

新医院财务会计制度 详解与实务操作

王振宇 樊俊芝 刘 辉 主编



中国财政经济出版社

新医院财务会计制度 详解与实务操作

财政部 财政部 编 王 明

中国财政经济出版社

新医院财务会计制度 详解与实务操作

王振宇 樊俊芝 刘 辉 主编



中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

新医院财务会计制度详解与实务操作/王振宇, 樊俊芝, 刘辉主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2011. 8

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2934 - 8

I. ①新… II. ①王…②樊…③刘… III. ①医院 - 财务会计 - 会计制度 - 中国 IV. ①R197.322

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 105621 号

责任编辑: 贾延平 胡懿 耿伟 责任校对: 胡永立
封面设计: 郁佳 版式设计: 董生平

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京中兴印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 33.75 印张 377 000 字

2011 年 7 月第 1 版 2011 年 7 月北京第 1 次印刷

定价: 68.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2934 - 8/F · 2485

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

名誉主编

荆 新（中国人民大学商学院教授）

孙志筠（原财政部社保司司长）

王志勇（国家中医药管理局司长）

何锦国（卫生部规财司副司长）

主 编

王振宇（中国人民大学会计学博士，财政部
全国会计行业领军人才）

樊俊芝（中国中医科学院广安门医院）

刘 辉（中国中医科学院广安门医院）

副 主 编

陈 珂（北京工商大学教授）

程 薇（北京中医药大学管理学院教授）

前 言

从新中国成立后医院会计制度的改革历程来看，医院会计制度的变化不仅是一种演变，而且是一种适应我国市场经济体制改革、医疗卫生体制改革发展，并不断弥补自身缺陷的动态过程。现行的医院财务、会计制度，是财政部、卫生部根据《事业单位财务规则》和《事业单位会计准则》，结合我国医院融社会福利业、事业、服务业、商业、物流等多个行业经济运行特点为一体的复杂经济运行特点，于1998年颁布、1999年1月1日起实施的。其目的是为了适应社会主义市场经济体制下卫生事业改革与发展的需要，规范和加强公立医院的会计核算，规范会计核算行为，提高会计信息和会计报告质量。实践证明，该制度对于规范体制转轨初期的医疗机构财务管理和会计核算发挥了重要作用。但是，随着社会经济的快速发展和当今新医疗体制改革的不断深化，十多年来医院面临的外部政治经济环境和内部管理环境等发生了很大变化，医院经济业务活动也呈现出复杂多样的形势，医院会计、财务制度逐渐显现出在会计科目、会计核算、会计报告等方面的设计缺陷和滞后。

2010年12月，财政部、卫生部、国家中医药管理局经过认真研究并在广泛征求有关方面意见的基础上，修订出台了新的《医院会计制度》和《医院财务制度》，并将于2012年1月1日起施行。适时出台的新医院会计、财务制度，顺应了时代和改革的需

要。其现实意义在于：一是有力地解决了我国当前医院会计财务实务中的突出问题；二是建立了适应我国社会主义市场经济体制的、具有中国医疗卫生事业特色的、较为科学规范的医院会计模式和财务管理机制；三是借鉴了国际经验，尽可能趋同国际通用会计惯例，有一定的前瞻性；四是兼顾了政府预算管理、财务管理、资产管理、绩效管理等方面的需要，强化了内部控制和外部监督；五是适时推出的医院会计、财务制度，更是政府会计改革的突破口，具有一定的借鉴意义。

任何一次会计制度的改革，都是一次破旧立新。为了帮助广大医疗机构会计人员全面、正确地理解和应用新的《医院会计制度》和《医院财务制度》，做好新旧医院财务会计制度衔接，提高医疗机构会计工作的水平和会计信息质量，应中国财政经济出版社之约，王振宇（中国人民大学会计学博士，财政部全国会计行业领军后备人才）、樊俊芝（中国中医科学院广安门医院高级会计师，注册会计师）、刘辉（中国中医科学院广安门医院高级会计师，注册会计师，硕士）主编组织具有扎实的理论功底、丰富的医院财务会计管理实践经验的骨干人员编写了本书。本书列举大量医院财务会计实务案例，将新《医院会计制度》、《医院财务制度》两个制度全面联系结合，系统详细地讲解了新制度的会计核算要点及实际应用，每章节篇首均精心设置重点导读，还重点归纳了新制度重要的政策要点及有关制度性要求，基于会计信息化手段对新增现金流量表的编制做了重点指引，将现金流量作为贯穿本书始终的主线之一，在每章节会计分录举例中涉及现金流科目的账务处理中逐一标示现金流量，对新旧医院会计制度衔接及实际案例按规定步骤进行了解读，对医院财务分析、成本分摊的流程、成本分析和成本控制等的有关基本方法、高级应用以案例数据、图表分析等形式进行了详细解释和生动阐述。相信本书对从事医

院会计实务及理论研究工作、事业单位会计及政府会计研究工作的人员，具有重要的参考价值。

本书的主要编写人员曾参与了财政部《医院会计制度》、《医院财务制度》的修订和模拟测试工作。参加本书编写的有王振宇、樊俊芝、刘辉、范婴、李彦敏、师敏、张静、曹莉、李姣。本书在编写中得到了中国人民大学荆新教授、北京工商大学陈珂教授、北京中医药大学程薇教授及中国财政经济出版社编辑的大力支持，在此一并表示诚挚的谢意。

鉴于水平有限，书中难免有差错和疏漏，敬请广大读者批评指正。

作者

2011年6月1日

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 新医院会计制度和财务制度改革	(1)
第二节 新医院会计制度和财务制度的主要变化	(5)
第三节 新旧制度会计科目与财务会计报告的对比	(7)
第二章 医院货币资金	(10)
第一节 货币资金概述	(10)
第二节 库存现金及银行存款	(12)
第三节 零余额账户用款额度	(18)
第四节 其他货币资金	(24)
第三章 医院应收及预付款项	(28)
第一节 医院应收及预付款项概述	(29)
第二节 应收在院病人医疗款	(31)
第三节 应收医疗款	(34)
第四节 预付账款	(37)

第五节	财政应返还额度	(39)
第六节	其他应收款	(41)
第七节	坏账准备	(44)
第四章	医院库存物资和在加工物资	(48)
第一节	库存物资的确认和初始计量	(49)
第二节	医院发出库存物资的计量	(54)
第三节	在加工物资	(59)
第五章	医院固定资产	(71)
第一节	医院固定资产的定义和确认条件	(72)
第二节	医院固定资产初始计量	(78)
第三节	医院固定资产的折旧	(92)
第四节	医院在建工程	(100)
第五节	医院固定资产后续支出和处置	(104)
第六章	医院对外投资	(111)
第一节	医院对外投资的概述	(112)
第二节	医院短期投资	(113)
第三节	医院长期投资	(115)
第七章	无形资产及其他长期资产	(127)
第一节	无形资产	(128)
第二节	长期待摊费用	(138)
第三节	待处理财产损益	(139)
第四节	待摊费用	(141)

第八章 医院负债	(143)
第一节 医院负债的概述	(144)
第二节 流动负债	(145)
第三节 非流动负债	(169)
第九章 医院净资产	(174)
第一节 医院净资产概述	(175)
第二节 医院事业基金	(175)
第三节 医院专用基金	(177)
第四节 医院待冲基金	(180)
第五节 医院财政补助结转(余)	(185)
第六节 医院科教项目结转(余)	(188)
第七节 医院结余和结余分配	(190)
第十章 医院收入	(196)
第一节 医院收入概述	(197)
第二节 医疗收入	(199)
第三节 医院财政补助收入	(204)
第四节 医院科教项目收入	(208)
第五节 医院其他收入	(210)
第十一章 医院费用	(216)
第一节 医院费用概述	(217)
第二节 医疗业务成本	(218)
第三节 财政项目补助支出	(223)

第四节	科教项目支出	(227)
第五节	管理费用	(230)
第六节	其他支出	(233)
第十二章	医院财务报告与分析	(237)
第一节	医院财务报告概述	(238)
第二节	资产负债表	(242)
第三节	收入费用总表及其附表	(253)
第四节	现金流量表	(261)
第五节	财政补助收支情况表	(271)
第六节	医院会计报表附注	(275)
第七节	医院财务分析	(279)
第八节	医院财务状况说明书	(287)
第十三章	医院成本核算	(296)
第一节	医院成本核算概述	(297)
第二节	医院科室成本核算及诊次、床日成本核算	(301)
第三节	医院项目和病种成本核算	(309)
第四节	医院成本分析	(315)
第十四章	新旧医院会计制度衔接	(320)
第一节	新旧医院会计制度衔接工作步骤和要求	(320)
第二节	新旧医院会计制度衔接案例	(325)
附录	(344)
附录 1	医院会计制度	(344)

附录 2	医院财务制度	(424)
附录 3	新旧医院会计制度有关衔接问题的处理规定	(446)
附录 4	基层医疗卫生机构会计制度	(460)
附录 5	基层医疗卫生机构财务制度	(505)
附录 6	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	(516)

绪 论

第一节

新医院会计制度和 财务制度改革

一、医院会计制度、医院财务制度改革的背景

1998年颁布的医院财务、会计制度对于规范体制转轨初期的医疗机构财务管理和会计核算发挥了重要作用。但随着社会经济的快速发展、当今新医疗体制改革（以下简称医改）的不断深化，十多年来医院面临的外部政治经济环境和内部管理环境等发生了很大变化，医院经济业务活动也呈现出复杂多样的形势，医院会计、财务制度逐渐显现出在会计科目、会计核算、会计报告等方面的设计缺陷和滞后，如：由于会计科目和会计核算的缺陷，医院资产虽然计提修购基金但不提折旧，资产账面价值严重不实；由于缺乏统一的要求和规则，医院成本核算的方法和标准随意性也较大，成本信息不具有可比性，难以反映各项业务实际成本的发生情况，更无法对医院进行绩效评价提供有效参考和帮助；财务报告体系存在明显缺陷，资产负债表未得到应有的重视，现金流量情况和主要业务活动的收支情况未得到反映，严重



影响了会计报表信息的质量；现行基建会计游离于财务会计之外等。这些问题，不但影响我国各项财政管理制度改革的推进和深入，也不利于医疗体制改革的进行和公立医院内部管理与绩效水平的提高，不利于国家、社会公众等各方面对公立医院的管理监督。经济社会的发展，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。

（一）《医院会计制度》、《医院财务制度》的推出是落实医改有关精神的要求

2009年，党中央、国务院发布的医改意见、实施方案及相关的政府卫生投入、公立医院改革等配套文件都对完善财务、会计管理制度，严格预算管理，加强财务监管和运行监督提出明确要求。适应深化医改的要求，国务院办公厅转发的《财政部关于加快发展我国注册会计师行业若干意见的通知》（国办发〔2009〕56号）明确提出，将医院等医疗卫生机构、大中专院校及基金会等非营利组织的财务报表纳入注册会计师审计范围。因此，出台实施《医院会计制度》、《医院财务制度》制度是规范医疗机构运行机制的重要举措。

（二）《医院会计制度》、《医院财务制度》的推出是深化财政财务管理体制改革、实现科学化精细化管理的需要

目前，我国已初步建立了以部门预算、国库集中收付、政府采购等为主要内容的现代预算管理制度，财政科学化精细化管理程度越来越高，客观上也要求进一步完善医疗机构财务管理体制，调整其会计核算内容和方法，充分利用会计师事务所等社会中介机构加大审计监督力度。

（三）维护公立医疗卫生机构公益性需要进一步完善财务方面的管理

医改意见提出要维护公共医疗卫生的公益性。财会管理是公立医院和基层医疗卫生机构经济管理工作的中心，也是机构内部管理的重要杠杆，客观上要求进一步改革和完善财务、会计制度，进一步提高财务会计信息的准确性，为加强医疗机构经济管理、维护公益性提供决策依据，加强经济核算，完善内部管理，提高资金使用效益。

二、医院会计制度、医院财务制度改革的重要意义

新医院财务、会计制度，顺应了时代和改革的需要。《医院会计制度》、《医院财务制度》的出台，有利于医疗机构加强财务管理和会计核算，全面提升管理水平，提高服务效率和市场竞争力；有利于科学制定医疗服务价格，控制医疗费用不合理增长，逐步降低群众医药费用负担；有利于政府切实加强了对医疗机构的财务监管和运行监督，维护公共医疗卫生服务的公益性；有利于充分发挥注册会计师的作用，加强医疗机构审计监督，保障医疗机构财务行为和会计核算合法、科学、规范、透明。

其现实意义在于：一是有力地解决了我国当前医院会计财务实务中的突出问题；二是有利于建立适应我国社会主义市场经济体制的、具有中国医疗卫生事业特色的、较为科学规范的医院会计模式和财务管理机制；三是借鉴了国际经验，尽可能趋同国际通用会计惯例，有一定的前瞻性；四是兼顾了政府预算管理、财务管理、资产管理、绩效管理等方面的需要，强化了内部控制和外部监督；五是适时推出的医院会计、财务制度，更是政府会计改革的突破口，具有一定的借鉴意义。

两个制度的出台从政策效应角度来说具有重要意义。微观上，一是有利于各类公立医院（包括综合医院、专科医院、中医医院等）加强财务管理和会计核算，全面提升管理水平；二是有利于医院规范自身的运营管理，提高医院资金的使用效益，提高服务效率和市场竞争力，进一步深入促进医疗卫生事业的改革发展。宏观上，一是有利于政府切实加强对医疗机构的财务监管和运行监督，落实国家新的医药卫生体制改革有关重点任务，维护公共医疗卫生服务的公益性；二是有利于国家卫生主管部门和其他部门的宏观政策调控，有利于深化财政财务管理体制改革、实现科学化精细化管理，有利于科学制定医疗服务价格，控制医疗费用不合理增长，逐步降低群众医药费用负担。

三、医院会计制度、医院财务制度的出台对政府会计改革有重要的借鉴意义

改革开放 30 多年来，政府会计也经历了不断改革和调整的过程，但与

近年来改革成效显著、已建成了与国际趋同的企业会计准则体系并得到有效实施的企业会计相对照，政府会计领域的改革还比较滞后。

当前的政府会计体系仍然是按照满足国家预算管理需要为目标和核心来设计的，反映单位预算收支形成仍然是政府会计核算的重心。随着我国近年来政府职能转变和公共财政体制的建立完善，社会各方面对政府会计改革提出了迫切要求，主要是对能够衡量政府公共支出管理绩效、一定程度上反映和防范财政财务风险、政府财务规范化和精细化管理等方面的需求日益增加。因此，提供全面反映政府会计主体资产负债状况、业绩情况及收入成本费用等运营成本等方面的数据，强化公共受托责任的履行、提高政府公共支出管理水平、增强政府财政透明度、合理评价政府绩效，构建完善的政府会计标准体系，成为政府会计改革的主流。

综观已实施政府会计改革国家的经验，这些国家都经历了循序渐进的改革历程，我国的政府会计改革也不可能一蹴而就。因此，以医院会计财务改革为突破口，推行事业单位会计改革，待时机成熟时再实施整个政府部门的会计改革，是当前政府会计改革较为稳妥的路径选择。

公立医院是我国数量众多的事业单位的典型，国家对公立医院的财政补助方式、管理体制，以及公立医院自身的经费来源、运营机制、运行环境等都具有很强的代表性。推进医院会计制度改革，可以从中积累经验、探索可行模式，为将来顺利推进事业单位会计改革、实施政府部门整体会计改革奠定基础。

两个制度的出台，对政府会计改革有很强的借鉴意义。可以看到，两个制度新增了与国库集中支付、政府收支分类、部门预算、工资津补贴、国有资产管理等财政改革相关的会计核算、财务管理内容，基本上解决了资产价值不真实、医疗成本不合理的问题，解决了基建游离于大账的问题，解决了长期以来医院医疗、药品的收支不配比、财务信息失真加剧“以药养医”的问题，并借鉴国际经验，创新地将药品收支合并到医疗业务中核算，有效地处理医疗、药品不配比问题，突破医院长期以来科研和教学经费核算的瓶颈问题和混乱状态，不仅确立了核算的科目和渠道，而且使收入分类更加细化，改进完善了医院财务报告体系，新增了现金流量表、财政补助收支情况表及报表附注等，使医院的财务报表体系与国际惯例和企业会计更为协调，