

图书在版编目 (CIP) 数据

医院会计制度讲解/财政部会计司编写组编. —北京:
经济科学出版社, 2011. 8

ISBN 978 -7 -5141 -0860 -6

I. ①医… II. ①财… III. ①医院 - 会计制度 - 中国
IV. ①R197.322

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 152644 号

责任编辑: 黄双蓉

责任校对: 徐领柱

版式设计: 代小卫

技术编辑: 王世伟

医院会计制度讲解

财政部会计司编写组 编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编辑部电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

河北零五印刷厂印装

787 × 1092 16 开 26 印张 300000 字

2011 年 8 月第 1 版 2011 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 978 -7 -5141 -0860 -6 定价: 58.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

第二节	医疗收入	208
第三节	财政补助收入	218
第四节	科教项目收入	222
第五节	其他收入	224
第五章	费用	231
第一节	费用概述	231
第二节	医疗业务成本	240
第三节	财政项目补助支出	245
第四节	科教项目支出	248
第五节	管理费用	250
第六节	其他支出	255
第六章	净资产	259
第一节	净资产概述	259
第二节	事业基金	263
第三节	专用基金	265
第四节	待冲基金	267
第五节	财政补助结转（余）	272
第六节	科教项目结转（余）	275
第七节	本期结余	277
第八节	结余分配	280
第七章	财务报告	284
第一节	医院财务报告概述	284
第二节	资产负债表	287
第三节	收入费用总表	300
第四节	医疗收入费用明细表	311
第五节	现金流量表	319

环境的深刻变化，十年前制定的医院会计制度已经难以满足新形势下医院改革与发展的需要，迫切需要进行修订。具体来讲，修订《医院会计制度》的必要性和迫切性包括如下几个方面：

（一）修订完善医院会计制度，提升医院会计核算和管理水平，是贯彻落实《医改意见》及《实施方案》的重要举措，也是促进和深化公立医院改革的重要内容

2009年4月，随着《医改意见》和《实施方案》的相继出台，我国新一轮医药卫生体制改革进入实质推进阶段。《医改意见》明确提出要推进公立医院管理体制、建立规范的公立医院运行机制，并在具体措施中提出要进一步完善公立医院的财务、会计管理制度，严格预算管理，加强财务监管和运行监督。《实施方案》明确提出，要加强公立医院成本核算与控制，定期开展医疗服务成本测算，科学考评医疗服务效率。公立医院具有公益性质，坚持以病人为中心，以服务质量为核心，但同时又是一个独立核算的经济组织，具有资金规模大、业务活动复杂、需要持续运营和发展等特点。推进公立医院改革，提高医院的运营效率和社会效益，需要完善的会计制度作为支撑，以将有关医改精神落实到医院的日常核算和管理中，夯实会计基础数据、硬化成本计算与约束、提升医院的财务、绩效管理。因此，修订完善医院会计制度既是贯彻落实《医改意见》和《实施方案》的重要举措，也是促进和深化公立医院改革的重要内容。

（二）修订完善医院会计制度，提供更为真实、准确、完整的会计信息，是加强财政科学化、精细化管理的基础

全面推进财政科学化、精细化管理，是贯彻落实科学发展观的必然要求，也是新形势下做好财政工作的迫切需要，事关改革稳定的大局、财政职能作用的有效发挥、财政体制的健康发展，意义重大。推进财政科学化、精细化管理的主要任务之一，就是要加强管理基础工

上，经多轮修改，形成二次征求意见稿，于2010年7月下发全国征求意见。

第四阶段（2010年7月至2010年12月），定稿发布阶段。这一阶段，根据社会各方面意见对二次征求意见稿作了进一步修改完善，于2010年12月31日正式印发。

四、新《医院会计制度》的结构和主要内容

新《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、会计报表编制说明和成本报表参考格式六大部分。

第一部分“总说明”，共十五条，明确了制度的制定目的和制定依据，对制度适用范围、核算基础、会计要素种类、会计科目运用基本要求、财务报告的构成及签章、基建投资会计核算原则、制度实施时间等基本问题做了规定。

第二部分“会计科目名称和编号”，列示了五大类共52个科目。其中，资产类科目23个，负债类科目13个，净资产类科目7个，收入类科目4个，费用类科目5个。

第三部分“会计科目使用说明”，逐一对52个科目的核算内容、明细科目设置、确认计量原则和主要账务处理作了详细说明。

第四部分“会计报表格式”，列示了资产负债表、收入费用总表、现金流量表、财政补助收支情况表4张主表和医疗收入费用明细表1张附表的格式，并规定了每张报表的编制期间。

第五部分“会计报表编制说明”，对上述4张主表和1张附表所反映的内容、表中各项目的内容和填列口径、方法作了详细说明。

第六部分“成本报表参考格式”，提供了“总说明”部分所要求的作为财务情况说明书附表的成本报表的参考格式。

资产管理等财政预算改革相关的会计核算内容，实现了会计规范与其他财政政策规范的有机衔接，有利于各项政策的全面贯彻落实。如：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；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；在“固定资产清理”、“无形资产”等科目说明中考虑了国有资产管理的相关规定；等等。

（三）将基建账数据并入会计“大账”

原制度下，医院的基本建设执行《国有建设单位会计制度》，与基本建设相关的资产、负债及收支都只在基建账套中反映，基建账数据长期“游离”会计“大账”。

为了提高医院会计信息的完整性，全面加强资产负债管理，防范和降低财政风险，新制度规定“医院对基本建设投资的会计核算除按照本制度执行外，还应按国家有关规定单独建账、单独核算”。即：医院应当按照新制度的要求，在按国家有关规定单独核算基本建设投资的同时，将基建账相关数据并入医院会计“大账”。

（四）取消固定基金和修购基金，计提固定资产折旧

原制度没有规定对固定资产计提折旧，但规定按固定资产原值的一定比例从相关支出中提取修购基金，用于固定资产更新和大型修缮。这一方面使固定资产长期按原值反映在资产负债表中，造成资产价值虚增；另一方面造成资产购置支出重复列支，如以财政补助资金购置固定资产时，购置支出已全额计入财政专项支出，再提取修购基金造成重复列支。

新制度取消固定基金和修购基金，规定对医院除图书外的所有固定资产计提折旧，以反映资产因使用中的消耗而发生的价值减少，进

债务证明办理款项的结算。

采用委托收款结算方式的，收款人办理委托收款时，采取邮寄划款的，应填制邮划委托收款凭证。邮划委托收款凭证一式五联，第一联回单，第二联贷方凭证，第三联借方凭证，第四联收账通知，第五联付款通知。采取电报划款的，应填制电划委托收款凭证。电划委托收款凭证一式五联，第一联回单，第二联贷方凭证，第三联借方凭证，第四联发电依据，第五联付款通知。收款人在第二联委托收款凭证上签章后，将有关委托收款凭证和债务证明提交开户银行，在收到银行转来的收账通知时，编制收款凭证。付款单位根据收到的委托收款凭证和有关债务证明，编制付款凭证。

4. 采用托收承付结算方式

托收承付是根据购销合同由收款人发货后委托银行向异地付款人收取款项，由付款人向银行承认付款的结算方式。

采用托收承付结算方式的，收款人办理托收时，采取邮寄划款的，应填制邮划托收承付凭证。邮划托收承付凭证一式五联，第一联回单，第二联贷方凭证，第三联借方凭证，第四联收账通知，第五联付款通知。采取电报划款的，应填制电划托收承付凭证。电划托收承付凭证一式五联，第一联回单，第二联贷方凭证，第三联借方凭证，第四联发电依据，第五联付款通知。收款人在第二联托收凭证上签章后，将有关托收凭证和有关单证提交开户银行，在收到银行转来的收账通知时，编制收款凭证。付款单位根据收到的托收承付凭证的承付付款通知和有关交易单证，编制付款凭证。

5. 采用银行本票方式

银行本票是银行签发的，承诺自己在见票时无条件支付确定金额给收款人或者持票人的票据。银行本票的提示付款期限为自出票日起最长不得超过2个月。

单”核对，至少每月核对一次。月度终了，医院账面余额与银行对账单余额之间如有差额，必须逐笔查明原因并进行处理，按月编制“银行存款余额调节表”，调节相符。

医院的银行本票存款、银行汇票存款、信用卡存款等在“其他货币资金”科目核算，不在“银行存款”科目核算。

2. 主要账务处理

(1) 将款项存入银行，借记“银行存款”科目，贷记“库存现金”、“应收医疗款”、“医疗收入”、“科教项目收入”等科目。

【例 2-10】 201×年 1 月 5 日，某医院收到以银行转账形式拨付的科研项目拨款 100 000 元。财会部门根据有关凭证，作会计分录如下：

借：银行存款	100 000
贷：科教项目收入	100 000

【例 2-11】 201×年 2 月 5 日，某医院收到支票为 20 000 元的无条件捐赠，并于当日终了将款项存入银行。财会部门根据有关凭证，作会计分录如下：

借：银行存款	20 000
贷：其他收入——捐赠收入	20 000

(2) 提取和支出存款时，借记“库存现金”、“应付账款”、“医疗业务成本”、“科教项目支出”、“管理费用”等科目，贷记“银行存款”科目。

【例 2-12】 201×年 2 月 10 日，某医院购买了一批急需药品，以银行存款实际支付购买价款 150 000 元，当日经验收入库。财会部门根据有关凭证，作会计分录如下：

借：库存物资	150 000
贷：银行存款	150 000

【例 2-13】 201×年 3 月 25 日，某医院支付电费 900 000 元，其

银行存款余额调节表是在银行对账单余额与单位银行存款账面余额相核对的基础上，各自加上对方已收而本单位未收的未达账项数额，减去对方已付而本单位未付的未达账项数额，以调整两者余额使其相符。计算公式如下：

1. 医院银行存款账面存款余额 = 银行对账单存款余额 + 医院已收而银行未收款项 - 医院已付而银行未付款项 + 银行已付而医院未付款项 - 银行已收而医院未收款项

2. 银行对账单存款余额 = 医院账面存款余额 + 医院已付而银行未付款项 - 医院已收而银行未收款项 + 银行已收而医院未收款项 - 银行已付而医院未付款项

3. 银行对账单存款余额 + 医院已收而银行未收款项 - 医院已付而银行未付款项 = 医院账面存款余额 + 银行已收而医院未收款项 - 银行已付而医院未付款项

“银行存款日记账”应定期与“银行对账单”核对，至少每月核对一次。若核对相符，通常说明本单位和银行双方账簿记录是正确的。若核对不符，则先要检查本单位账簿记录是否有错误，存在错误的，要及时更正；不存在错误或更正后仍不相符的，应当编制“银行存款余额调节表”调整未达账项。调整未达账项后仍未调节相符的，可能是未达款项未全部查出，可能是一方或双方记账仍有差错，需要进一步查明原因，加以调节或更正。

需要注意的是，对于银行已入账但单位尚未入账的未达款项，须待银行结算凭证到达后，才能据以入账，不能以“银行存款调节表”作为记账依据。

【例 2 - 15】201 × 年 2 月初，某医院收到银行送来的银行对账单，核对医院 1 月份银行存款，1 月底银行对账单余额为 55 400 元，银行存款日记账余额为 53 000 元。经审核，未发现记账差错。经逐

物品或单项服务购买额不足 10 万元人民币的购买支出；年度财政投资不足 50 万元人民币的工程采购支出；特别紧急的支出和经财政部门批准的其他支出。

步骤 1：医院按照批复的部门预算与资金使用计划（即用款计划），申请授权支付的月度用款限额。

步骤 2：财政部门根据批复的用款计划，以“财政授权支付额度通知单”的形式分别通知中国人民银行和代理银行。

步骤 3：代理银行收到“财政授权支付额度通知单”时，向医院发出“财政授权支付额度到账通知书”。

步骤 4：医院收到“财政授权支付额度到账通知书”时，进行账务处理。

步骤 5：医院使用授权额度时，填制“财政授权支付凭证”，并进行相关会计处理。

（二）零余额账户用款额度的管理

1. 零余额账户用款额度。是用于核算实行国库集中支付的医院根据财政部门批复的用款计划收到的零余额账户用款额度。该账户每日发生的支付，于当日营业终了前由代理银行在财政部门批准的用款额度内与国库单一账户清算；单笔支付额 5 000 万元人民币以上（含 5 000 万元），应及时与国库单一账户清算。财政授权的转账业务一律通过医院零余额账户办理。

2. 零余额账户的管理。零余额账户需由同级财政部门批准开立，并出具证明文件，由开户银行报经中国人民银行核准后核发开户许可证。

（1）医院新开立零余额账户的，财政部门在批准开户时，应在相关证明文件中明确账户性质。零余额账户的变更、合并与撤销，须经同级财政部门批准，并按照财政国库管理制度规定的程序和要求

【例2-28】年终某医院根据代理银行提供的对账单中的注销额度，将某财政授权支付项目“排水工程”的注销额度2 000 000元转入财政应返还额度。编制会计分录如下：

借：财政应返还额度——财政授权支付	2 000 000
贷：零余额账户用款额度	2 000 000

【例2-29】承【例2-28】，下年初医院收到恢复上年度财政授权支付额度2 000 000元通知时，编制会计分录如下：

借：零余额账户用款额度	2 000 000
贷：财政应返还额度——财政授权支付	2 000 000

三、应收款项

除财政应返还额度外，医院的应收款项还包括应收在院病人医疗款、应收医疗款和其他应收款。其中，应收在院病人医疗款，仅指由在医院住院的病人所发生医药费用而引起的应收账款。应收医疗款，指由门诊病人或已经出院的住院病人未能及时交纳医药费而引起的应收账款，以及应由医疗保险机构承担但尚未支付给医院的款项，具体包括应由医疗保险机构支付但尚未结算的医疗款、门诊病人或出院病人的欠费等。其他应收款是指除财政应返还额度、应收在院病人医疗款、应收医疗款以外的其他各项应收、暂付款项，包括职工预借的差旅费、拨付的备用金、应向职工收取的各种垫付款项、应收长期投资的利息或利润等。

应收款项应当按照其实际发生额入账。由于应收款项的确认往往与收入的确认相对应，因此，应收款项的确认时点及其金额应当依据相对应的收入确认时点和金额而定。

（一）应收在院病人医疗款

1. 会计科目设置

该医院次年末“坏账准备”科目余额应为：

$$200\,000 \times 4\% = 8\,000 \text{ (元)}$$

年末计提坏账准备前，“坏账准备”科目的贷方余额为：

$$4\,000 - 2\,000 = 2\,000 \text{ (元)}$$

次年末应补提的坏账准备金额为：

$$8\,000 - 2\,000 = 6\,000 \text{ (元)}$$

借：管理费用	6 000
贷：坏账准备	6 000

②账龄分析法

账龄分析法，是根据应收款项账龄的长短来估计坏账的方法。账龄指的是债务人所欠账款的时间。虽然应收账款能否收回以及能收回多少，不一定完全取决于时间的长短，但一般来说，账龄越长，发生坏账的可能性就越大。

【例 2-47】201×年 12 月 31 日，某医院应收医疗款金额、账龄、根据经验估计的坏账损失比率及预计坏账损失金额如表 2-2 所示。

表 2-2

应收医疗款账龄	应收医疗款金额	估计损失 (%)	预计损失金额
1 年以内	200 000	5%	10 000
1~2 年 (含 1 年)	100 000	20%	20 000
2~3 年 (含 2 年)	50 000	40%	20 000
3 年以上 (含 3 年)	10 000	60%	6 000
合计	360 000		56 000

由上表可知，该医院在 201×年 12 月 31 日的 360 000 元应收医疗款金额预计坏账损失为 56 000 元，假定期初“坏账准备”科目的

四、存货的会计处理

（一）会计科目的设置

1. “库存物资”科目

医院应当设置“库存物资”科目，核算医院为了开展医疗服务及其辅助活动而储存的药品、卫生材料、低值易耗品、其他材料的实际成本。该科目应当按照库存物资的类别，设置“药品”、“卫生材料”、“低值易耗品”和“其他材料”一级明细科目。“药品”一级明细科目下应设置“药库”、“药房”两个二级明细科目，并按西药、中成药、中草药设置三级明细科目，进行明细核算。

该科目属于资产类科目，借方登记库存物资的增加，贷方登记库存物资的减少，期末借方余额反映医院库存物资的实际成本。

医院物资管理等部门应当在本科目明细账下，按品名、规格设置数量金额明细账，仓库应设置实物收、发、存数量明细账和卡。

2. “在加工物资”科目

医院应当设置“在加工物资”科目，核算医院自制或委托外单位加工的各种药品、卫生材料等物资的实际成本。该科目应按“自制物资”和“委托加工物资”设置一级明细科目，并按照物资类别或品种设置明细账，进行明细核算。自制药剂、卫生材料的，应当在本科目的相关明细科目下归集自制药剂、卫生材料等发生的直接材料、直接人工（专门从事药品、卫生材料等物资制造的生产工人工资）等直接费用；生产多种药品、卫生材料发生的间接费用，在本科目的“自制物资”一级明细科目下单独设置“间接费用”二级明细科目予以归集，会计期末，再按一定的分配标准和方法，分配计入有关药品、卫生材料的成本。

该科目属于资产类科目，借方登记在加工物资的增加，贷方登记

“库存现金”、“银行存款”、“其他应收款”等科目，按照相关待处理财产损益的账面余额，贷记“待处理财产损益——待处理流动资产损益”科目。

②由财政补助/科教项目资金形成时，按照药品账面余额，借记“待处理财产损益——待处理流动资产损益”科目，贷记“库存物资——药品”科目。报经批准处理时，借记“待冲基金”科目，贷记“待处理财产损益——待处理流动资产损益”科目。

③由自有资金形成时，按照药品账面余额，借记“待处理财产损益——待处理流动资产损益”科目，贷记“库存物资——药品”科目。报经批准处理时，按照药品账面余额扣除可以收回的保险赔偿和过失人的赔偿等后的金额，借记“其他支出”科目，按照已收回或应收回的保险赔偿和过失人赔偿等，借记“库存现金”、“银行存款”、“其他应收款”等科目，按照药品账面余额，贷记“待处理财产损益——待处理流动资产损益”科目。

【例 2-62】201×年4月末，某医院药库报来药品盘点表，破损西药（自有资金购入）账面余额800元，溢余中草药市场价格500元。5月初，报经院领导批准，西药破损属正常损失，中草药溢余属正常盘盈。财会部门根据有关凭证，作会计分录如下：

201×年4月末，药品盘点

西药破损

借：待处理财产损益	800
贷：库存物资——药品——药库——西药	800

中草药溢余

借：库存物资——药品——药库——中草药	500
贷：待处理财产损益	500

201×年5月初，报经批准后处理

处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目，按该材料对应的待冲基金数额，借记“待冲基金”科目，按该材料账面余额，贷记“库存物资——卫生材料”科目。报经批准处理时，按照相关待处理财产损溢金额扣除可以收回的保险赔偿和过失人的赔偿等后的金额，借记“其他支出”科目，按照已收回或应收回的保险赔偿和过失人赔偿等，借记“库存现金”、“银行存款”、“其他应收款”等科目，按照相关待处理财产损溢的账面余额，贷记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目。

(2) 由财政补助/科教项目资金形成时，按照卫生材料账面余额，借记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目，贷记“库存物资——卫生材料”科目。报经批准处理时，借记“待冲基金”科目，贷记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目。

(3) 由自有资金形成时，按照卫生材料账面余额，借记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目，贷记“库存物资——卫生材料”科目。报经批准处理时，按照卫生材料账面余额扣除可以收回的保险赔偿和过失人的赔偿等后的金额，借记“其他支出”科目，按照已收回或应收回的保险赔偿和过失人赔偿等，借记“库存现金”、“银行存款”、“其他应收款”等科目，按照卫生材料账面余额，贷记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目。

【例 2 -73】 201 × 年 3 月末，某医院对库存的卫生材料（均由自有资金形成）进行了全面盘点，发现纱布数量不符，盘亏 10 卷，同批次纱布入账价值为每卷 20 元；绷带数量不符，盘盈 20 卷，同类绷带市场价格为每卷 25 元。4 月初，查明原因，纱布盘亏和绷带盘亏均属正常情况，报经批准后予以处理。

财会部门根据有关凭证，作会计分录如下：

一次。

1. 盘盈的其他材料，按比照同类或类似其他材料的市场价格确定的价值，借记“库存物资——其他材料”科目，贷记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目。报经批准处理时，借记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目，贷记“其他收入”科目。

2. 盘亏、变质、毁损的其他材料

(1) 由自有资金和财政补助/科教项目资金共同形成时，按照其他材料账面余额减去其对应的待冲基金数额后的金额，借记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目，按该其他材料对应的待冲基金数额，借记“待冲基金”科目，按该其他材料账面余额，贷记“库存物资——其他材料”科目。报经批准处理时，按照相关待处理财产损溢金额扣除可以收回的保险赔偿和过失人的赔偿等后的金额，借记“其他支出”科目，按照已收回或应收回的保险赔偿和过失人赔偿等，借记“库存现金”、“银行存款”、“其他应收款”等科目，按照相关待处理财产损溢的账面余额，贷记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目。

(2) 由财政补助/科教项目资金形成时，按照其他材料账面余额，借记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目，贷记“库存物资——其他材料”科目。报经批准处理时，借记“待冲基金”科目，贷记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目。

(3) 由自有资金形成时，按照其他材料账面余额，借记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目，贷记“库存物资——其他材料”科目。报经批准处理时，按照其他材料账面余额扣除可以收回的保险赔偿和过失人的赔偿等后的金额，借记“其他支出”科目，按照已收回或应收回的保险赔偿和过失人赔偿等，借记“库存现

账面余额，贷记“固定资产”科目，按其差额，贷记“其他收入”科目或借记“其他支出”科目。

【例2-90】经上级主管部门批准，医院以2台超声诊断仪投资某体检中心，取得该体检中心10%的股份。该超声诊断仪单台原价为2 000 000元，每台已提取折旧500 000元，单台设备评估价为1 200 000元。编制会计分录如下：

借：长期投资——股权投资	2 400 000
其他支出	600 000
累计折旧	1 000 000
贷：固定资产	4 000 000

iii 以已入账无形资产取得的长期股权投资，按照评估价加上发生的相关税费作为投资成本，借记“长期投资——股权投资”科目，按照投出无形资产已提的累计摊销额，借记“累计摊销”科目，按发生的相关税费，贷记“银行存款”、“应交税费”等科目，按照投出无形资产的账面余额，贷记“无形资产”科目，按其差额，贷记“其他收入”科目或借记“其他支出”科目。

【例2-91】经上级有关部门批准，医院以一套物流管理系统对乙医院投资，取得乙医院10%的股份。该套系统账面原值为200 000元，已提摊销额100 000元，该软件评估价为180 000元。编制会计分录如下：

借：长期投资——股权投资	180 000
累计摊销	100 000
贷：无形资产	200 000
其他收入	80 000

以未入账的无形资产取得的长期股权投资，按照评估价加上发生的相关税费作为投资成本，借记“长期投资——股权投资”科目，