

新医院 会计制度

袁小勇 著

新旧比较与转换操作实务

本书作者袁小勇是卫生部干部培训中心新会计制度特约主讲教师，首都经济贸易大学教授，本书根据其在全国各地巡回讲授新医院会计制度的课程，以及广大医院财会人员的听课意见编写而成。



机械工业出版社
China Machine Press

会计极速入职晋级

新医院 会计制度

袁小勇 著

新旧比较与转换操



机械工业出版社
China Machine Press

本书根据作者在全国各地巡回讲授新医院会计制度的讲义,以及广大医院财会人员的听课意见编写而成。全书结合实例——春江人民医院的基本资料,对首次执行日的重新分类、新旧制度下会计科目余额转换调整工作底表的编制,新制度下的会计科目余额试算平衡表的编制、重新确认、追溯调整,首次执行日的资产负债表的编制等进行了深入浅出的阐释与分析。书末附有完整的新《医院会计制度》。

全书内容翔实,形式新颖,讲解准确,例题丰富、可操作性强。本书既可作为广大财会人员有效和可靠的助手,也可供财经院校和社会培训单位教学使用。

封底无防伪标均为盗版

版权所有,侵权必究

本书法律顾问 北京市展达律师事务所

图书在版编目(CIP)数据

新医院会计制度:新旧比较与转换操作实务/袁小勇著. —北京:机械工业出版社, 2011 7

(会计极速入职晋级)

ISBN 978-7-111-35123-8^{*}

I. 新… II. 袁… III. 医院—会计制度—中国 IV R197.322

中国版本图书馆CIP数据核字(2011)第116918号

机械工业出版社(北京市西城区百万庄大街22号 邮政编码100037)

责任编辑:胡智辉 版式设计:刘永青

北京诚信伟业印刷有限公司印刷

2011年7月第1版第1次印刷

170mm×242mm·13印张

标准书号:ISBN 978-7-111-35123-8

定价:35.00元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

客服热线:(010) 88379210; 88361066

购书热线:(010) 68326294; 88379649; 68995259

投稿热线:(010) 88379007

读者信箱:hzjg@hzbook.com

前 言

Preface

2011年1月18日，财政部会同卫生部等有关部门同步推出了医疗机构财务、会计、注册会计师审计等五项新制度。其中，新医院财务、会计制度将于2011年7月1日起在公立医院改革国家联系试点城市执行，2012年1月1日起在全国执行。新医院会计制度的实施对会计要素内涵、会计计量属性、会计核算、会计科目体系和会计报告体系进行了重大变革。要做好新旧会计制度主要差异及其影响的系统反映，必须做好新旧会计制度的衔接转换工作，制定详细的衔接转换程序，编制新旧会计科目和新旧总分类账、明细分类账余额衔接转换对照表，编制首次执行日的资产负债表，以保证新旧会计制度无缝衔接。

为了帮助广大医院会计工作者在最短的时间内把握新医院会计制度的精髓，更好地做好新旧会计制度无缝衔接工作，我们邀请了全国著名会计准则讲解专家、卫生部干部培训中心新医院会计制度特约主讲教师、首都经济贸易大学会计学院袁小勇教授，在为全国各地巡回讲授新医院会计制度的基础上撰写此书。全书共四章，主要内容包括：

第一章，新医院会计制度的十大变化；

第二章，新旧会计科目核算内容比较；

第三章，新旧会计账务衔接转换处理；

第四章，新旧会计制度衔接转换实例。

全书结合实例——春江人民医院的基本资料，对首次执行日的重新分类、新旧制度下会计科目余额转换调整工作底表的编制，新制度下的会计科目余额试算平衡表的编制、重新确认、追溯调整，首次执行日的资产负债表的编制等进行了深入浅出的阐释与分析。

全书内容翔实，形式新颖，讲解准确，例题丰富，可操作性强。本书既可作为广大医疗卫生机构财会人员有效和可靠工作的助手，也可供财经院校和社会培训单位教学使用。

本书初稿形成后，在广大医院财会人员中进行了试读试用，根据反馈意见多次修改与完善。中国著名的财会类门户网站——中国财会网（<http://www.kj2000.com>），将为本书开辟特别专栏，新浪网也将开辟“新医院会计制度的博客”（<http://blog.sina.com.cn/u/2155793123>），就新医院会计制度问题进行学习、交流与评论。<http://weibo.com/2155793123> 也将为本书提供交流平台。如需进一步学习，也可参加卫生部干部培训中心举办的新医院会计制度培训班。

由于新会计制度内容变化大，结构复杂，涉及面广，并引进了与原制度不同的许多新概念、新方法，书中难免还会有一些不妥之处，欢迎广大读者批评指正，以便我们以最快的时间不断改进，充实与提高。欢迎交流和分享：emailxy@qq.com。

目 录

Contents

前 言

第一章 新医院会计制度的十大变化 /1

- 一、调整了制度的适用范围 /1
- 二、突出权责发生制，全面提取固定资产折旧 /2
- 三、规范了国库集中支付会计核算 /2
- 四、同时体现预算和财务两种信息 /2
- 五、将科教资金纳入收支管理 /3
- 六、完善医院成本核算体系 /4
- 七、将基本建设项目纳入医院会计“大账” /4
- 八、配合新医改，药品收支不再单独核算 /5
- 九、解决了净资产严重不实的问题 /6
- 十、完善医院会计报表体系 /6

第二章 新旧会计科目核算内容比较 /7

- 一、总体情况比较 /7
- 二、名称未变实质变化的科目核算内容比较 /13
- 三、名称变化实质变化的科目核算内容比较 /39
- 四、新增会计科目核算内容比较 /52

五、删除科目核算内容的处理 /69

第三章 新旧会计制度衔接转换处理 /73

- 一、新旧会计制度衔接转换的总体要求 /73
- 二、首次执行日新旧会计科目的衔接与转换 /76
- 三、首次执行日的追溯调整 /92
- 四、会计报表新旧衔接 /97

第四章 新旧会计制度衔接转换实例 /99

- 一、春江人民医院基本资料 /99
- 二、首次执行日的重新分类 /104
- 三、编制新旧制度下会计科目余额转换调整工作底表 /111
- 四、编制新制度下的会计科目余额试算平衡表 /111
- 五、进行重新确认 /115
- 六、进行追溯调整 /116
- 七、重新编制追溯调整后的科目余额调整表与试算平衡表 /118
- 八、完成首次执行日的资产负债表 /120

附录 医院会计制度（2011）

（中华人民共和国财政部制定） /122

第一章

新医院会计制度的十大变化

2011年1月18日，财政部会同卫生部等有关部门同步推出了医疗机构财务、会计、注册会计师审计等五项新制度。其中，新医院财务、会计制度将于2011年7月1日起在公立医院改革国家联系试点城市执行，2012年1月1日起在全国执行。

新出台的《医院会计制度》（以下简称新制度）主要规范各级各类独立核算的公立医院的会计核算，包括综合医院、中医院、专科医院、门诊部（所）、疗养院等。与1998年的医院会计制度（以下简称原制度）相比，新制度有以下十大主要变化。

一、调整了制度的适用范围

原制度的适用范围为公立医疗机构，包括卫生院等基层医疗卫生机构。

新制度的适用范围为公立医疗医院，不包括卫生院等基层医疗卫生机构。

在制定新制度时，考虑到基层医疗卫生机构在业务活动、资金管理方式等方面与一般医院的显著不同，将基层医疗卫生机构排除在《医院会计制度》适用范围之外，对基层医疗卫生机构单独制定《基层医疗卫生机构会计制度》予以规范。

考虑到随着新医改方案有关“鼓励社会资本依法兴办非营利性医疗机构”等政策的贯彻落实，非公立医院将会有较快发展，并且公立医院和其他非营利性医院在运营目标、运营方式、监管要求等方面具有相似性，为便于实施统一评价和监管，新制度在维持“公立医院”这一主要适用主体基础上，规定“社会资本举办的非营利性医疗机构可参照本制度执行”。

二、突出权责发生制，全面提取固定资产折旧

新制度明确规定“医院会计采用权责发生制基础”，而不再像原制度那样要求“医院的会计核算除采用权责发生制外，均按照《事业单位会计准则》规定的一般原则和本制度的规定进行”。

为此，新制度要求医院全面计提固定资产折旧（图书除外）。新制度不仅要求医院在首次执行日要对固定资产计提折旧，而且要求对已经入账的全部在用固定资产追溯计提折旧。

三、规范了国库集中支付会计核算

新制度增设了“零余额账户用款额度”和“财政应返还额度”两个会计科目，用以规范国家投资医院与国库集中支付相关的会计核算。在医院会计实务中，部分医院已于2001年依据财政部颁发的《财政国库管理制度改革试点会计核算暂行办法》规定启用了“零余额账户用款额度”科目，但核算过程不规范，年度终了额度注销时，往往是直接做冲销凭证，而没有转入“财政应返还额度”科目，医院年终应收财政下年度返还的资金额度不能准确反映。新制度不仅规范了医院与国库集中支付相关的会计核算，而且弥补了行政事业单位会计制度在国库集中支付会计核算方面的不足。

四、同时体现预算和财务两种信息

公益性是公立医院的一个基本特点。国家将通过财政补助的形式提高公立

医院的公益性，这就涉及财政预算管理的问题。

新制度正式发布前的《医院会计制度（征求意见稿）》稿曾经把会计制度分成两个系统，以分别反映预算信息和财务信息，但考虑到医院财务人员工作量问题，新制度最终将两种信息在一个会计系统中同时进行反映，其基本思路是：

第一，按照部门预算管理要求，增设“财政补助收入”、“财政项目补助支出”、“财政补助结转（余）”科目，用于编制“财政补助收支情况表”。

第二，对于财政基本补助支出，主要用于“医疗业务成本”、“管理费用”的，要求在“医疗业务成本”、“管理费用”等科目中按照或参照政府收支分类科目设置明细科目，并要求在“医疗业务成本”、“管理费用”科目下专设的“财政基本补助支出”备查簿中进行登记。

第三，对于财政补助资金形成的财产物资的摊销（权责发生制）与财政预算资金支出（收付实现制）的兼容性问题，通过创造性地设置“待冲基金”科目解决，兼顾满足预算管理需要。

比如，用财政性资金购买固定资产，在收付实现制下，形成了当期财政预算支出，通过借记“财政项目补助支出”科目反映（贷记“零余额账户用款额度”等科目），同时，由于固定资产并没有一次性消耗，在权责发生制下，需要通过计提折旧，表示其还将继续使用。怎么办？通过设置“待冲基金”科目解决。新增固定资产时，借记“固定资产”科目，贷记“待冲基金”科目。等到资产要被摊销或者存货被领用的时候，不再反映为成本费用，而是冲销“待冲基金”，借记“待冲基金”科目，贷记“累计折旧”科目。这样，医院就可以把财政资金和非财政资金形成的资产区分开来，从而在一个会计体系中，同时体现了预算信息和财务信息。

五、将科教资金纳入收支管理

在原制度中，科教资金不纳入医院的收支管理，而是作为专用基金管理，或挂在往来款项中核算，这就导致医院整体收入数据不全，也就无法真实反映医院的收支情况。

新制度将科教资金纳入收支管理，体现医、教、研三位一体的医院整体。新制度明确了科教收支的如下会计处理：

医院取得的科研、教学项目资金通过“财政补助收入”、“科教项目收入”科目核算，医院使用科研、教学项目资金所发生的支出通过“财政项目补助支出”、“科教项目支出”科目核算，医院留待下期继续使用的科研、教学结转资金通过“财政补助结转（余）”、“科教项目结转（余）”科目核算。

医院取得的与教学相关的培训收入等通过“其他收入”科目中核算。

医院开展科研、教学项目使用自筹配套资金发生的支出，以及医院开展的不与特定项目相关的医疗辅助科研、教学活动发生的支出，在“医疗业务成本”科目中核算。

六、完善医院成本核算体系

原制度下的医疗成本核算体系不健全，缺乏对医院医疗成本核算对象、核算范围和口径、核算方法等的合理、统一规定，加之将医疗成本机械割裂为医疗支出和药品支出，造成实践中各医院成本核算口径不一、成本信息缺乏可比性和科学性，难以为政府部门制定医疗改革政策、医疗收费价格以及实施医院绩效评价等提供可靠依据。

新制度一方面通过“在加工物资”科目，对医院自制物资的成本项目、成本归集和核算方法做了详细要求；另一方面要求医院将其业务活动中所发生的各种耗费按照成本核算对象（如科室成本、医疗服务项目成本、病种成本等）进行归集和分配，计算出总成本和单位成本。最后要求在财务情况说明书中呈报一系列的成本报表，把医院各种各样不同层面、不同角度的成本通过这一系列的成本报表展示出来。同时，公众可以通过医院披露的成本报表知道医疗收费是否合理的问题。

七、将基本建设项目纳入医院会计“大账”

原制度的一个突出问题就是医院的基本建设项目在办理竣工决算前不在医

院会计“大账”中核算，与之相关的资产负债未在医院的资产负债表中反映，使得医院基建会计核算与医院总账会计核算脱节，造成医院会计信息很不完整，不利于加强医院的资产负债管理，不利于防范和降低财务风险。

近两年来，中央预算单位的基建拨款和支出已纳入部门预决算统一编列，会计上实现基建会计与单位会计并轨的要求十分迫切。新制度通过增设“在建工程——基建工程”明细科目、在“财政补助收入”科目下增设“项目支出”明细科目等，将基建会计与医院会计并轨整合，这将进一步增强医院资产负债及其他会计信息的完整性。

八、配合新医改，药品收支不再单独核算

一直以来，由于财政补助不足，药品加成是国家给予医疗机构的一项补偿政策，“以药补医”、“以药养医”可以说是国家财政资金不足情况下的一种无奈选择。在这一政策下，由于药品收入占医院总收入的比例非常高，是医院的主要收入来源，因此，在原会计制度中对“药品收入”及与之相关的“药品支出”单设科目，单独核算。

近年来，随着中国经济的发展、国家财政收入的提高，人们对“以药养医”的怨气越来越大，国家也在加速推进医、药分开改革。新制度将原制度下的“医疗收入”与“药品收入”两个科目合并为“医疗收入”一个科目，将“医疗支出”与“药品支出”两个科目合并为“医疗业务成本”一个科目，配合弱化药品加成对医院的补偿作用。新制度的这一规定与新医改方案中逐步取消药品加成、避免‘以药养医’的理念相一致。

其实，从药品收支的性质来看，药品收入与治疗收入、化验收入等一样，都是医院提供医疗服务所取得的收入；医院耗用的药品与医院耗用的卫生材料、发生的医务人员工资一样，都构成医院提供医疗服务所发生的成本。从国际惯例以及我国医院性质和现状考虑，药品收支都应构成医疗收支的组成部分，在医疗收支下单列，而没有必要将其并列于医疗收支。

同时，这样处理也避免了管理费用在医疗支出和药品支出之间的分摊，解

决了药品医疗收支不配比问题。

九、解决了净资产严重不实的问题

原制度规定：“医院的净资产是指医院资产减去负债后的余额”，包括事业基金、固定基金和专用基金。

由于原制度使用了固定资产等于固定基金的恒等式，而固定资产在使用过程中又不计提折旧，因此，将固定资产中的水分实实在在地反映在属于净资产的固定基金中。

同时，原制度将应列入负债的部分专用基金（如住房基金、从成本中提取的职工福利费等）亦列入了净资产中，造成了净资产的严重不实。

新制度对这类问题均进行相关处理，如要求对固定资产全面计提折旧，增设“应付福利费”科目反映医院从成本中提取用于职工个人的职工福利费。

十、完善医院会计报表体系

与原制度相比，新制度增加了现金流量表和财政补助收支情况表以及一系列的成本报表。报表体系比较完整，而且与企业的会计报表已经非常相似。

特别是现金流量表对医院自身管理有着重要的现实意义。随着医保的推进，医保后付制的范围和幅度越来越大，使得医院对现金流的关注度更加提高。因为有了医保之后，病人看病只交自付部分的钱款，剩余部分需要医保中心支付，而医院相关的成本和费用都发生了，这就产生了时间差。有了现金流量表就可以加强医院对现金的规划和管理，从而提高医院整体的资金使用效率。

另外，新制度增加了财务状况说明书，以达到对财务管理包括预算管理、成本管理方面信息的要求，这是比《企业会计制度》规定更加完善的方面，同时也有利于国家加强对医院管理方面的信息了解。

第二章

新旧会计科目核算内容比较

一、总体情况比较

依据 1998 年 11 月财政部会同卫生部发布的《医院会计制度》(财会字 [1998] 58 号) (以下简称原制度), 设置的会计科目为 43 个总账科目 (见表 2-1), 新制度为 52 个总账科目 (见表 2-2)。

表 2-1 原制度下的会计科目表

序号	编号	名称
一、资产类		
01	101	现金
02	102	银行存款
03	109	其他货币资金
04	111	应收在院病人医药费
05	113	应收医疗款
06	114	坏账准备
07	119	其他应收款
08	121	药品
09	122	药品进销差价
10	123	库存物资
11	125	在加工材料
12	131	待摊费用
13	141	对外投资
14	151	固定资产
15	153	在建工程

(续)

序号	编号	名称
16	161	无形资产
17	171	开办费
18	181	待处理财产损益
二、负债类		
19	201	短期借款
20	202	应付账款
21	204	预收医疗款
22	205	应付工资
23	207	应付社会保障费
24	209	其他应付款
25	211	应缴超收款
26	221	预提费用
27	231	长期借款
28	241	长期应付款
三、净资产类		
29	301	事业基金
30	302	固定基金
31	303	专用基金
32	305	收支结余
33	306	结余分配
四、收支类		
34	401	财政补助收入
35	402	上级补助收入
36	403	医疗收入
37	404	药品收入
38	409	其他收入
39	411	医疗支出
40	412	药品支出
41	415	管理费用
42	416	财政专项支出
43	419	其他支出

表 2-2 新制度下的会计科目表

序号	编号	名称
一、资产类		
1	1001	库存现金
2	1002	银行存款
3	1003	零余额账户用款额度

(续)

序号	编号	名称
4	1004	其他货币资金
5	1101	短期投资
6	1201	财政应返还额度
	120101	财政直接支付
	120102	财政授权支付
7	1211	应收在院病人医疗款
8	1212	应收医疗款
9	1215	其他应收款
10	1221	坏账准备
11	1231	预付账款
12	1301	库存物资
13	1302	在加工物资
14	1401	待摊费用
15	1501	长期投资
	150101	股权投资
	150102	债权投资
16	1601	固定资产
17	1602	累计折旧
18	1611	在建工程
19	1621	固定资产清理
20	1701	无形资产
21	1702	累计摊销
22	1801	长期待摊费用
23	1901	待处理财产损益
二、负债类		
24	2001	短期借款
25	2101	应缴款项
26	2201	应付票据
27	2202	应付账款
28	2203	预收医疗款
29	2204	应付职工薪酬
30	2205	应付福利费
31	2206	应付社会保障费
32	2207	应交税费
33	2209	其他应付款
34	2301	预提费用
35	2401	长期借款
36	2402	长期应付款

(续)

序号	编号	名称
三、净资产类		
37	3001	事业基金
38	3101	专用基金
39	3201	待冲基金
	320101	待冲财政基金
	320102	待冲科教项目基金
40	3301	财政补助结转(余)
41	3302	科教项目结转(余)
42	3401	本期结余
43	3501	结余分配
四、收入类		
44	4001	医疗收入
	400101	门诊收入
	400102	住院收入
45	4101	财政补助收入
	410101	基本支出
	410102	项目支出
46	4201	科教项目收入
47	4301	其他收入
五、费用类		
48	5001	医疗业务成本
49	5101	财政项目补助支出
50	5201	科教项目支出
51	5301	管理费用
52	5302	其他支出

新制度按照有关财政管理改革政策要求以及其他改革要求，对原制度下的科目体系进行了全面梳理和完善：

①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”科目。

②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。

③按照行政事业单位工资津补贴改革要求，将原“应付工资”科目(或