

基层医疗卫生机构 财务与会计实务

Financial and Accounting Practices
for Health Care Organizations at the Basic Level

卫生部规划财务司 组织编写



企业管理出版社

ENTERPRISE MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

图书在版编目 (CIP) 数据

基层医疗卫生机构财务与会计实务/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 - 0063 - 0

I. ①基… 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 086135 号

书 名: 基层医疗卫生机构财务与会计实务

作 者: 卫生部规划财务司

责任编辑: 韩天放

书 号: ISBN 978 - 7 - 5164 - 0063 - 0

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 21.25 印张 325 千字

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

定 价: 48.00 元

基层医疗卫生机构 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

基层医疗卫生机构财务与会计实务/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 - 0063 - 0

I. ①基… 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 086135 号

书 名: 基层医疗卫生机构财务与会计实务

作 者: 卫生部规划财务司

责任编辑: 韩天放

书 号: ISBN 978 - 7 - 5164 - 0063 - 0

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 21.25 印张 325 千字

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

定 价: 48.00 元

目 录

第一章 总论	7
第一节 新制度出台的背景	7
第二节 新制度的主要内容与特点	10
第二章 单位预算管理	14
第一节 预算概述	14
第二节 预算编制与执行	16
第三节 决 算	20
第三章 资产的管理与核算	23
第一节 资产概述	23
第二节 货币资金	24
第三节 应收及预付款项	31
第四节 存 货	39
第五节 固定资产	44
第六节 无形资产	55
第七节 在建工程	58
第八节 待摊支出	61
第四章 负债的管理与核算	63
第一节 负债概述	63
第二节 借入款	65

第三节	待结算医疗款和应缴款项	66
第四节	预收医疗款	69
第五节	应付职工薪酬	71
第六节	应付社会保障费和应交税费	73
第七节	应付账款和其他应付款	76
第五章	收入的管理与核算	80
第一节	收入概述	80
第二节	医疗收入	83
第三节	财政补助收入	95
第四节	上级补助收入	100
第五节	其他收入	101
第六章	支出的管理与核算	107
第一节	支出概述	107
第二节	医疗卫生支出	109
第三节	财政基建设备补助支出	118
第四节	其他支出	123
第七章	净资产的管理与核算	125
第一节	净资产概述	125
第二节	收支结余	126
第三节	固定基金	131
第四节	事业基金	141
第五节	专用基金	143
第六节	财政补助结转（余）和其他限定用途结转（余）	145
第八章	财务报告与财务分析	149
第一节	财务报告概述	149

第二节 资产负债表	152
第三节 收入支出总表	155
第四节 业务收支明细表	159
第五节 财政补助收支明细表	161
第六节 净资产变动表	164
第七节 财务分析	165
 第九章 财务清算与财务监督	170
第一节 财务清算	170
第二节 财务监督	172
 第十章 新旧会计制度的衔接	174
第一节 新旧会计制度衔接程序	174
第二节 新旧会计制度科目衔接	175
 附录	180
中共中央、国务院关于深化医药卫生体制改革的意见	180
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	196
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	205
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	220
卫生部、财政部、国家人口和计划生育委员会关于促进基本公 共卫生服务逐步均等化的意见	228
国务院办公厅关于建立健全基层医疗卫生机构补偿机制的意见	235
卫生部、国家发展和改革委员会、工业和信息化部、监察部、 财政部、人力资源和社会保障部、商务部、国家食品药品 监督管理局、国家中医药管理局关于印发《关于建立国家	

基本药物制度的实施意见》的通知	240
卫生部、国家发展和改革委员会、工业和信息化部、监察部、 财政部、人力资源和社会保障部、商务部、国家食品药品 监督管理局、国家中医药管理局关于印发《国家基本药物 目录管理办法（暂行）》的通知	245
国务院办公厅转发国家发展和改革委员会、财政部、卫生部关 于清理化解基层医疗卫生机构债务意见的通知	249
财政部、卫生部关于印发《基本公共卫生服务项目补助资金管 理办法》的通知	253
卫生部、国家发展和改革委员会、财政部、人力资源和社会保 障部、农业部关于印发《乡镇卫生院管理办法（试行）》 的通知	256
人力资源和社会保障部、财政部、卫生部关于印发公共卫生与 基层医疗卫生事业单位实施绩效工资的指导意的通知	262
卫生部办公厅关于印发《社区卫生服务机构绩效考核办法 （试行）》的通知	267
国务院办公厅转发财政部关于深化收支两条线改革进一步加强 财政管理意见的通知	272
中华人民共和国会计法	280
事业单位财务规则	290
会计基础工作规范	301
会计档案管理办法	320
财政部关于印发基层医疗卫生机构新旧会计制度有关衔接问题 的处理规定的通知	327
后记	339

第一章 总 论

第一节 新制度出台的背景

随着我国经济社会的快速发展和医疗卫生体制改革的不断深化，卫生事业得到了前所未有的发展，医疗卫生服务体系进一步建立健全，基层医疗卫生机构经济运行的内外部环境发生了深刻变化，也对财务管理和会计核算提出了新的要求。

我国《基层医疗卫生机构财务制度》和《基层医疗卫生机构会计制度》，正是基于基层医疗卫生机构综合改革快速推进、服务体系基本建立完善，原有制度已经不能适应财务管理和会计核算的实际需求等现实情况而制定颁发的。

一、基层医疗卫生机构综合改革对财务会计制度改革提出了新要求

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。随之，国务院印发了《医药卫生体制改革近期重点实施方案（2009—2011年）》（国发〔2009〕12号）、《建立健全基层医疗卫生机构补偿机制的意见》（国办发2010年62号）等一系列改革配套文件，显示了新医改“保基本、强基层、建机制”的基本特点。随着新医改的不断推进，

基层医疗卫生机构的管理与运行发生了显著变化。

（一）基层医疗卫生机构补偿机制转换

《医改意见》明确了基层医疗卫生机构运行成本通过服务收费和政府补助补偿。政府负责其举办的乡镇卫生院、城市社区卫生服务中心和服务站按照国家规定核定的基本建设、设备购置、人员经费及所承担公共卫生服务的业务经费，按定额项和购买服务等方式补助。

随着基本药物制度在政府举办的基层医疗卫生机构全面实施，基本公共服务经费的落实、城镇居民基本医疗保险制度和新型农村合作医疗制度覆盖面不断扩大和筹资水平的不断提高，基层医疗卫生机构的收入来源渠道及其结构发生了明显变化：

1. 财政补助水平大幅度提高。
2. 医疗服务收入占比相对下降，公共卫生服务成本补偿资金占比明显上升。
3. 不再依靠药品加成收入维持经济运行。
4. 基本医疗保险筹资及支付制度对经济运行的影响程度越来越深。

由此，政府更加重视基层医疗卫生机构预算管理，基层医疗卫生机构的服务公益性也更加突出。内部财务管理的思路、重点和会计核算的内容均随之发生重大转变。

（二）服务功能变化

《医改意见》科学界定了基层医疗卫生机构的职能：乡镇卫生院主要是“提供公共卫生服务和常见病、多发病的诊疗等综合服务，并承担对村卫生室的业务管理和技术指导”，城市社区卫生服务机构主要是“以维护社区居民健康为中心，提供疾病预防控制等公共卫生服务、一般常见病及多发病的初级诊疗服务、慢性病管理和康复服务”。

可以看到，基层医疗卫生机构的基本职能定位是使用适宜技术、适宜设备和基本药物，为人民群众提供低成本的基本诊疗服务和公益性的公共卫生服务。而在新医改实施之前，大多数基层医疗卫生机构投入主要的医务力量用于提供医疗服务，内部管理和成本费用控制的重心、财务会计核算的内容

主要是医疗业务。

随着基本公共卫生服务经费的落实和补助水平的提高,基层医疗卫生机构的服务内容开始向基本医疗服务和基本公共卫生服务并重转变。基本公共卫生服务提供的数量、质量,以及提供过程中的人力、物耗等成本费用成为其财务管理和会计核算的新内容和重点。

(三) 绩效管理导向的变化

新医改坚持以投入换机制,大力推进基层医疗卫生机构综合改革,引导基层医疗卫生机构主动转变运行机制,提高服务质量和效率。与之相适应,基层医疗卫生机构正在逐步探索完善收入分配制度,建立以服务数量和服务质量为核心、以岗位责任与绩效为基础的考核和激励制度。也就是说,基层医疗卫生机构绩效管理导向已经从过去的业务收入为核心逐步转变为基本医疗和基本公共卫生服务数量和质量为核心,管理运行、业务规程、人员岗位设置、收入分配等思路 and 办法随之转变,所有这些,都体现在财务管理和会计核算中。

二、基层医疗卫生服务体系建设为新财会制度的制订实施奠定了基础

党和政府一贯高度重视农村卫生事业的发展 and 基层医疗卫生机构的建设。经过多年的投入和积累,我国基层医疗卫生服务体系已经逐步建立完善。

截至 2010 年末,我国政府举办的乡镇卫生院和城市社区卫生服务中心分别达到 40 430 个和 4 207 个,共占政府举办医疗卫生机构总数的 83%;年末在职职工人数分别为 120.7 万人和 18.8 万人,共占总人数的 30%;门急诊服务分别为 10.06 亿人次和 2.62 亿人次,共占总数的 42%;住院服务分别为 3752.9 万人次和 181.36 万人次,共占总数的 32%。由此可见,基层医疗卫生机构数、职工人数均达到了相当规模,机构遍及城乡各地,在满足城乡居民基本医疗卫生服务需求方面发挥着不可替代的作用。

随着基层医疗卫生服务体系的建立完善,其在整个医疗卫生服务体系中

的地位日渐重要，加上预算管理、功能定位等方面的特殊性，单独制定基层医疗卫生机构财会制度具有必要性和可行性。

同时，随着基层医疗卫生机构的发展，各地在预算管理、财务管理和会计核算等方面已经积累了一定的经验，还探索了一些包括“收支两条线”、“国库集中支付”、“财务集中管理”等在内的新模式，为新制度的颁布实施创造了管理条件。

三、基层医疗卫生机构综合改革呼唤出台新制度

原有制度对规范基层医疗卫生机构财务行为、加强财务管理、提高会计核算水平、促进医疗卫生机构健康发展起到了重要作用。但是，随着基层医疗卫生机构预算管理模式和成本补偿渠道的重大调整、功能定位的进一步清晰和业务活动的显著变化，原有制度的不适应性逐渐暴露出来，与公立医院共用一套财务会计制度针对性不强，已经难以满足管理的需要。基层医疗卫生机构一直借用《医院财务制度》和《医院会计制度》，而医院是以医疗服务为中心，医院财会制度也是围绕医疗成本核算设计的。新医改要求基层医疗卫生机构向基本医疗服务和公共卫生服务并重转变，特别是政府投入大量基本公共卫生服务经费后，基层医疗卫生机构的功能定位和补偿渠道都有所调整，财务管理要求和会计核算方法随之改变，需要与之相适应的专门的财会制度进行规范。

第二节 新制度的主要内容与特点

一、新制度的主要内容

（一）《基层医疗卫生机构财务制度》的主要内容

《基层医疗卫生机构财务制度》包括 12 章 57 条内容。依次是总则、单位预算管理、收入管理、支出管理、收支结余管理、资产管理、负债管理、

净资产管理、财务清算、财务报告及财务分析、财务监督、附则。

第一章“总则”，提出制度制定的目的、适用范围、财务管理基本原则和主要任务。

第二章“单位预算管理”，明确了基层医疗卫生机构预算管理的具体办法。

第三章“收入管理”，明确了基层医疗卫生机构收入的主要内容和管理要求。

第四章“支出管理”，明确了基层医疗卫生机构支出的主要内容和管理要求。

第五章“收支结余管理”，明确了基层医疗卫生机构收支结余的概念、计算公式及分配办法。

第六章“资产管理”，明确了基层医疗卫生机构资产的概念、分类、计量办法，规范了流动资产、固定资产、在建工程 and 无形资产的管理办法。

第七章“负债管理”，明确了基层医疗卫生机构负债的概念和分类。

第八章“净资产管理”，明确了基层医疗卫生机构净资产的性质、来源和用途。

第九章“财务清算”，明确了基层医疗卫生机构财务清算办法和清算程序。

第十章“财务报告与分析”，明确了基层医疗卫生机构财务报告的种类，规定基层医疗卫生机构可以根据本机构的特点和需要增加财务分析指标。

第十一章“财务监督”，明确了基层医疗卫生机构财务监督的内容、方式和职能。

第十二章“附则”，明确了执行本制度有关的一些问题。

(二)《基层医疗卫生机构会计制度》的主要内容

《基层医疗卫生机构会计制度》包括五个部分，依次是总说明、会计科目名称和编号、会计科目使用说明、会计报表格式和会计报表编制说明。

第一部分“总说明”，主要规定了本制度的制定依据、适用范围、核算基础、会计要素、会计科目运用基本规定、财务报告构成和基本要求等。

第二部分“会计科目名称和编号”，主要规定了制度中会计核算所涉及的全部会计科目名称和编号，按照资产、负债、净资产、收入和支出五个部分列示。

第三部分“会计科目使用说明”，规定了各会计科目涉及的主要业务的账务处理办法。

第四部分“会计报表格式”，规定了各种会计报表的具体格式，包括资产负债表、收入支出总表、业务收支明细表、财政补助收支明细表和净资产变动表。

第五部分“会计报表编制说明”，对各种报表的编制要求进行了规定。

二、新制度的主要特点

新制度以基层医疗卫生机构综合改革为框架，适应基层医疗卫生机构功能定位和运行机制的转变，体现了强化预算管理、简化核算程序、促进财务管理水平不断提高的基本思路。其基本特点包括：

（一）加强预算管理。随着基层医疗卫生机构综合改革的不断深化，财政性投入成为基层医疗卫生机构主要资金来源，财政补助收入占其总收入的比重大幅度提高，成为影响其基本经济运行的关键因素。基层财会制度明确规定，政府对基层医疗卫生机构实行“核定任务、核定收支、绩效考核补助、超支不补、结余按规定使用”的预算管理办法。新制度从财务管理到会计核算都涵盖了不同管理模式。如考虑部分地方对基层医疗卫生机构实行“统一领导、集中管理”的财务管理体制，对基层医疗卫生机构财务集中核算和会计委托代理记账作出规范；为适应国库集中支付要求，设置了“零余额账户用款额度”和“财政应返还额度”等资产类科目；为适应“收支两条线”管理办法，设置了“应缴款项”、“待结算医疗款”科目；为防范财务风险，解决医疗纠纷赔偿等实际问题，设置了“医疗风险基金”科目等。

同时，要求把预算和财务管理责任层层落实到各部门、各环节，并通过会计核算与预算的衔接，达到强化财务监管和会计监督、加强基层医疗卫生

机构内部管理、确保资金专款专用、充分发挥资金使用效益的目的。

（二）准确定位功能。基层医疗卫生机构的服务提供对实现城乡居民基本公共卫生服务的公平性和可及性具有不可替代的作用。在基本公共卫生服务经费得以落实且投入不断加大、基本药物制度覆盖面迅速扩大等背景下，基层医疗卫生机构功能定位正逐步由基本医疗服务为主向公共卫生服务和基本医疗服务并重转变。根据基层医疗卫生机构提供公共卫生服务和基本医疗服务的职能定位，基层医疗卫生机构财政补偿渠道更加明确，相应设置了财政补助收入的5个明细科目核算（人员经费、公用经费、公共卫生服务、基本建设、设备购置），把药品收入作为医疗收入的一个明细科目核算。根据基本公共卫生服务主要由基层医疗卫生机构承担的新情况，相应设置了“医疗卫生支出”科目，并设置了基本医疗支出和公共卫生服务支出等明细科目。同时，体现政府对基本建设和设备购置足额安排的要求，将政府承担的基本建设和设备购置支出单独反映，相应设置了“财政基建设备补助支出”等支出类科目。

（三）简化核算方法。基层医疗卫生机构在收入来源和支出使用上与以医疗服务为中心的城市医院有显著差别，尤其是财政补助资金在其经济运行中占较大比重，大部分基层医疗卫生机构医疗收支规模非常有限，所以，基层医疗卫生机构采用收付实现制为主的记账基础，不要求开展复杂的成本核算，不再提取修购基金和坏账准备，无形资产不需要摊销等。

（四）加强重点监控。改革后的基层医疗卫生机构经济运行中，除了原有的基本医疗服务收支之外，基本公共卫生服务补助和财政项目补助的比重大幅度上升，成为财务管理和会计核算的又一重点内容。为了准确反映基层医疗卫生机构的经济运行状况，分析其履行基本功能时两大类收支规模和结构，新制度明确了基层医疗卫生机构收入主要由医疗收入、财政补助收入和上级补助收入构成，在会计核算流程中清晰反映了各种补偿渠道的资金流程，突出了对财政补助资金收支活动的财务管理，完善和细化了相应的会计核算要求。

第二章 单位预算管理

第一节 预算概述

一、预算的概念与意义

基层医疗卫生机构预算是指基层医疗卫生机构按照国家有关规定，根据事业发展计划和目标编制的年度财务收支计划，由收入预算和支出预算组成，单位的所有收支应全部纳入预算管理。它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，也是财务活动的基本依据。

（一）有利于贯彻执行国家卫生方针与政策。预算是基层医疗卫生机构财务活动的“施工图”，是国家医疗卫生政策和财务收支活动全面、具体的反映。通过预算管理，基层医疗卫生机构贯彻落实国家医疗卫生政策的具体行动就会全面地反映到财务收支活动上来，在预算安排上，对国家支持优先发展和重点保障的项目予以倾斜，对控制、限制的项目在预算安排上予以核减，从而促进医疗卫生事业的健康有序发展。

（二）有利于保证收支平衡，防范财务风险。基层医疗卫生机构严格实行预算管理，强化预算约束意识，保证收支活动按计划有序进行，避免出现盲目收支等不规范行为，有效防范财务风险，从而促进基层医疗卫生机构的平稳健康发展。

（三）有利于强化政府监管，改进和完善财务管理。通过对基层医疗卫生机构的预算管理，可以强化政府部门的监督。卫生、审计、财政等政府部门在实施日常监督过程中，把资金收支的事前计划、事中控制、事后监督有

机结合起来，形成一个完整的控制体系。在预算执行中若出现超收或少收、超支或少支等问题，应及时查找原因，采取措施加以纠正，以促进管理制度的改进和完善，不断提升财务管理水平。

（四）有利于强化财务分析，便于年度考核。年度结束后，卫生主管部门、财政部门要对基层医疗卫生机构的财务收支状况、各项任务完成情况进行绩效考核。考核的标尺之一就是预算，如收支预算完成比率，人员经费占比、公用经费占比等，通过与预算对比分析，既能体现成绩，也能发现工作中存在的问题，便于总结经验，改进管理，奖优罚劣，督促管理和服务工作的不断创新和优化。

二、预算管理办法

政府对基层医疗卫生机构实行“核定任务、核定收支、绩效考核补助、超支不补、结余按规定使用”的预算管理办法。有条件的地区可探索对基层医疗卫生机构实行“收支两条线”管理。

（一）核定任务。是指卫生主管部门和财政部门根据国家卫生政策和卫生事业发展规划，结合当地实际，充分考虑基层医疗卫生机构的功能定位、机构规模、技术条件、服务能力等因素，核定基层医疗卫生机构年度内应提供的基本医疗和公共卫生服务工作数量（可称之为标准业务量）和质量。在相关因素没有明显变动的情况下，标准业务量的核定应保持基本稳定。

（二）核定收支。是指卫生主管部门和财政部门根据基层医疗卫生机构的事业发展规划、工作任务、收入政策、支出标准以及财政补助标准等，对基层医疗卫生机构的年度收入和支出的每个项目进行审核，统筹核定收入和支出总额。

（三）绩效考核补助。是指卫生主管部门和财政部门在对基层医疗卫生机构年度工作数量和质量完成情况进行科学评估与考核的基础上，落实经常性收支差额补助等各项财政补助。在绩效考核方案中，应明确规定没有完成核定任务或超额完成核定任务（标准业务量）情况下经费扣减或奖励的办法，保证机构运行效率，调动管理和服务的积极性。