

前 言

卫生部、财政部于1998年11月17日以财会字[1998]58号文发布了《中华人民共和国财政部、中华人民共和国卫生部关于颁布〈医院会计制度〉的通知》，从1999年1月1日起执行。这是我国医疗机构会计制度的一项重要改革。这次改革对规范和加强我国境内各级各类独立核算的公立医疗机构的会计核算工作，对于规范核算行为，加强会计管理，促进卫生事业发展，具有非常重要的意义。

为保证新制度的有效实施，我们组织参与研究制定本制度的同志及有关专家根据财政部、卫生部新颁布的《医院会计制度》撰写了这本《医院会计制度讲座》，以帮助全国各级各类医院和医院财务人员管理人员学习、了解、掌握新的《医院会计制度》。本讲座比较系统地讲解了《医院会计制度》的主要内容，尤其是对新制度中的新规定和新旧会计制度的变化等问题，作了重点、详细讲解。本书既可作为本制度的培训教材，也可以作为有关方面理解和贯彻执行新制度的指导性学习用书，是医院财务人员和有关管理人员日常工作必不可少的工具书。

参加撰稿的人员有：孟建国、王善臻、何锦国、张绍军、张翼宗、图易宸、徐立杰、李鑫、王辉、朱艾勇、刘映屏。

孟建国、王善臻同志对全书进行了总纂，刘新明、孙志筠同志对全书进行了修改和审定。

由于时间仓促，加之编者水平有限，书中对一些问题的讲解可能不够全面和透彻，也难免存在疏漏之处，敬请读者批评指正。

财政部社会保障司

卫生部规划财务司

1998年12月

目 录

第一讲	概论	(1)
第二讲	资产	(11)
第三讲	货币资金和结算业务	(18)
第四讲	应收款项	(28)
第五讲	库存物资和在加工材料	(37)
第六讲	药品进销差价	(53)
第七讲	固定资产和在建工程	(65)
第八讲	无形资产和开办费	(82)
第九讲	对外投资	(88)
第十讲	负债	(98)
第十一讲	收入	(110)
第十二讲	支出	(121)
第十三讲	净资产	(138)
第十四讲	结余和结余分配	(149)
第十五讲	财务报告	(155)
附录	医院新旧会计制度衔接有关调账问题的处理 规定	(173)

第一讲 概 论

第一节 医院会计改革的意义

一、医院会计的意义

会计是以提高经济效益为目的的一种经济管理活动，它以货币为统一计量尺度，用系统科学的方法对经济活动进行记录、核算、报告、预测、分析和检查监督，并为经济决策提供信息。实践证明，经济越发展，会计的重要性越突出。加强会计核算和社会经济发展的要求，并对促进社会发展有着重要的意义。

医院会计是医院经济管理活动的重要组成部分，它通过记录、核算、反映和监督医院经济活动，达到促进医院业务工作开展，控制医疗服务成本，合理分配医院结余的目的，医院会计的水平直接关系到医院的经济运行，并对医院业务工作产生着至关重要的影响。因此，随着经济的发展，医院必须改革会计核算，使之发挥更重要的作用。

二、医院改革是医院会计改革的动因

医院会计对象是医院的经济活动，当医院经济活动的模

式发生变化时，医院管理经济的模式和核算模式也必须随之发生变化，当经济活动出现质的变化时，医院会计就必须进行改革，以保证医院会计对医院经济管理的作用顺利进行。

我国历史上医院会计有过三次重大的改革。

50年代，国家把医院作为政府工作的组成部分，医院的收入全部上缴，支出全部由政府支付，医院会计主要核算收支，医院会计是政府会计的组成部分。60年代，政府将医院作为政府的附属机构，对医院收支差额进行补助，医院会计采取独立核算计算收支差额，由政府按收支差额进行补助。医院会计仍是政府会计的组成部分。70年代，国家对医院经济运行进行了改革，医院从政府部门相对独立出来，政府对医院采取定项补助，医院在政府补助下实行独立核算，医院会计逐步成为相对独立的会计体系。

80年代，随着经济体制改革的深入，医院需要解决经济独立持续运转，医院会计进行了第二次改革。为解决医院自我维持，建立了事业发展基金、奖励基金和福利基金；为反映医院医疗、药品、制剂各自的业务活动成果，对三项内容进行了分别核算；为提高医院会计信息质量，改收付实现制为权责发生制，改收付记账法为借贷记账法。1988年的《医院会计制度》颁布是建国以来医院会计比较大的一次改革，对加强医院经济管理，规范医院会计行为，提高医院会计信息质量，促进医院经济发展具有深远的意义和影响。

医院经济面临新的情况，新《制度》的制定和实施适时

适势。进入 90 年代以来，我国的经济体制发生了重大的变化，社会主义市场经济体制逐步建立，各项经济政策和法规逐渐完善，在新的经济形式下，国家对事业机构采取分类管理，对一部分可以通过市场和自身发展解决经济来源的事业单位，采取逐步减少补助的政策。目前医院经济来源主要是通过提供医疗服务来进行补偿，医院各项经济机制只有适应新的形势和新的要求，逐步增强自身的积累和发展能力，才能继续生存和发展，而这其中，最重要的医院会计核算环节就必须具有更强的成本核算功能，承担更重要的财务管理任务。现行《医院会计制度》已经不适应新的管理核算的要求，必须适应新形势，制定新的《医院会计制度》。

三、事业单位会计准则和医院会计改革

90 年代初期，企业经济改革推动了企业会计改革，1993 年国家公布了《企业财务通则》和《企业会计准则》。1996 年和 1997 年规范事业单位财务管理和会计核算的法规性文件《事业单位财务规则》、《事业单位会计准则》出台，为医院制定新制度奠定了良好的基础。医院是社会主义公益事业单位，必须以“两则”为依据规范医院的财务管理和会计核算。

《事业单位会计准则》没有出台前，我国只有企业会计和预算会计的概念，1988 年出台的《医院会计制度》曾明确：医院会计是预算会计的重要组成部分。1997 年出台的《事业单位会计准则》明确：所有事业单位必须按《事业单

位会计准则》的要求规范会计核算，所以，医院必须依据《事业单位会计准则》改革原有的会计制度。

四、医院会计制度的特点

1. 《医院会计制度》是在新的社会主义市场经济条件下产生的，它是根据《事业单位会计准则》的要求，结合在市场经济条件下医院的经济运行规律以及所遇到的经济问题制定的，所以更具有适应性。

2. 新的《医院会计制度》是在 1988 年《医院会计制度》改革的基础上，进一步总结和发展的产物，在总结原制度的制定和实践经验的基础上，增加了新的内容，修改了原制度不适应的地方，所以更具有实用性。

3. 医院会计制度的改革力求真实地反映医院的经济活动，这对加强医院的经济管理、经济分析和经济预测更具有实用性。

4. 在《医院会计制度》制定的过程中，我们吸取了国外非盈利组织会计的思想，在会计概念方面做了一定的统一，新《医院会计制度》在与国际会计接轨方面所做的努力，使中外会计理论和实践的交流更为方便。

5. 《医院会计制度》的制定综合考虑和分析了国内外不同类型、不同级别、不同部门医院会计的特点，所以新的《医院会计制度》适应范围更大，更具有同用性。

第二节 医院会计改革的主要内容

一、医院会计要素和平衡公式

会计要素是会计核算的基本单位，是确定会计处理方法和会计核算程序的基础。在此次改革中，根据事业单位改革精神和医院目前管理的实际特点，参照企业财会制度的部分标准，重新对医院的各种经济资源的占用、来源进行分类，形成基本的会计要素。医院会计根据事业单位会计准则，把医院会计要素确定为资产、负债、净资产、收入和支出五大要素，其平衡公式为：

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{净资产}$$

新的会计要素更加明确了医院资金活动的内容和内在关系，会计平衡关系也更加明显了。

1. 医院的资产，分为固定资产和流动资产，取消了专项物资和专项应付，克服了原有制度中人为地将资产中的一部分列为专项的弊病，使医院资产转换更加灵活。

2. 医院的负债，分为长期负债和短期负债，使医院经济分析更具有现代意识，避免决策失误。

3. 医院的净资产，分为事业基金、固定基金、专项基金和待分配结余，使医院净资产分类清楚，有利于医院资金的专项使用和统一调度。

二、明确医院收支的性质，建立“大收入、大支出”的概念

医院是带有政府一定福利职能的公益事业单位，医院的主营和副营业务取得的各项收入均是事业性收入，相应的各项支出均为事业性支出，医院的主营业务和副营业务是医院的医疗服务和药品供应，除此之外，属于经营性业务的，都应独立核算，不纳入医院会计核算范围。

医院的收入包括医疗收入、药品收入、财政补助收入、上级补助收入和其他收入，医院的制剂收支不作为医院的主营业务，采取单独核算，不纳入医院的收支，制剂的增加值，计入药品进销差价。这样避免了医院制剂在医院核算中的虚收虚支。

医院的支出包括医疗支出、药品支出、财政专项支出和其他支出。财政专项支出反映财政专项补助的支出情况，有利于对财政专项补助的收支管理。

三、医院实行内部成本

根据《事业单位财务规则》，非经营性的收支不进行成本核算，但作为事业单位的医院经济活动较为复杂，医院的支出主要通过医疗服务收入进行弥补，医院还要对医疗收支、药品收支进行分别管理，分开核算，所以医院会计核算采用内部成本。

1. 成本对象。医院成本对象为医疗服务和药品进销。属于医疗服务消耗的各项费用，直接在医疗支出归集；属于

药品进销的各项费用直接在药品支出归集；行政后勤部门所发生的费用能直接归集到医疗费用和药品费用的直接归集，不能直接归集的，记入管理费用，期末进行分摊。

2. 按固定资产原值提取修购基金。企业成本核算的要求，是按固定资产提取折旧。医院实行内部成本核算，不采取提取折旧的办法，新《制度》规定按固定资产的原值提取修购基金，修购基金主要用于资产的更新。

3. 医院仍采取权责发生制，以反映当期的收益和费用。

四、医院结余不再分配奖励基金、事业发展基金，直接增减事业基金

根据《事业单位会计准则》，医院结余不再分配各项基金（职工福利基金除外）。目前医院从结余中提取奖金、事业发展基金和福利基金的做法，虽然给医院的经济活动带来了活力，调动了医院增收节支的积极性，促进了医院的经济发展，但一些医院为提取更多的奖励基金，压缩修建项目，减少必须的支出，已经影响到了医院正常的业务开展，虚假结余也给医院经济造成了一系列的矛盾和不良后果。新的《医院会计制度》为了剔除弊端，真实反映医院成本，规定了成本的列支范围，保证结余的真实性。医院结余资金提取职工福利基金后，其余转入事业基金，直接参与医院经济活动，使医院的资金更具有灵活性。

五、药品管理

新的《医院会计制度》统一了药品核算的方法，药品购

入后一律变为零售价，保证药品在医院价格的统一，简化了药品入库、出库的核算手续；药品折扣直接记入药品差价，当药品售出时，折扣才作为收入，避免了药品收入的虚假性。制剂产品的领料、入库，不列收入、支出，避免了医院收入、支出的重复。

第三节 医院会计原则和一般要求

一、医院会计的原则

医院会计是事业单位会计的重要组成部分，除特殊原因需另行规定外，《事业单位会计准则》规定的原则必须遵守：

1. 会计核算应当以实际发生的经济业务为依据，客观真实地记录、反映各项收支和结果。

2. 会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求，适应预算管理和有关方面了解医院财务状况及收支情况的需要，并有利于事业单位加强内部经济管理。

3. 会计核算应当按照规定的会计处理方法进行。同类会计核算应当口径一致，相互可比。

4. 会计处理方法应前后一致，不得随意变更。如确有必要变更的，应在会计报告中说明其情况、原因和对单位收支情况及结果的影响。

5. 会计核算应当及时进行。

6. 会计记录和会计报表应当清晰明了，便于理解和运用。

7. 会计核算采用权责发生制。

8. 对于国家指定用途的资金，应当按规定用途使用，并单独核算反映。

9. 各项财产物资应当按照取得或购建时的实际成本计价，除国家另有规定外，不得自行调整其账面价值。

10. 会计报表应当全面反映医院的财务收支情况及其结果。对于重要的业务事项，应当重点说明。

二、医院会计的一般要求

为了更好地执行《会计法》和《事业单位会计准则》，除《会计法》和《事业单位会计准则》的有关要求外，新的《医院会计制度》规定：

（一）医院会计必须真实反映医院经济活动

医院会计必须做好会计核算的各项基础工作，以实际发生的各项经济业务和合法的凭证为依据，进行会计计量、编报财务报告，客观真实地反映医院的财务收支状况及其结果。

（二）医院会计要正确核算医院的成本

根据配比原则，医院采用权责发生制，严格划分各项收入和支出（费用）的范围，正确区分直接费用、间接费用和管理费用，明晰反映医院各项实际成本。

（三）医院会计要履行监督、检查医院经济活动的职责

医院会计要严格执行国家有关的法律、规章和制度，合理安排使用资金，建立医院大型项目、设备购置的可行性论证和审批程序，建立会计和审计对经济活动共同参与和监督

的机制，切实保障医院各项经济活动的合法、合理和经济性。

（四）医院会计要对不断改进的医院经济管理起到重要作用

医院会计要为医院的经济运行情况、存在问题、发展趋势和解决方案提供经济分析结果，参与经济决策，做好参谋。在不断完善核算体系和方法的基础上，将会计管理提到重要的地位上来，向管理要质量，向管理要效益。

第二讲 资 产

一、资产的概念

资产是医院会计要素之一。根据《事业单位会计准则》和医院实际特点，医院的资产概念为：医院拥有或控制，能以货币计量，并能给医院带来一定的经济利益的经济资源，包括医院各种财产、债权和其他权利。

（一）医院引入“资产”的意义

1. 能够使医院以各种形式存在的资产得到全面反映。在社会主义市场经济体制下，不仅事业单位以各种实物形态存在的财产应当作为资产予以确认，而且以各种非实物形态存在的财产也同样应当作为资产予以确认。因为，在市场经济条件下，医院无论是实物形态存在的还是非实物形态存在的资产，都同样具有使用价值和经济价值，都需要在使用价值和经济价值上予以确认。

原医院会计制度没有引入“资产”的概念，其所反映的“资产”实际上是一种不完整的资产，没有将医院各种以非实物形态存在的资产予以反映。为适应社会主义市场经济体制对医院经济管理的要求，必须对其各种形态存在的资产予以全面反映。

2. 有利于加强对资产的管理，依法保护资产的安全与完整。《制度》对资产管理作了比较系统、明确的规定，如增加了其他货币资金、对外投资、在建工程、无形资产的管理内容等，这些将有利于医院加强对资产的全方位管理，更好地发挥资产的作用和效益。

3. 有利于医院规范地、充分合理地利用资产，提高资产使用效益，促进事业发展。《制度》引入“资产”的概念，并进行详细的分类及作出相应的管理规定。如对无形资产、投资确认和计量的明确。

（二）医院资产含义需要着重强调以下几个方面

1. 资产的内涵是经济资源。医院的资产只限于经济资源，非经济资源不是医院的资产。一个医院的经济资源，就其存在形式来看，既有有形的（如医疗专用设备、库存物资等），也有无形的（如专利权、土地使用权等）；既可以是货币形式的（如现金、银行存款等），也可以是实物形式的（如房屋建筑物、机器设备等）。但强调资产的内涵是经济资源，并不意味着所有的经济资源都是医院的资产。

2. 作为资产的经济资源应该为特定医院现在所拥有或控制。一项经济资源是否属于医院的资产，通常是看医院对其有没有拥有权和使用权。从形式上看，意味着医院对该项经济资源具有实际运营管理权，能够自主地运用它从事医疗服务活动，创造效益；从实质上看，它意味着医院享有与该项经济资源的占有权和使用权及其相关的经济利益，并承担着相应的风险。例如，医院以融资租赁方式租入的固定资产，尽管所有权不属于承租医院，但由于承租医院实际控

制，因而在会计实务中将其列作承租医院的资产。

3. 资产必须能够用货币可靠计量。医院为开展业务及其他活动，所拥有的各项经济资源，如房屋、设备、药品、医用材料、低值易耗品等，其实物形态是各不相同的，采用的计量方式也是多种多样，如重量、长度、容积等。财务会计管理显然是不能用各种实物计量单位进行计量的。在商品经济条件下，由于货币是一般等价物，以各种实物形态存在的资产价值，都可以通过货币这个一般等价物获得统一的表现和计量。货币计量构成了会计核算的一个基本前提。因此，一种经济资源如果不能用货币可靠计量，就难以确认和计量这种经济资源的价值，这种不能确认和计量的经济资源也就不能被确认为资产。

二、医院资产的特点

医院的资产管理既遵循了事业单位会计准则的精神，也借鉴了企业的部分会计核算办法，可以说是介于两者之间，既不完全等同于其他事业单位，也不完全等同于企业。

(一) 与一般的事业单位相比，具有以下不同

医院资产内容设有“其他货币资金”、“药品进销差价”、“在加工材料”、“在建工程”、“待摊费用”及“开办费”等，而其他事业单位中没有。这是由于实行的会计核算基础不同所决定的。其他事业单位实行的是收付实现制，当期发生款项的收支，直接列为当期的损益。医院会计核算基础是权责发生制，即收入和费用的确认根据权责关系的实际发生作为确认计量的标准，凡是当期已经实现的收入和已经发生或应

当负担的费用，不论款项是否收付，都应作为当期的收入和费用处理；凡是不属于当期的收入和费用，即使款项已经在当期支付，都不应作为当期的收入和费用。医院的开办费、租入固定资产改良支出等长期费用需在一年以上分期摊销。根据权责发生制进行收入与费用的成本核算，能够更加准确地反映特定会计期间的财务状况与成果。

（二）与企业相比，具有以下不同

1. 目的不同。医院的主体业务活动是医疗服务活动，凡开展医疗服务活动所用的资产均属于非经营性资产，这些资产往往不直接为医院带来经济效益。医院的资金运动不同于企业的资金运动，在经历投入、使用、退出三个阶段后，资产往往并不能直接为医院带来经济效益，而是被消耗于医院的医疗、科研和其他活动中。医院的资产更多地是讲究使用效益与社会效益，争取用合理的资产提供更多、更优质的满足人民群众需要的医疗服务。即使医院对外投资中一部分非经营性资产转作经营性资产，与企业的经营性资产也是有区别的。医院的资产转为经营性资产的主要目的在于通过资产的有效利用，合理取得收益，用于弥补医院经费的不足和改善办医条件。因此，医院的资产与企业的以营利为目的的经营性资产不同。

2. 资产的来源不同。医院是国家实行一定福利政策的社会公益事业，这一性质决定其各类资产的来源，以国家的财政拨款和各种补贴、社会的捐赠等无偿性渠道为主。而企业资产则主要来源于追求经济效益的投资者。