

最新医院会计制度 操作实务与报表审计应对

戴琼 编著

精准的制度衔接案例
具体的成本分摊方法

翔实的会计核算指南
实用的审计应对技巧

最新医院会计制度 操作实务与报表审计应对

◎◎◎

《最新医院会计制度操作实务与报表审计应对》

《最新医院会计制度操作实务与报表审计应对》

最新医院会计制度 操作实务与报表审计应对

戴琼 编著

图书在版编目 (CIP) 数据

最新医院会计制度操作实务与报表审计应对/戴琼编著. —北京: 中国财政经济出版社, 2011. 8

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2999 - 7

I. ①最… II. ①戴… III. ①医院 - 会计制度②医院 - 会计报表 - 财务审计 IV. ①R197. 322

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 134091 号

责任编辑: 王芝文

责任校对: 徐艳丽

封面设计: 邹海东

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

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 16 开 20.75 印张 467 000 字

2011 年 7 月第 1 版 2011 年 7 月北京第 1 次印刷

定价: 46.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2999 - 7/F · 2541

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

谨以此书
献给默默奉献在一线的医院财务工作者

序

第一次与医院审计项目结缘，是在12年前的5月份，时值《医院财务制度》（财社字〔1998〕148号）、《医院会计制度》（〔1998〕财会字第58号）实施不久，我们接受委托，对北京市医疗项目专项经费收支情况进行专项审计。2011年4月6日，财政部下发了《关于印发〈新旧医院会计制度有关衔接问题的处理规定〉的通知》（财会〔2011〕5号），明确了新旧医院会计制度衔接问题的处理方法。2011年5月中旬，我有幸同中央财经大学宗文龙教授、首都经济贸易大学袁晓勇教授、中财讯税收技术筹划研究院周华洋教授等多位专家学者一起探讨新《医院财务制度》和《医院会计制度》下的会计核算、财务管理和报表审计等问题，并于随后的2011年5月25日至27日，在北京香山别墅与沈阳盛京医院、湖南湘潭医院等10余位医院一线财务管理工作者一起，探讨了新制度下医院会计核算、财务管理、报表审计等问题，并就医院一线财务工作者所关心的问题进行了广泛而深入地交流。编写本书，是基于对各位同仁坦诚交流、互助互学的感激，也希望能为医院的一线财务工作者提供一本最新且实用的参考读物。

本书从新旧《医院会计制度》如何衔接入手，用案例详细解读了新旧会计制度衔接中的具体问题；从第二章到第六章，共五章内容，对新《医院财务制度》和《医院会计制度》下资产、负债、净资产、收入、成本费用的核算问题，通过具体案例进行解读，并对医院成本计算方法进行了系统的探讨，在解析具体会计核算问题的同时，对重点会计科目，笔者试图从财务管理的角度，提供某些管理参考；在第七章，笔者通过具体案例，阐述了财务报表的编制方法，并就医院财务报表分析指标、分析方法进行了简单介绍。在最后一章，笔者从被审计单位财务人员的视角，结合新颁布的《医院财务报表审计指引》和多年的财务报表审计经验，就注册会计师对医院财务报表审什么，如何审以及被审计医院如何应对进行了探讨。

在本书出版过程中，得到了中国财政经济出版社领导和编辑的鼎力支持；中财讯周华洋院长百忙之中挥毫作序；在编写过程中，我的同事王丽

丽、王智刚、李鸥进行了大量的资料整理和校对工作，在此一并致谢！

本书是医院财务工作者、会计师事务所同仁的实用参考读物。由于时间仓促和本人学识所限，书中肯定有不足和偏颇、甚至错误之处，恳请专家学者不吝赐教，来函请致 zdcpa@vip.163.com，本人将不胜感激，并认真学习与修改。

戴琼

2011年6月于北京

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 概述	(1)
第二节 新旧医院会计制度的衔接	(7)
第三节 医院会计制度的一般原则和会计核算规定	(31)
第二章 资产的核算	(41)
第一节 资产概述	(41)
第二节 资产类会计科目的运用	(44)
第三章 负债的核算	(95)
第一节 负债概述	(95)
第二节 负债类会计科目的运用	(97)
第四章 净资产核算	(112)
第一节 净资产概述	(112)
第二节 净资产类会计科目的运用	(114)
第五章 收入的核算	(127)
第一节 收入概述	(127)
第二节 收入类会计科目的运用	(128)
第六章 费用的核算	(137)
第一节 费用概述	(137)
第二节 费用类会计科目的运用	(138)
第三节 医院成本核算与管理	(147)
第七章 医院财务会计报告	(170)
第一节 医院财务会计报告概述	(170)
第二节 资产负债表的编制	(174)

第三节	医院收入费用总表的编制	(201)
第四节	医疗收入费用明细表的编制	(205)
第五节	现金流量表的编制	(208)
第六节	财政补助收支情况表的编制	(214)
第七节	医院财务报表分析	(219)
第八章	医院财务报表审计	(227)
第一节	医院财务报表审计概论	(227)
第二节	医院财务报表审计方法	(235)
第三节	进一步审计程序与财务报表认定	(241)
第四节	医院财务报表审计的应对	(292)
附录：新旧《医院财务制度》对比表		(299)
参考文献		(321)

第一章 总 论

第一节 概 述

公立医院是以为人们提供医疗、卫生、护理等服务为主要工作内容的医疗机构，是不以盈利为目的的公益性事业单位。其服务对象不仅包括伤病患者，也包括处于特定生理状态的健康人（如孕产妇、新生婴幼儿）以及完全健康的人（如进行体格检查或口腔清洁的人）。其任务不仅包括预防和治疗疾病，也包括维持和促进身体健康。

我国是世界上最早设置医院的国家，最早的医院在我国周代就有了。据《周书·五会篇》记载：周成王在成周大会的会场旁，设过“为诸侯有疾病者之医药所居”的场所，可视为我国医院的最早雏形；公元前7世纪，春秋时期最强盛的国家齐国，政治家管仲在首都临淄建立了“养病院”，收容聋、盲、跛等病人集中疗养。而《汉书》记载，远在西汉年间，黄河一带瘟疫流行，汉武帝刘彻就在各地设置医治场所，配备医生、药物、免费给百姓治病。《汉书·平帝纪》记“元始二年，旱蝗，民疾疫者，舍空邸第，为置医药”，为类似现在隔离医院的最早记载。而现代意义的医院，是以实施住院诊疗为主，一般设有相应的门诊部、相应的基本医疗设备；设立药剂、检验、放射、手术及消毒供应等医技诊疗部门；配备有适当规格的正式病房和一定数量的病床设施；有相应的、系统的人员编配；有相应的工作制度与规章制度；有相应的医院文化；有能力对住院病人提供合格与合理的诊疗、护理和基本生活服务。

为适应社会主义市场经济和医疗卫生事业发展的需要，规范医院财务行为，加强医院会计核算和会计监督，提高会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》以及《事业单位会计准则》、《事业单位财务规则》（财政部令第8号）和国家关于深化医药卫生体制改革的相关文件及有关法律法规，结合医院经营业务的特点，2010年12月28日，财政部会同卫生部发布新修订的《医院财务制度》（财社〔2010〕306号）；2010年12月31日，财政部颁布了修订后的《医院会计制度》（财会〔2010〕27号），并规定，自2011年7月1日起在公立医院改革国家联系试点城市执行，自2012年1月1日起在全国执行；1998年11月17日财政部与卫生部联合发布的《医院财务制度》（财社字〔1998〕148号）、财政部颁布的《医院会计制度》（〔1998〕财会字第58号）同时废止。

一、医院财务、会计制度的适用范围

新修订的《医院财务制度》、《医院会计制度》适用于中华人民共和国境内各级各类独立核算的公立医院（以下简称医院），包括综合医院、中医院、专科医院、门诊部（所）、疗养院等，不包括城市社区卫生服务中心（站）、乡镇卫生院等基层医疗卫生机构。

城市社区卫生服务中心（站）、乡镇卫生院等基层医疗卫生机构适用《基层医疗卫生机构财务制度》（财社〔2010〕307号）和《基层医疗卫生机构会计制度》（财会〔2010〕26号）的相关规定。

二、新医院财务、会计制度变化的要点

根据医疗改革相关意见和加强财务会计核算要求，新修订的医院财务、会计制度充分体现公立医院的公益性特点，强化了医院的收支管理和成本核算，在医疗药品收支核算、医疗成本归集核算体系、会计科目和财务报告体系、医院财务报表注册会计师审计等方面凸显了一系列重大创新。

（一）新医院财务制度变化要点

1. 强化了预算管理与约束机制。将医院全部收支纳入预算管理体系，维护预算的完整性、严肃性，杜绝随意调整项目支出等问题，促进医院规范运营。医院财务制度第九条明确规定，国家对医院实行“核定收支、定项补助、超支不补、结余按规定使用”的预算管理办法。地方可结合本地实际，对有条件的医院开展“核定收支、以收抵支、超收上缴、差额补助、奖惩分明”等多种管理办法的试点。新财务制度在明确医院预算管理总体办法的基础上，与财政预算管理体制改革相衔接，医院财务制度对医院预算的编制、执行、决算等各个环节所遵循的方法、原则、程序等做出了详细规定，并明确了主管部门（或举办单位）、财政部门以及医院等主体在预算管理各环节中的职责。

2. 加强资产管理，夯实资产负债信息，提高财务风险防范能力。医院财务制度第五条明确规定，医院财务管理的主要任务是：科学合理编制预算，真实反映财务状况；依法组织收入，努力节约支出；健全财务管理制度，完善内部控制机制；加强经济管理，实行成本核算，强化成本控制，实施绩效考评，提高资金使用效益；加强国有资产管理，合理配置和有效利用国有资产，维护国有产权权益；加强经济活动的财务控制和监督，防范财务风险。此外，医院财务制度强化了资产管控手段，限制对非流动负债的借入，严格大型设备购置、管理、处置的投资论证和报批程序。为全面、真实反映医院资产负债情况，规范医院筹资和投资行为提供了制度保障。

3. 科学界定收支分类，规范收支核算管理。医院财务制度根据收入来源，将收入划分为医疗收入、财政补助收入、科教项目收入和其他收入四大类，并进一步对各类收入进行了具体规定；配合推进医药分开改革进程，弱化药品加成对医院的补偿作用，将药品收支纳入医疗收支统一核算。按支出的用途，合理调整了医院支出的分类，将全部支出划分为医疗支出、财政项目补助支出、科教项目支出、管理费用和其他支出，收支

的重新规范，既体现了医院的业务特点和公益性质，又规范了医院的各项收支核算与管理。

4. 明确成本核算要求，强化成本控制。医院财务制度第五章对成本管理的要求、成本管理的目标、成本核算的原则、成本核算的对象、成本分摊的流程、成本分析与成本控制等作出了明确规定，细化了医疗成本归集核算体系，为医疗成本的分摊与核算提供了统一口径，为会计信息的横向可比提供了制度保障。这些规定，对于医院加强自身的运行管理、全面提升成本核算与控制水平提供了有力的数据支持，并为今后管理部门制定合理的医疗服务价格提供了参考依据。

5. 改进完善会计科目和财务报告体系。医院会计制度对会计科目体系进行了全面梳理和完善，补充和修正了相关会计科目的核算内容，充实了相关科目的会计确认与计量，使医院的日常核算依据更为明确。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，改进了各报表的项目及其排列方式，并提供了作为财务情况说明书附表的成本报表的参考格式。一方面结合医院的实际情况，体现医院财务会计核算的特点，使医院的财务报表体系更为完整，以满足财务管理、预算管理、成本管理等多方面的信息需求；另一方面使医院的财务报表体系与国际惯例和企业会计更为协调，增强了通用性，有助于会计信息的规范、可比。

6. 明确了财务监督责任。医院财务制度第十五章专门对财务监督的内容、履行职责的机构、监督方法进行了规定，为落实财务监督提供了制度基础。

（二）新医院会计制度变化的要点

1. 调整了制度适用的范围。制度第一部分第二条明确规定，修订后的《医院会计制度》适用于中华人民共和国境内各级各类独立核算的公立医院（以下简称医院），包括综合医院、中医院、专科医院、门诊部（所）、疗养院等。不包括城市社区卫生服务中心（站）、乡镇卫生院等基层医疗卫生机构。基层医疗卫生机构适用《基层医疗卫生机构会计制度》（财会〔2010〕26号）的相关规定。

2. 完善了会计核算的会计科目体系。为加强资产负债管理、提高报表信息质量、修订后的《医院会计制度》新增了“短期投资”、“预付账款”、“长期待摊费用”、“固定资产清理”等相关科目；补充了“零余额账户用款额度”、“财政应返还额度”等科目核算内容；完成了“药品”、“在加工材料”并入“库存物资”科目等会计科目归并；取消了“开办费用”和“固定基金”等科目；调整了“药品收入”等科目的级次。从而使会计科目体系更加科学和完善，更能反映出管理者对资产管理的意图。

3. 完善了成本归集和核算体系。修订后的《医院会计制度》将原会计制度下的“医疗支出”科目修订为“医疗业务成本”，在“医疗业务成本”科目中相应设置了“人员经费”、“卫生材料费”、“药品费”、“固定资产折旧费”、“无形资产摊销费”、“提取医疗风险基金”、“其他费用”等明细科目，并要求按照各具体科室进行明细核算，归集临床服务、医疗技术、医疗辅助类各科室发生的，能够直接计入各科室或采用一定方法计算后计入各科室的直接成本，从而为实现医院财务成本精细化管理提供了数据基础。

4. 合并医疗药品收支核算。修订后的《医院会计制度》将“药品收入”科目分别并入“医疗收入”和“住院收入”、将“药品支出”并入“医疗业务成本”，取消了“药品进销差价”等科目。这些规定充分反映新医改方案中逐步取消“药品加成”、避免“以药养医”的理念，弱化了药品加成对医院的补偿作用，既体现了医院的公益性质和业务特点，又规范了医院的各项收支核算与管理。

5. 计提固定资产折旧和进行无形资产摊销。修订后的《医院会计制度》新增了“累计折旧”和“累计摊销”科目，取消了“固定基金”科目。要求对所拥有或控制的除图书外的固定资产和无形资产在其使用寿命内或受益期限内，按确定的方法对应计折旧额或摊销额进行系统分摊，通过折旧或摊销方式，作为资产的抵减项目，以便反映资产因使用中的损耗而发生的价值贬损，从而有利于真实、客观地反映资产的实际价值。同时，通过对不同资金来源形成的固定资产提取折旧的不同处理方法，将医院财政补助、科教项目收入以外的资金形成的固定资产折旧计入各期医疗成本，有利于完善医疗成本核算范围、夯实医疗成本数据，体现医疗成本与医疗收入之间的配比关系；对财政补助及科教项目资金形成的固定资产折旧不计入医疗成本，既可更好地体现医院的补偿机制，又有利于按照预算管理要求对财政项目收支及结余进行核算。

6. 明确规定将基建账相关数据并入新账。按照现行的事业单位会计制度要求，事业单位向外提供的报表时，一般只包括部门决算报表而不包括基本建设项目决算报表；尤其是事业单位有尚未办理竣工决算但实际交付使用的基建项目投资时，已交付使用资产往往由于竣工决算的滞后而游离于事业单位会计报表之外。因此，其反映的经济业务是不完整的。新修订后的会计制度明确规定，将国家规定单独核算的基本建设投资相关数据并入医院会计的“大账”，有利于医院提供完整的财务状况及收支情况。

7. 明确相关业务的会计处理。修订后的《医院会计制度》对“短期投资”，“预付账款”，“应付票据”，“财政补助结转（余）”，“科教项目收入”、“科教项目支出”“科教项目结转（余）”等经济业务进行规范，明确相关科目核算内容和核算方法。

8. 完善对外披露的财务报表体系，有利于利益相关方进行报表分析。修订后的《医院会计制度》规定，医院财务报告分为中期财务报告和年度财务报告。医院财务报告由会计报表、会计报表附注和财务情况说明书组成。医院财务报告中的会计报表包括资产负债表、收入费用总表、现金流量表、财政补助收支情况表以及有关附表。与原制度相比，新增了现金流量表、附表中的成本报表和会计报表附注，更有利于报表使用者全面了解医院的财务状况、经营成果和现金流量，有利于报表使用者为理解会计报表的内容而对会计报表的编制基础、编制依据、编制原则和方法及主要报表项目进行进一步分析。

9. 社会中介的介入，有利于提高财务会计信息质量。修订后的《医院会计制度》明确，医院对外提供的年度财务报告应按有关规定经过注册会计师审计。为此，中国注册会计师协会制定并印发了《医院财务报表审计指引》，对医院财务报表的审计目标、审计范围、审计流程、风险控制进行系统规范。社会中介审计的介入，对于规范会计核算，完善医院内部控制制度，提高财务会计信息质量具有现实而深远的意义。

财政部副部长王军指出：“防范财务风险、完善激励约束机制、加强医院内部预算和成本管理、加强医改资金的使用监督等各项工作，都离不开真实、可靠的财务信息。注册会计师对医院财务报表进行审计，有助于提高医院会计信息质量，增强财务状况和经营成果的真实性和公信力”；“引入注册会计师审计制度，有利于进一步加强对政府卫生投入资金使用情况的监督管理，形成科学有效的监督体系，这是确保医改资金投入与使用安全、规范、透明有效的重要机制”。

三、新旧医院会计制度会计科目的对比分析

表 1-1 详示了新旧制度的区别。

表 1-1

新科目		原科目		备注
1001	库存现金	101	现金	名称变化
1002	银行存款	102	银行存款	
1003	零余额账户用款额度	103	零余额账户用款额度	补充
1004	其他货币资金	109	其他货币资金	
1101	短期投资			新增
1201	财政应返还额度	126	财政应返还额度	补充
1211	应收在院病人医疗款	111	应收在院病人医药费	名称变化
1212	应收医疗款	113	应收医疗款	
1215	其他应收款	119	其他应收款	核算内容调整
1221	坏账准备	114	坏账准备	计提变化
1231	预付账款			新增
1301	库存物资	121	药品	药品并入库存物资
130101	药品	123	库存物资	
		122	药品进销差价	取消
1302	在加工物资	125	在加工材料	名称变化
1401	待摊费用	131	待摊费用	
1501	长期投资	141	对外投资	内容变化
1601	固定资产	151	固定资产	
1602	累计折旧			新增
1611	在建工程	153	在建工程	
1621	固定资产清理			新增
1701	无形资产	161	无形资产	内容变化
1702	累计摊销			新增
1801	长期待摊费用			新增
1901	待处理财产损溢	181	待处理财产损溢	

6 最新医院会计制度操作实务与报表审计应对

续表

新科目		原科目		备注
		171	开办费	取消
2001	短期借款	201	短期借款	
2101	应缴款项	211	应缴超收款	名称变化、核算内容调整
2201	应付票据	202	应付账款	新增
2202	应付账款			
2203	预收医疗款	204	预收医疗款	
2204	应付职工薪酬	211	应付工资(离退休费)	合并
		212	应付地方(部门)津贴补贴	
		213	应付其他个人收入	
2205	应付福利费			新增
2206	应付社会保障费	207	应付社会保障费	范围扩大
2207	应交税费			新增
2209	其他应付款	209	其他应付款	核算范围缩小
2301	预提费用	221	预提费用	
2401	长期借款	231	长期借款	
2402	长期应付款	241	长期应付款	
3001	事业基金	301	事业基金	口径变化明细调整
		302	固定基金	取消
3101	专用基金	303	专用基金	口径变化明细调整
3201	待冲基金			新增
3301	财政补助结转(余)			新增
3302	科教项目结转(余)			新增
3401	本期结余	305	收支结余	口径变化
3501	结余分配	306	结余分配	
4001	医疗收入	403	医疗收入	
400101	门诊收入	40301	门诊收入	
	药品收入			级次变化
	药事服务费收入			新增
	结算差额			新增
400102	住院收入	40302	住院收入	
	药品收入			级次变化
	药事服务费收入			新增
	结算差额			新增

续表

新科目		原科目		备 注
		404	药品收入	药品收入并入住院收入
4101	财政补助收入	401	财政补助收入	
4201	科教项目收入			新增
4301	其他收入	409	其他收入	
		402	上级补助收入	取消
5001	医疗业务成本	411	医疗支出	药品支出并入 医疗业务成本
		412	药品支出	
5101	财政项目补助支出	416	财政专项支出	名称变化
5201	科教项目支出			新增
5301	管理费用	415	管理费用	期末不分摊
5302	其他支出	419	其他支出	

第二节 新旧医院会计制度的衔接

为了确保新旧《医院会计制度》的顺利过渡，财政部于2011年4月6日下发了《关于印发〈新旧医院会计制度有关衔接问题的处理规定〉的通知》（财会〔2011〕5号）文件，对医院执行新制度的有关衔接问题进行明确规定：

一、新旧制度衔接的总要求

（一）新旧制度衔接时间安排

公立医院改革国家联系试点城市所属医院在2011年7月1日或公立医院改革国家联系试点城市所属医院以外的医院在2012年1月1日之前，仍应按照原制度进行会计核算和编报会计报表。自2011年7月1日或2012年1月1日起，医院应当严格按照新制度的规定进行会计核算和编报财务报告。

（二）衔接步骤

医院应当按照财会〔2011〕5号文件的规定做好新旧制度的衔接。相关工作包括以下几个方面：

1. 在执行新制度前，完成以下几方面工作：

一是对本单位的资产和负债进行全面清查、盘点和核实，对于清查出的账龄超过3年、确认无法收回的应收医疗款，药品及库存物资盘盈、盘亏、毁损，固定资产盘盈、

盘亏,以及应确认而未确认的资产、负债,应当报经批准后,按照原制度规定处理完毕。

二是对本单位固定资产、无形资产的原价、形成的资金来源、已使用年限、尚可使用年限等进行核查,为计提固定资产折旧、追溯确认待冲基金等做好准备。

三是根据原账编制2011年6月30日或2011年12月31日的科目余额表。

2. 按照新制度设立2011年7月1日或2012年1月1日的新账。

3. 将原账中各会计科目2011年6月30日或2011年12月31日的余额转入新账并按新制度进行调整,将基建账(即按照《国有建设单位会计制度》单独核算基本建设投资的账套)相关数据并入新账,按上述调整后的科目余额编制科目余额表,作为新账各会计科目的期初余额。前述“原账中各会计科目”指原制度规定的会计科目,以及医院参照财政部印发的相关补充规定增设的会计科目。

4. 根据新账各会计科目期初余额,按照新制度编制2011年7月1日或2012年1月1日期初资产负债表。

二、新旧制度账户的衔接方法

在按照原医院会计制度规定,将资产负债全面清查、盘点、核实并按规定处理完毕后,应将原账中各科目余额转入按照新制度开立的新账户中,具体如下:

(一) 资产类

1. “现金”、“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“其他货币资金”、“财政应返还额度”、“应收在院病人医药费”、“应收医疗款”、“坏账准备”、“在加工材料”、“待摊费用”、“在建工程”科目。

新制度设置了“库存现金”、“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“其他货币资金”、“财政应返还额度”、“应收在院病人医疗款”、“应收医疗款”、“坏账准备”、“在加工物资”、“待摊费用”、“在建工程”科目,其核算内容与原账中上述相应科目的核算内容基本相同。转账时,应将原账中上述科目的余额直接转入新账中相应科目。新账中相应科目设有明细科目的,应将原账中上述科目的余额加以分析,分别转入新账中相应科目的相关明细科目,见图1-1。

【例1-1】2011年6月30日,某医院部分资产类相关科目余额如表1-2所示。

2010年1月1日,结转上述科目的会计处理如下:

(1) 现金

借: 库存现金	100 000
贷: 现金(原账余额)	100 000

(2) 应收在院病人医药费

借: 应收在院病人医疗款	600 000
贷: 应收在院病人医药费(原账余额)	600 000

(3) 在加工材料

借: 在加工物资	400 000
----------	---------