务部）

任 俐（成都市第一人民医院财务运营部）

何 燕（成都中医药大学附属医院财务部）

范 萍（成都中医药大学附属医院财务部）

周素琼（成都市第二人民医院财务部）

顾 霞（四川省肿瘤医院财务部）

晋 钊（成都市第一人民医院财务运营部）

前言

医院会计是以货币为主要计量单位，通过确认、计量、记录与报告的方法，为会计信息使用者提供医院财务状况、运营情况、财政收支状况及现金流量状况信息的经济信息系统。医院会计提供了医院各项经济活动的价值流信息，为医院的决策及管理提供了基础性的信息，医院会计信息的质量直接关系到医院管理及决策的正确性，不仅对医院日常业务工作会产生重要的影响，也影响着医院的运营及发展，在现代医院管理中具有举足轻重的作用。

我国当前的医药卫生体制改革对医院会计提出了更高、更新的要求，为了使医院会计工作人员适应新形势的要求，我们联合四川省财政厅社保处及成都市内三级甲等医院的财务（运营）部共同编写了这本《医院会计》，各位编者均长期从事医院财务管理及会计工作，大多是长期参加全省医院等级评审及咨询的财务专家，具有非常丰富的理论及实践经验。全书由张岚担任主编，王飞雪、况景勤、郭文博担任副主编，各章编写人员及分工如下：第一章由郭文博执笔、第二章由范萍执笔、第三章由晋钊执笔、第四章由顾霞执笔、第五章由王飞雪执笔、第六章由冯斌执笔、第七章由张岚执笔、第八章由任莉执笔、第九章由何燕执笔、第十章由周素琼执笔、第十一章由王娟执笔、第十二章由况景勤执笔。

本书紧扣医院的特点，依据最新的医院财务会计制度及医院实际的经济业务编写，全面反映了医院日常会计的主要业务，是较为系统、全面、实用的一本工具书，不仅可以作为医院会计人员的培训及医院管理人员的学习参考书目，也可以作为大中专院校医学会计学专业的教学参考书或会计学专业的会计选修教材。

由于编写时间仓促，加之编者的理解能力有限，书中的疏漏之处在所难免，请各位读者不吝赐教。

编者

2011年7月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 医院会计概述	(1)
第二节 医院会计的目标	(6)
第三节 医院会计核算的基本假设与基础	(7)
第四节 医院会计信息质量特征	(9)
第五节 医院会计要素	(11)
第六节 医院财务报告	(14)
第二章 货币资金	(16)
第一节 库存现金	(16)
第二节 银行存款	(21)
第三节 零余额账户用款额度	(23)
第四节 其他货币资金	(26)
第三章 应收及预付款项	(28)
第一节 财政应返还额度	(28)
第二节 应收在院病人医疗款	(30)
第三节 应收医疗款	(32)
第四节 其他应收款	(34)
第五节 坏账准备	(37)
第六节 预付账款	(41)
第四章 存货	(44)

第一节	存货的概述	(44)
第二节	存货的取得与计量	(45)
第三节	存货的发出与计量	(50)
第四节	存货的期末管理与计量	(54)
第五章	投资	(56)
第一节	投资概述	(56)
第二节	短期投资	(57)
第三节	长期股权投资	(59)
第四节	长期债权投资	(63)
第六章	固定资产	(66)
第一节	固定资产概述	(66)
第二节	固定资产的取得	(68)
第三节	固定资产折旧	(74)
第四节	固定资产的后续支出	(79)
第五节	固定资产处置	(82)
第六节	固定资产的清查	(86)
第七章	无形资产及其他资产	(90)
第一节	无形资产概述	(90)
第二节	无形资产的核算	(91)
第三节	其他资产	(96)
第八章	负债	(99)
第一节	负债概述	(99)

第二节	短期借款	(101)
第三节	应缴款项	(103)
第四节	应付票据	(104)
第五节	应付账款	(107)
第六节	预收医疗款	(111)
第七节	应付职工薪酬	(114)
第八节	应付福利费	(117)
第九节	应付社会保障费	(119)
第十节	应交税费	(121)
第十一节	其他应付款	(124)
第十二节	预提费用	(126)
第十三节	长期借款	(127)
第十四节	长期应付款	(129)
第九章	收入	(132)
第一节	收入概述	(132)
第二节	医疗收入	(133)
第三节	财政补助收入	(135)
第四节	科教项目收入	(138)
第五节	其他收入	(139)
第十章	费用	(143)
第一节	费用的概述	(143)
第二节	医疗业务成本	(144)
第三节	财政项目补助支出	(149)
第四节	科教项目支出	(151)

第五节	管理费用	(153)
第六节	其他支出的核算	(156)
第十一章	净资产	(159)
第一节	净资产概述	(159)
第二节	事业基金与专用基金	(160)
第三节	待冲基金	(164)
第四节	财政补助结转(余)	(169)
第五节	科教项目结转(余)	(172)
第六节	本期结余与结余分配	(175)
第十二章	医院财务报告	(181)
第一节	医院财务报告概述	(181)
第二节	资产负债表	(182)
第三节	收入费用总表	(187)
第四节	医疗收入费用明细表	(190)
第五节	现金流量表	(192)
第六节	财政补助收支情况表	(201)
第七节	成本报表	(204)
第八节	中期财务报告	(208)

第一章 总论

第一节 医院会计概述

一、医院会计的含义

医院是以向人们提供医疗护理服务为主要目的的医疗机构，根据不同的标准，医院有不同的分类，本书中所指的医院是指由政府设立的综合医院、中医院、专科医院、门诊部（所）、疗养院等公立医院。

会计是以货币为主要计量单位，反映和监督组织经济活动的一种经济管理工作，它是随着人类社会生产的发展和经济管理的需要而产生、发展并不断完善的。医院会计是现代会计的一个具体分支，随着我国的政治、经济等社会环境不断发展及我国会计学科的不断发展和卫生体制改革的不断深化，医院会计逐步完善。

广义的医院会计是指包含医院财务会计、医院管理会计、医院成本会计、医院审计学、医院会计制度设计、医院财务报告分析等多个分支的体系。医院财务会计是定期对信息使用者提供财务会计报告的经济信息系统，其主要目的是提供会计信息；医院管理会计是为提供医院管理者所需要的经济信息而实施的会计，其主要目的是帮助医院管理者正确地制定目标、编制预算与制定决策，使医院的发展和运营处于最优状态，不断提高医院的管理水平；医院成本会计是通过成本资料的搜集、整理与分析，以归集和分配各种耗费为基础，以计算、报告、分析科室成本、病种成本、项目成本等为手段，以反映和控制成本为目的，协助管理者达到预设目标的会计系统；医院审计学是运用专门的方法评判医院财务会计报告编制的合规性，并发表审计意见的活动；医院会计制度设计是医院按其实际的需要设计会计工作处理程序的活动，包括所使用的凭证、表单、账册，报表的格式、数量、传递程序及记录方法等；医院财务报告分析运用专门的方法对财务报告中的有关数据资料进行比较、分析、研究与判断，并对医院的财务状况、收支情况和现金流量等有关的会计信息作出评价，以便为医院的经营管理提供决策依据的管理活动。

狭义的医院会计，也即医院财务会计，是以货币为主要计量单位，通过确认、计量、记录与报告的方法，为会计信息使用者提供医院财务状况、运营情况、财政收支状况及现金流量状况信息的经济信息系统，它是广义医院会计的基础。本书所指的医院会计是狭义的医院会计。

医院会计是一个经济信息系统，提供了医院各项经济活动的价值流信息，为医院的决策及管理提供了基础性的信息，医院会计信息的质量直接关系到医院管理及决策的正确性，不仅会对医院日常业务工作产生重要的影响，也会影响医院的运营及发展。因此，医院必须重视和加强医院会计工作，使之发挥更加重要的作用。

二、医院会计的特点

作为会计的一个分支，医院会计具有会计的共同特点，如：以货币为主要计量工具，会计核算具有完整性、连续性和系统性，会计核算以会计凭证为依据，要严格遵循会计规范，会计核算的基本方法包括设置账户、复式记账、填制和审核凭证、登记会计账簿、成本计算、财产清查、编制会计报表等。但由于医院经济业务的特殊性，医院会计具有一定的特殊性：

1. 医院会计核算对象具有特殊性

会计核算的对象是资金运动，但由于行业不同，会计核算的对象也不同。企业的资本金、借入资金及其形成的资产，生产经营活动中的收入、费用以及最终的经营损益构成了企业经营资金的运动，是企业会计核算的对象。政府及非营利组织会计核算的对象是预算拨款和预算支出的资金运动。在我国，医院是实行差额预算管理的单位，其资金来源少部分是国家财政拨款，而大部分资金则要通过开展医疗业务活动取得。医院会计不仅要核算国家预算拨款的资金运动状况，还要核算自身医疗业务经营资金的运动状况，因此，医院会计核算的对象既包括预算资金的运动，又包括经营资金的运动。

2. 医院会计核算基础具有特殊性

医院的会计核算以特殊的权责发生制为基础。会计核算的基础有权责发生制和收付实现制两种，一般而言，企业会计核算的对象是经营资金，以权责发生制为基础；政府及非营利组织会计核算的对象是预算资金，以收付实现制为基础。由于医院的资金来源既有预算资金，又有经营资金，为了更为准确地反映医院的收支及财产状况，医院会计核算时，采用权责发生制，按照应收应付进行会计确认，组织会计核算，对于少量特殊的业务，如预算资金、科教资金等采用特殊的确认基础。从总体上看，医院会计核算的基础属于特殊的权责发生制。

3. 医院会计要素具有特殊性

医院会计要素包括资产、负债、净资产、收入、费用。医院会计要素的特殊性表现在两个方面：第一，与企业会计要素相比的特殊性。企业的所有者权益强调的是投资者对企业净资产的剩余索取权，但由于医院所有者虚化决定了医院缺乏特定的所有者或所有者群体对其行使剩余索取权，因此，医院不设置所有者权益要素，而是对应设置净资产要素；同时，医院是非营利性组织，不以营利为目的，不需要设置利润要素。第二，与一般事业单位相比的特殊性。一般事业单位的支出是为了实现特定的目的而发生的耗费或损失，其耗费或损失的目的是完成特定的业务活动，由于医院的大部分资金要通过开展医疗业务活动取得，其耗费（或损失）不仅要完成日常业务，更重要的是要取得收入来弥补其耗费，医院的耗费（或损失）强调与收入的配比，收入和支出的确认采用权责发生制，因此，与一般事业单位的支出要素相对应，医院设置费用要素。

4. 医院会计报表体系具有特殊性

医院会计报表体系的特殊性表现在两个方面：第一，同企业相比的特殊性。财政拨款是医院的资金来源之一，医院要对国家预算拨款的资金运动状况进行核算，反映财政补助收支及其结转、结余情况，因此，同企业相比，医院会计报表增加了财政补助收支情况表；但由于医院没有所有者权益会计要素，不用核算股东权益的增减变化，没有所有者权益增减变动表。第二，同一般事业单位相比的特殊性。医院日常经济业务的现金流量较大，为了加强对现金流量的管理，提高管理水平，同一般的事业单位相比，医院会计报表增加了现金流量表。

三、我国医院会计改革历程

1983年以前，我国的医院会计从属于政府会计。这一时期的医院会计主要有以下特点：第一，医院会计属于预算会计范畴，执行当时的《预算会计制度》；第二，以“收”、“付”为记账符号，以“收付实现制”为会计基础；第三，基本上沿用行政单位的会计科目；第四，职工工资由财政拨款，不求成本核算，实行经费包干制度，财务管理“以购定支”。

这一时期的医院会计体系是由我国特殊的社会经济条件决定的，对于核定医院的收支状况，保证医院的正常运营具有一定的积极作用，但长期以来，医院没有自己的会计制度，医院会计核算基本上还是沿用了行政事业单位预算会计制度，把医院的资金视为预算资金进行管理与核算，医院会计工作仅停留在事后算账上，没能发挥会计事前预测、计划、控制、分析和考核的作

用,难以满足医院财务管理和会计核算需要,并导致医院费用观念淡薄,不重视经济核算和经济活动分析。为了使医院会计在核算中发挥反映、分析和监督等方面的职能作用,准确计算医院的经营成果,促使医院增收节支提高社会效益和经济效益,促进医疗事业的发展,适应社会政治、经济、医药卫生发展的需要,从1983年开始,我国的医院会计领域主要进行了四次改革:

1. 首次医院会计科目体系的建立

1983年,中华人民共和国卫生部、财政部发布了《医院会计总账科目》、《医院会计收支科目》和《医院收支情况表》,规定了医院会计的23个总账科目和部分明细科目,在科目制定说明中,授权各省、市、自治区可根据总账科目制定相应的二级科目。

这是专门针对我国医院会计领域的第一次改革,这次改革虽然没有制定专门的医院会计制度,但结合医院的实际,制定了适合医院会计的总账科目、收支科目,统一了医院的收支情况表,第一次以部委文件的方式规范、统一医院的会计核算,为后续的会计制度改革奠定了坚实的基础。

2. 第一部医院会计制度的诞生

1988年以前,医院没有自己的会计制度,一直沿用行政事业单位使用的预算会计制度,难以满足医院财务管理和会计核算需要,并导致医院费用观念淡薄,不重视经济核算和经济活动分析。医院会计工作仅停留在事后算账上,没能发挥会计事前预测、计划、控制、分析和考核的作用。医院会计核算中存在的这些问题,不利于加强医院财务管理和会计核算工作,不能适应医院深化改革的需要。各地在实际工作中,对已有的医院会计核算方面存在的弊端已比较清楚,强烈要求制定适合医院特点的会计制度。一些地方在会计核算方法上也进行了改革探索,提供了一定经验。为适应改革形势,卫生部、财政部于1988年2月发布了《医院会计制度(试行)》及《医院财务管理办法》,《医院会计制度(试行)》是我国历史上第一部针对医院制定的会计制度。

《医院会计制度(试行)》共分为总则、账务组织和核算方法、会计科目使用说明、会计分录举例、会计报表及编制说明、会计档案和会计交接及附则七个章节。在《医院会计制度(试行)》下,会计核算基础在事业单位中率先实现了由收付实现制到权责发生制的过渡,记账方法由收付实现制调整为借贷记账法。将医院业务收支活动划分为三大块加以核算,医院的业务收支活动主要是医疗收支活动、药品收支活动、制剂收支活动,规定设置医院总账会计科目46个,并统一规定了部分二级和三级科目。本着满足医院和上级有关部门管理需要,同时考虑精确、适用的原则,《医院会计制度(试

行)》设置了比较完整的报表体系,共设置“资金平衡表”、“业务收支汇总表”、“业务收支明细表”、“专项资金收支表”、“往来款项情况表”、“大型修缮购置项目表”、“基本情况及财务分析表”七种报表。同时,规定医院收支由逐月累计计算、年终一次结转改为每月结转收支。

3. 市场经济体制建立后的医院会计制度改革

1992年党的十四大提出建立社会主义市场经济体制,在新的经济形势下,我国的各项经济政策和法规逐步完善,国家对事业机构财务实行了分类管理,对一部分可以通过市场和自身发展解决经济来源的事业单位,采取逐步减少补助的政策。医院的财政拨款收入逐渐减少,其经济来源主要是通过自身医疗业务的开展获得,已有的医院会计制度已经不能适应新的管理核算要求。1998年,卫生部、财政部发布了《医院会计制度》及《医院财务制度》。

1998年制定的《医院会计制度》包括总说明、会计科目、会计报表三大部分。制度引入了《企业会计准则》、《事业单位财务规则》和《事业单位会计准则》中的13项会计基本原则,并根据事业单位会计准则,首次把医院会计要素确定为资产、负债、净资产、收入和支出五大要素,改变了过去将会计科目分为资金占用和资金来源两大类的划分方法。为了明确医院收支性质,加强医院医疗服务及药品的管理,建立“大收入、大支出”的理财概念,强化了药品核算管理,统一了药品核算的方法。改变了医院结余分配方式,规定了成本的列支范围(杜国兵,2008)。

4. 医药卫生体制改革深化下的会计制度改革

随着我国社会经济的快速发展,公共财政体制各项政策的逐步建立和完善,医药卫生体制改革的不断深化,1998年实施的医院会计制度已难以满足新形势下推进公立医院改革、加强公立医院财务和绩效管理的需要。已有的医院会计制度滞后于医疗保险制度改革、国库集中支付、政府收支分类、国有资产管理等财政改革,在实际运行中也出现了资产价值不真实,医疗、药品收支核算不配比,会计科目、报表体系不完善等问题,广大医院财会工作者对上述问题的反映十分强烈,迫切需要进一步健全医院和基层医疗卫生机构的财务、会计和审计监督制度,完善财务会计管理机制,强化内部控制和外部监督,准确核算反映财务信息,满足各方面管理监督的需要。在医药卫生体制改革不断深化等背景下,2010年,卫生部、财政部发布了《医院财务制度》、《医院会计制度》、《基层医疗卫生机构财务制度》、《基层医疗卫生机构会计制度》及《医院财务报表审计指引》。新的《医院会计制度》的建立,既是深化医药卫生体制改革、促进公立医院改革的重要内容,也是适应提升医院内部核算和管理水平、提高医院运营效率要求的必然结果。

2010年颁布的《医院会计制度》包括总说明、会计科目名称和编号、会计科目使用说明、会计报表格式、会计报表编制说明、成本报表参考格式六个部分。制度确定了以权责发生制为记账基础，引入了固定资产核算体系，强化了成本核算，规范了国库集中支付会计核算，整合了基建会计与医院会计，合并了医疗、药品收支核算，明确了科教收支、医疗风险基金、应用软件等的会计处理。

第二节 医院会计的目标

会计目标是关于会计系统所应该达到境地的描述，会计目标不仅是会计理论研究的起点，也引导着会计系统的运行。医院会计的目标是提供与资产状况、经营收支状况、财政补助收支状况及现金流量等有关的会计信息，反映医院管理者受托责任的履行情况。

我国的公立医院是政府举办的非营利、公益性医疗机构，是解决基本医疗、缓解人民群众看病就医困难的主体。为了保证公立医院的非营利性 & 公益性的性质，医院管理者受政府委托，负有经营医院、保证医院公益性及非营利性质的责任。政府和医院管理者是一种委托和受托的关系。从国有资产及经营状况方面来说，作为委托方的政府关注的是医院公益性及非营利性社会责任的履行情况及国有资产的保值增值情况，作为受托方的医院管理者因此承担合理、有效地管理与应用受托国有资产，使其尽可能地保值增值，且保证医院公益及非营利性的责任。医院管理者有义务真实、完整地向政府报告其受托国有资产管理的情况，政府部门根据医院管理者受托责任的完成情况，进行监督与考核。医院财务会计报告是政府了解医院管理者受托责任的重要途径，因此，医院管理者应当按照医院会计制度的要求，为政府部门提供医院资产状况、经营收支状况、财政补助收支状况及现金流量状况的真实、完整的信息。

医院会计要反映医院管理者的受托经营责任，以恰当的方式有效地协调委托和受托的关系，为了真实、不偏不倚、公平公正地反映受托方的责任履行状况，就必须采用历史成本计量属性和历史成本会计模式，并且在会计处理上，强调会计信息的真实性与完整性。

第三节 医院会计核算的基本假设与基础

一、会计核算的基本假设

会计核算的基本假设是对进行会计核算工作必须具备的前提条件的假设。会计是从人类社会生产活动中产生的，受到所处基本环境的影响。在实际工作中，社会环境极其复杂，存在着各种不确定性，为了保证会计能够提供有用的信息，必须根据客观或经常出现的情况对那些尚未确定或无法正面论证的先决条件及环境作出合理的推断和规定，这些推断和规定就是会计核算的基本假设。会计核算的基本假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

1. 会计主体

会计主体是指会计工作为其服务的特定单位或组织，指会计确认、计量和报告的空间范围，医院应当对其本身发生的交易或事项进行会计处理。会计主体这一假设界定了会计核算的空间范围，明确了会计人员为谁核算以及核算哪些经济业务等问题。

2. 持续经营

持续经营是指在可以预见的将来，医院可以按照既定的目标无限期地持续运营下去，不会停业，也不会大规模消减业务。在持续经营假设下，会计确认、计量和报告应当以持续、正常的经营活动为前提。这一假设界定了会计核算的时间范围，从而使会计核算有了一个稳定的基础，只有这样，才能选择相对稳定的会计方法进行会计处理，真实地反映经济事项，提供连贯的、具有可比性的会计信息。

3. 会计分期

会计分期是指将医院持续经营的活动划分为一个个连续的、长短相同的期间，据以核算该期间的经济业务，编制财务报告，及时地提供有关财务状况、收支状况、现金流状况等的会计信息。我国的会计分期是以年度为单位，并以日历年度作为会计年度，同时，为了管理及使用的需要，还将其分为若干较短的期间，如季度、月度等。会计分期假设是持续经营假设的一个补充，在会计分期假设下，产生了当期与其他期间的差别，从而出现了权责发生制和收付实现制这两种不同的会计核算基础，产生了应收、应付、预提、待摊等会计处理方法。