

32

R187.322
W36

非营利医疗机构财务会计

王善臻 编著



A1000305

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

非营利医疗机构财务会计/王善臻编著. - 北京: 中国财政经济出版社, 2002.3
ISBN 7-5005-5649-7

I. 非... II. 王... III. 医疗卫生组织机构, 非
营利 - 财务会计 IV. R197.322

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 014748 号

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: cfeph@drc.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京市密云县印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 13 印张 308 000 字

2002 年 4 月第 1 版 2002 年 4 月北京第 1 次印刷

印数: 1—10 000 定价: 23.00 元

ISBN 7-5005-5649-7/F·4975

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

前 言

非营利机构，是指除了营利机构和政府机构以外的所有组织，包括医疗机构、教育机构、宗教机构、社会团体和各种基金会等。

我国非营利医疗机构是指为社会公众利益服务而设立、运营的医疗机构，它不以营利为目的，其收入用于弥补医疗服务成本，实际运营中的收支结余只能用于自身的发展。政府举办的非营利医疗机构主要提供基本医疗服务，并完成政府交办的其他任务，执行政府颁发的《医院财务制度》、《医院会计制度》和医疗服务指导价格，因而享受同级政府给予的财政补助和相应的税收政策。

新的《医院财务制度》、《医院会计制度》和近几年新出台的政策、法规及对会计科目的调整，是对我国 40 多年来传统医疗机构会计管理体制和会计核算模式的重大改革。由于新的制度、政策、法规在财务会计知识上吸纳了国内外财务会计发展的新内容，既结合我国国情，又与国际惯例接轨，因而给我国非营利医疗机构财务会计理论、会计教育、会计实务都带来许多新的情况、新的内容、新的课题。为此编写本书将非营利医疗机构财务会计理论，结合非营利医疗机构的实务，通过近 300 实例，全面、完整、系统地阐述非营利医疗机构财务管理和会计核算的内容。本书具有条理性清晰、操作性强、适用面广的特点。全书共十一章，一至三章介绍了财务会计的内容、职能、作用，会计核算基础和会计核算方法等；四至九章介绍了资产、负债、净资产的财务管理及其核算；十至十一章介绍了财务报告及会计分析方法。

本书可作为医学院校管理系及会计专业教材，也可作为卫生系统管理人员、财务会计人员培训、进修的教材，是广大卫生财会人员的自学及工作的工具书。

本书应中国财政经济出版社约稿，在编写过程中，得到卫生部规划财务司、山东省卫生厅规划财务处和山东省淄博卫生学校的大力支持，在此一并表示衷心的感谢。

由于水平所限，尽管在编写中作了力所能及的努力，但书中难免有疏漏或错误，敬请广大读者批评指正，以便再版时更正。

编者
2002年3月

目 录

第一章 概述	(1)
第一节 医院财务会计的内容	(1)
第二节 医院会计工作的组织	(5)
第三节 医院会计的职能与作用	(14)
第四节 医院会计的任务	(18)
第二章 会计核算基础	(21)
第一节 会计核算的基本前提	(21)
第二节 会计核算的一般原则	(27)
第三节 会计要素、方法及其循环	(34)
第三章 会计核算方法	(49)
第一节 会计科目	(49)
第二节 会计账户	(53)
第三节 记账方法	(58)
第四节 会计凭证	(65)
第五节 会计账簿	(78)
第六节 记账程序	(95)
第四章 流动资产的核算	(100)
第一节 流动资产概述	(100)
第二节 货币资金的核算	(113)
第三节 应收款项的核算	(136)
第四节 药品的核算	(146)
第五节 库存物资的核算	(156)

第六节	在加工材料的核算	(167)
第五章	对外投资和长期资产的核算	(186)
第一节	对外投资的核算	(186)
第二节	固定资产的核算	(195)
第三节	在建工程的核算	(226)
第四节	无形资产与开办费的核算	(232)
第六章	负债的核算	(249)
第一节	负债概述	(249)
第二节	流动负债的核算	(252)
第三节	长期负债的核算	(264)
第七章	收入的核算	(271)
第一节	收入概述	(271)
第二节	拨款的核算	(276)
第三节	医疗收入的核算	(281)
第四节	药品收入的核算	(285)
第五节	其他收入的核算	(288)
第八章	支出的核算	(292)
第一节	支出概述	(292)
第二节	医疗支出的核算	(303)
第三节	药品支出的核算	(310)
第四节	待摊费用与预提费用的核算	(315)
第五节	管理费用的核算	(320)
第六节	其他支出与财政专项支出的核算	(323)
第九章	净资产的核算	(328)
第一节	净资产概述	(328)
第二节	基金的核算	(332)
第三节	结余及其分配的核算	(347)
第十章	财务报告	(358)

第一节	财务报告概述	(358)
第二节	资产负债表	(363)
第三节	收入支出总表	(368)
第四节	医疗收支明细表	(374)
第五节	药品收支明细表	(376)
第六节	基金变动情况表	(378)
第十一章	会计分析	(386)
第一节	会计分析的意义和内容	(386)
第二节	会计分析的原则和种类	(389)
第三节	会计分析的方法	(392)
第四节	会计分析报告的编写	(404)

第一章 概 述

第一节 医院财务会计的内容

一、会计的实质是管理活动

会计是经济管理的一项重要工作，它伴随着社会生产的发展和经济管理的需要而产生、发展，并日臻完善，逐步形成主要用货币量度对经济活动过程中占用的各种财产物资和发生的劳动耗费，进行系统的计算、记录、分析和检查，连续、系统、及时、准确、完整地反映和监督经济活动过程及其财务成果的一门综合性的经济管理科学。所以，会计的实质是一种管理活动。

非营利医疗机构（以下简称医院）的财务会计原则，在许多方面是与营利机构相一致的，但也存在许多特殊的方面，因此，国家财政部、卫生部根据《事业单位会计准则》专门为医院的财务会计制定了《医院财务制度》和《医院会计制度》，以适应我国社会主义市场经济的需要。医院财务会计要实现会计管理的职能，首先要掌握医院经济活动的情况，同时还要根据医院的实际情况，制定相应的管理目标，并对医院在开展医疗服务活动过程中的实际业绩与事先预订的目标进行必要的对比，借以检查医院在开展医疗服务活动中，其经济活动的绩效及其合法性。从医院会计核算体系的运作上，形成会计信息系统，用于预测、分析、控制、检查、监督和考核，以达到制弊防误，提高工作效率，保护医院财产安全，实现其管理职能的目的，所以医院财务会计是一个经济信息系统，对医院

的经济管理和经济决策发挥着至关重要的作用。

财务会计不同于“簿记”，簿记是指日常的记账，属于一般的常规性的日常会计核算。从事簿记工作的人员，只要具备会计的初级（步）知识就能完成其工作任务，他们的许多工作可以用电子计算机来完成。财务会计则除必须具备会计专业知识外，还应具备综合性知识，具有经济分析、判断和解释医院复杂经济问题的能力，能胜任财务咨询、系统设计和医院经济管理工作。

二、医院财务会计的概念

医院会计在目前情况下，可以分为财务会计和管理会计。

财务会计，是会计的一个分支，又称对外报告会计，是指在医院经济活动中，以货币为主要计量单位，进行系统地计算、记录、分析、报告和监督的会计。其主要职能是向主管部门、财政部门等政府有关部门和捐资人、债权人、本院职工以及本院内部管理部门等方面，提供医院经济活动和预算收支及其结果的信息，满足国家宏观管理的需要，也为投资者、债权人和潜在的投资者提供投资决策所需要的信息。财务会计是按照填制凭证、登记账簿、编制财务报表的记账程序，反映医院已经发生的经济业务所导致的事后的经济信息，这些信息可以衡量医院经济活动中的利弊得失和预算执行结果，评价医院资产负债水平、偿债能力、收支结余和净资产的状况，并据以预测医院的经济前景。财务会计具有特定的目标，并以公认的会计准则、会计制度和有关法律、法规、制度为依据，规范其会计行为。

管理会计，也是会计的一个分支，它是将现代化管理与会计密切结合融为一体，为医院领导者和管理人员提供管理信息的会计，是医院管理信息系统的一个子系统，是医院决策支持系统的重要组成部分。它运用会计、统计方法和现代管理科学理论，搜集、整理、计算、分析、预测医院所需资料，据以对医院、或对医院某一

部分、或对某项经济活动，制定目标，实施目标控制。如制定长、短期经济规划，控制科室收支及医疗成本等。管理会计侧重于面向未来，服务于医院内部的经济管理，提供的信息是为满足医院管理的规划、决策、控制等需要，不考虑社会有关方面及投资者的要求。管理会计方法灵活多样，不受会计准则、会计制度等的约束，没有特定格式的凭证、账簿和财务报表，可以广泛使用统计方法和数学方法。管理会计把医院的收支预算分解成若干责任中心，形成责任预算，通过责任会计去考核、控制，形成较为严密地控制体系，可以充分激励职工的主观能动性，完成预定的目标。因此，在医院经济管理中，凡是可以用会计手段，寻求解决问题取得经济效益的，一般都可以纳入管理会计范畴。

三、医院财务会计与管理会计系同源分流

在一般情况下，医院的会计管理内容包括两个方面，即资金和成本。管理资金就是保证医院在开展医疗服务活动过程中的资金需要，并具体掌握医院各类资金的分布和占用情况，努力挖掘资金活力，加速资金周转，提高资金的利用效益。成本管理就是要计算确定医院各有关成本项目或科室成本的劳动耗费，以分析降低成本的途径和措施，挖掘劳动耗费的潜力，争取低投入，高产出，提高社会效益和经济效益。会计的资金管理，是医院财务会计的主要构成内容，会计的成本管理，是医院管理会计的主要构成内容。因而，医院的财务会计与管理会计其侧重面和管理目标各不相同，通常把财务会计和管理会计看成是会计的两个主要分支，但财务会计与管理会计系同源分流，两者之间既有区别，又相互渗透，密切联系，管理会计在财务会计的基础上，适当地进行归并分类，加工出适合医院内部经济管理的会计信息，可以更有效地为医院的科室核算、成本管理服务，两者的结合，构成一个以提供医院财务信息为主的经济信息系统，共同服务于社会主义市场经济条件下的医院经济管

理。所以在医院整个经济活动中，很难绝对划分财务会计与管理会计的界限。

四、医院财务会计与管理会计的特点

(一) 财务会计控制医院资金的占用；管理会计控制医院科室成本的发生。

(二) 财务会计主要是遵循“凭证、账簿、报表”这些会计的专门方法，提供医院一定时日的财务状况及其一定期间的财务成果等一整套信息系统。

管理会计不遵循定型的会计模式，其所用的会计方法比较灵活，它利用财务会计所提供的信息资料及有关信息资料进行加工整理、计算、分析，使医院有关管理人员能据以对日常发生的一切经济活动进行规划、控制与决策。

(三) 医院财务会计提供的信息资料，是依据《医院财务制度》和《医院会计制度》形成的，具有较大的概括性，既供医院内部经济管理需要，也供政府有关部门及社会有关方面使用。

医院管理会计提供的信息资料，因其会计方法灵活，所以具有较多的针对性，它主要是为满足医院管理者在医院管理上解决某些特定的需要。

(四) 医院财务会计对医院的财务会计数据，要求及时、准确、完整，比较严格，各项信息、数据之间存在着相互勾稽关系。

医院管理会计则要求其信息、数据的决策相关性，对信息数据的正确性和勾稽性则不要求与财务会计那样严格。

五、医院财务会计的内容

医院财务会计是应用于我国各级各类医院的一种专业会计，是以货币计量为主要形式，对医院在开展医疗服务活动中所发生的经济业务，连续、系统地进行核算、反映和监督，是一种会计管理活

动。

医院为了正常地开展业务活动，必须拥有或使用一定的经济资源，如房屋及建筑物、专业设备、一般设备等劳动资料和药品、库存物资等。这些经济资源构成医院的资产，资产是医院开展医疗服务活动的物质基础和前提条件。医院资产的取得和形成主要有三个方面，一是国家投入，包括历年滚存的结余，即净资产；二是医院债权人提供的借款或债务，即负债；三是社会有关方面或个人捐赠资助的资产。当医院利用上述资产开展医疗服务活动时，就要发生各种材料的消耗，设备的磨损，同时也要发生工资的支付和其他费用，这些耗费，即为物化劳动价值的转移和活劳动价值转化为医疗劳务价值的过程。在这个过程中，医院既取得了有关收入，又发生各种相关支出。医院在持续运营的过程中，收入与支出相抵后的结余，则用以维持医院的简单再生产，由于非营利性医院是承担一定福利职能的社会公益事业单位，不以营利为目的，享受国家优惠的税收政策不纳税，其剩余部分则形成医院的净资产——事业基金的增加，反之，收不抵支，则为医院的亏损，标志着医院净资产的减少。

医院在开展业务活动过程中，发生的能以货币计量的经济业务，虽然错综复杂，但从医院会计的角度分析，都不外乎是资产、负债、净资产、收入、支出五个会计对象的要素，并具体反映医院会计的会计要素的增减变动及其结果，这些正是医院会计所要核算、监督的内容。

第二节 医院会计工作的组织

合理地组织医院会计工作，是充分发挥医院会计工作作用，保证完成医院财务会计工作任务的重要条件。医院会计工作组织主要包括以下三个方面：

一、会计机构

会计机构是医院的职能部门，负责办理医院的财务会计工作。我国的医院，一般都把财务工作与会计工作合并在一起，集中统一管理医院的财务会计业务，提供会计信息。医院如果没有一个强有力的、高效率、高质量的会计工作机构，有条不紊地完成会计工作任务，医院的领导在经济管理上，就会失去一个有力的参谋和助手，如果业务管理职能部门是医院领导的左膀，财务会计工作则是右臂。因此，为了充分发挥医院财务会计工作的作用，医院应当根据《中华人民共和国会计法》、《医院财务制度》和《医院会计制度》的规定，设置会计机构。符合条件的大中型医院应建立总会计师制度。医院的财务会计工作，在主管院长或总会计师的领导下，由医院财务会计部门统一集中管理。

医院会计机构的设置，应根据医院规模的大小，会计业务的繁简来确定。按照规定，医院会计机构设置、会计人员配备、会计核算、会计监督、内部会计管理制度的要求，都要执行《会计基础工作规范》的规定。

《会计基础工作规范》规定：各单位应当根据会计业务的需要设置会计机构，不具备单独设置会计机构条件的，应当在有关机构中配备专职会计人员。单位会计机构的设置应当符合国家统一会计制度的规定。设置会计机构，应当配备会计机构负责人，在专职会计人员中应当指定会计主管人员。会计机构负责人、会计主管人员的任免，应当符合《中华人民共和国会计法》和有关法律的规定。同时指出：没有设置会计机构和配备会计人员的单位，应当根据《代理记账管理暂行办法》，委托会计师事务所或者持有代理记账许可证的其他代理记账机构进行代理记账。

医院的会计工作是十分细微、复杂的，为了做好这项工作，应当根据医院会计业务的需要，设置会计工作岗位。在科学、合理分

工的基础上，建立健全会计工作岗位责任制。医院会计工作岗位分工一般为：总会计师岗位、会计机构负责人、会计主管、出纳，财产物资核算，工资核算，收入、成本费用和财务成果和债权债务核算，固定资产核算，资金核算，往来结算，综合、总账报表，会计电算化、管理会计、稽核，会计档案管理等岗位。

会计工作岗位，可以一人一岗、一人多岗或一岗多人，但出纳人员不得兼管稽核、会计档案保管、收入、支出、债权、债务等账目的登记工作。会计人员的工作岗位应当有计划地进行岗位轮换。

按照国家规定，医院任用的会计人员，除具备会计从业资格的证明文件，即会计从业资格证书外，还应当实行回避制度。医院领导人的直系亲属不得担任本院的会计机构负责人、会计主管人员。会计机构负责人、会计主管人员的直系亲属不得在本院会计机构中担任出纳工作。需要回避的直系亲属为：夫妻关系、直系血亲关系、三代以内旁系血亲以及配偶亲关系。

二、会计人员

（一）会计人员的配备

医院的会计工作是集工业、商业、事业多种会计核算工作的群体，除要求会计人员觉悟高、综合素质好外，配备足够数量的会计人员，是做好医院会计工作的决定性因素。因此，要不断提高会计人员的思想觉悟和专业技术水平，充分调动其积极性和主动性，以保证医院会计工作任务的圆满完成。

根据有关规定，医院会计人员的配备，也应当符合国家统一会计制度的规定，未取得会计资格证书的人员不得从事会计工作，也不得参加会计专业技术资格考试，或评审、聘任会计专业职务及申请取得会计人员荣誉证书。为充分发挥会计人员的积极性及主动性，既要明确会计人员的工作职责，又要赋予他们必要的工作权限，否则就不能充分发挥会计人员的作用，影响医院会计工作任务

的全面完成。

会计人员应当具备必要的专业知识和专业技能，熟悉财经法律、法规、规章和国家统一的财务会计制度，按照会计法律、法规和国家统一的财务、会计制度规定的程序和要求做好会计工作，保证所提供的会计信息合法、及时、真实、准确、完整。

医院会计人员应当热爱本职工作，熟悉本院的业务活动情况和经济管理情况，运用掌握的会计信息，不断提高会计分析能力，为改善医院的经济管理水平，提高经济效益，当好参谋。同时应遵守职业道德，增强职业品质，严守职业纪律和商业秘密，树立良好的工作作风，努力钻研业务，提高工作效率和工作质量，办理好各项会计事务。

根据规定，大中型医院应设置总会计师。总会计师在医院院长领导下，主管全院的经济核算工作。总会计师由具备会计师以上专业技术管理资格的人员担任。总会计师行使《总会计师条例》规定的职责、权限。总会计师的任命（聘任）、免职（解聘）依照《总会计师条例》和有关法律的规定办理。医院应当建立总会计师责任制。

（二）会计人员职业道德

1. 会计人员在会计工作中应当遵守职业道德，树立良好的职业品质、严谨的工作作风，严守工作纪律，努力提高工作效率和工作质量。

2. 会计人员应当热爱本职工作，努力钻研业务，使自己的知识和技能适应所从事工作的要求。

3. 会计人员应当熟悉财经法律、法规、规章和国家统一会计制度，并结合会计工作进行广泛宣传。

4. 会计人员应当按照会计法律、法规和国家统一会计制度规定的程序和要求进行会计工作，保证所提供的会计信息合法、真实、准确、及时、完整。

5. 会计人员办理会计事务应当实事求是、客观公正。

6. 会计人员应当熟悉本院的业务活动和业务管理情况，运用掌握的会计信息和会计方法，为改善医院内部管理、提高经济效益服务。

7. 会计人员应当保守本院的商业秘密。除法律规定和医院领导人同意外，不能私自向外界提供或者泄露医院的会计信息。

8. 财政部门、主管部门和医院应当定期检查会计人员遵守职业道德的情况，并作为会计人员晋升、晋级、聘任专业职务、表彰奖励的重要考核依据。

会计人员违反职业道德的，由所在医院进行处罚；情节严重的，由会计证发证机关吊销其会计证。

三、会计制度

（一）医院会计制度的建设

制度是法制的组成部分，属上层建筑范畴，它产生于相应的经济基础，并为上层建筑服务。

会计制度是经济管理制度的重要组成部分，是根据会计法和会计准则的要求制定的，是企业、事业单位组织和从事会计工作必须遵循的规范和准则，它必须和经济制度相适应，并同步发展。

会计制度的内容，一般分为综合性会计制度，有关会计人员的制度和会计业务方面的制度。综合性会计制度，主要是会计人员的工作规范，如财政部 1996 年 6 月印发的《会计基础工作规范》中所含有关内容。会计人员的制度，主要有会计人员的职责、权限、职业道德等，如《会计人员职权条例》。会计业务方面的制度，主要有会计要素核算的规定，如《企业会计准则》、《事业单位会计准则》、《商品流通企业会计制度》、《事业单位会计制度》、《医院会计制度》等。

新的《医院会计制度》是依据《中华人民共和国会计法》、《事