

Accounting Practice in
Public Hospitals

公立医院会计实务

王君彩 许文静 刘彩霞 主编



中国财政经济出版社

公立医院会计实务

王君彩 许文静 刘彩霞 主 编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

公立医院会计实务/王君彩, 许文静, 刘彩霞主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2014. 5

ISBN 978 - 7 - 5095 - 5353 - 4

I. ①公… II. ①王…②许…③刘… III. ①医院 - 会计实务 - 中国 IV. ①R197. 322

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 075954 号

责任编辑: 宋学军

责任校对: 李 丽

封面设计: 耕 者

版式设计: 康普宝蓝

中国财政经济出版社 出版

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

E-mail: ckfz@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

营销中心电话: 010 - 88190406 北京财经书店电话: 010 - 64033436、84041336

北京财经印刷厂印刷

880 × 1230 毫米 32 开 9 印张 240 000 字

2014 年 6 月第 1 版 2014 年 6 月北京第 1 次印刷

定价: 25.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 5353 - 4/F · 4329

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报电话: 010 - 88190492, QQ: 634579818

前 言

FOREWORD

我国的医药卫生体制正处于深化改革时期，我国的卫生事业是政府实施一定福利政策的社会公益事业，医院是我国卫生事业的主体，公立医院是国家或其他单位利用国有资产举办的医疗机构。医院会计是我国事业单位会计的组成部分。为了规范医院的会计核算，保证会计信息的真实、完整，根据《中华人民共和国会计法》、事业单位会计准则及国家有关法律法规的规定，财政部经过试点颁布了《医院会计制度》，自2012年1月1日起在全国施行。这对进一步规范公立医院的会计核算，提高公立医院会计信息质量、透明度和公信力，促进医院科学发展具有十分重要的意义。

《公立医院会计实务》是在我国医院会计制度改革持续向前推进的背景下，主要基于新《医院会计制度》（财会〔2010〕27号）的框架，结合编者会计基础理论和教学实践，并参考借鉴国内同类教材的先进经验

编写而成。本书在编写过程中突出如下特点：一是对《医院会计制度》中涉及的基本概念、基本原理进行深入展开阐述，增强其可理解性；二是通过列举大量的会计实例，增强医院会计制度内容在会计实务工作中的可操作性。本书共分十一章内容，在对医院会计基本理论阐述之后，分别对货币资金、应收及预付账款、存货、对外投资、固定资产和无形资产、负债、收入、费用和净资产等项目进行了专门的阐述，最后对医院财务会计报告的编制方法进行了详细阐述，并列出了报表编制的综合案例。本书可以作为培训医院会计实务工作者的教材和参考书，也可供医院管理人员和其他会计人员了解医院会计制度参考。

本书由中央财经大学王君彩教授、刘彩霞副教授和中国石油大学（北京）许文静副教授担任主编，参加编写的有：王君彩（第一、四章），王君彩、刘彩霞（第六章），刘文敬（第二、三章），许文静（第五、十一、十二章），贾香萍（第七章），栗煜霞、许文静（第八章），栗煜霞（第九、十章）。

在本书的编写过程中，我们参阅了相关著作、教材和案例资料，在此谨向这些作者表示感谢。由于编者水平和时间有限，书中难免有错误和疏漏之处，恳请读者批评指正。

编者

2014年5月

目 录

CONTENTS

第一章 总论	1
第一节 医院会计概述	3
第二节 医院会计的基本前提与一般原则	8
第三节 医院会计要素与会计平衡等式	10
第四节 会计科目和会计报表	12
第二章 货币资金	17
第一节 货币资金概述	19
第二节 库存现金	21
第三节 银行存款和其他货币资金	25
第四节 零余额账户用款额度	36
第三章 应收及预付账款	39
第一节 应收及预付款项概述	41
第二节 财政应返还额度	42
第三节 应收在院病人医疗款和应收 医疗款	44
第四节 其他应收及预付款	47
第五节 坏账准备	51

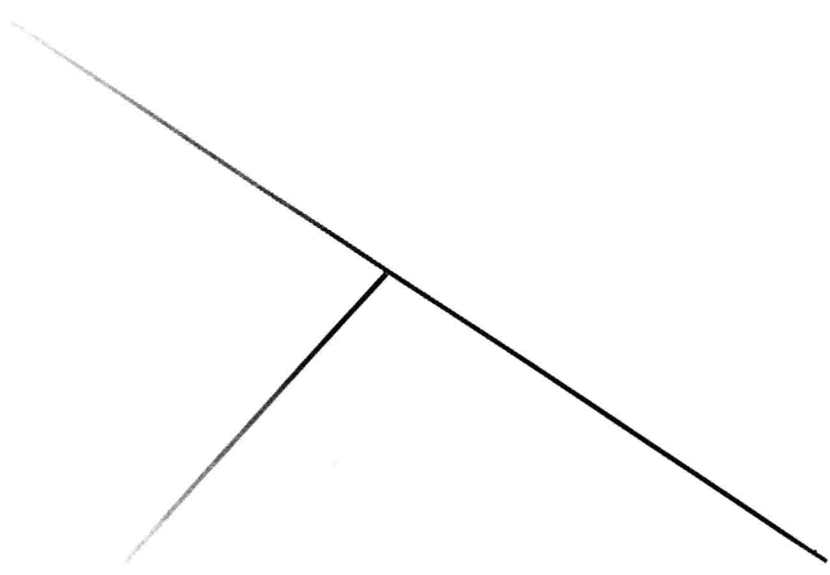
第四章 存货	55
第一节 存货概述	57
第二节 存货的初始计量	61
第三节 存货发出的计量	68
第四节 存货的清查盘点	74
第五章 对外投资	77
第一节 对外投资概述	79
第二节 短期投资	79
第三节 长期投资	81
第六章 固定资产和无形资产	89
第一节 固定资产的概述	91
第二节 固定资产初始计量及取得核算	94
第三节 固定资产折旧	106
第四节 固定资产的后续支出与处置	114
第五节 固定资产清查	118
第六节 无形资产	120
第七章 负债	127
第一节 负债概述	129
第二节 短期借款及应付预收款项	130
第三节 应付职工薪酬、应付福利费及应付社会保障费	139
第四节 应交税费	145
第五节 其他应付款与预提费用	148
第六节 长期借款和长期应付款	150

第八章 收入	155
第一节 收入概述	157
第二节 财政补助收入	159
第三节 医疗收入	170
第四节 科教项目收入	174
第五节 其他收入	176
第九章 费用	181
第一节 费用概述	183
第二节 医疗业务成本	187
第三节 财政项目补助支出	191
第四节 科教项目支出	193
第五节 管理费用	195
第六节 其他支出	198
第十章 净资产	201
第一节 净资产概述	203
第二节 事业基金	206
第三节 专用基金	207
第四节 待冲基金	210
第五节 财政补助结转（余）	213
第六节 科教项目结转（余）	216
第七节 本期结余	217
第八节 结余分配	220
第十一章 财务会计报告	225
第一节 医院财务会计报告概述	227
第二节 资产负债表	229
第三节 医院收入费用总表	237

第四节	医疗收入费用明细表	242
第五节	现金流量表	245
第六节	财政补助收支情况表	251
第十二章	医院会计报表编制实例	257
一、	编制的基本资料	259
二、	相应的会计分录	264
三、	编制结果	272
主要参考资料	279

第一章

总论



第一节 医院会计概述

一、公立医院改革

我国的卫生事业是政府实施一定福利政策的社会公益事业，医院是我国卫生事业的主体，医院会计是我国事业单位会计的组成部分。我国的国有医疗机构，是承担一定福利职能的社会公益事业单位，向社会提供医疗保健服务，在保障人民健康方面发挥了重要的作用。

医院是向社会提供医疗保健服务的社会组织，主要从事医疗、药品、保健、康复、检查、咨询、培训、宣传等活动。从医院的组织形式看，医院包括非营利性医院和营利性医院两种。非营利性医院以事业单位和民办非企业单位为主要组织形式，是向社会提供公益性医疗服务的社会组织。营利性医院是以企业为组织形式，是通过提供医疗服务而获取一定利润的社会组织。非营利性医院按性质又可以划分为公立医院（又称国有医院）和私立医院（又称民营医院）两种类型。公立医院是国家或其他单位利用国有资产举办的医疗机构，以事业单位为主要组织形式。私立医院是单位或个人利用非国有资产举办的医院，以民办非企业单位为主要组织形式。

我国的医药卫生体制正处于深化改革之中，2010年2月23日，备受关注的《关于公立医院改革试点的指导意见》（以下简称《指导意见》）正式发布，《指导意见》指出，公立医院改革的基本原则是要坚持公平和效率的统一、政府主导和发挥市场机制相结合、坚持公立医院的主导地位，同时鼓励多元化办医、推动不同所有制和经营性质医院协调发展。《指导意见》还明确提出：要完善医院财务会计管理制度，严格预算管理和收支管理，加强成本核算与控制；积极推进医院财务制度和会计制度改革，严格财务集中统一管理，加强资产管理，建立健全内部控制，实施内部和外部审计制

度。在大型公立医院探索实行总会计师制度。公立医院主要改革其补偿机制,推进医药分开,改革以药补医机制,逐步将公立医院补偿由服务收费、药品加成收入和政府补助三个渠道改为服务收费和政府补助两个渠道。合理调整医药价格,逐步取消药品加成政策。在成本核算的基础上,合理确定医疗技术服务价格,降低药品和大型医用设备检查治疗价格,加强医用耗材的价格管理。逐步取消药品加成政策,对公立医院由此而减少的合理收入,采取增设药事服务费、调整部分技术服务收费标准等措施,通过医疗保障基金支付和增加政府投入等途径予以补偿。药事服务费原则上按照药事服务成本,并综合考虑社会承受能力等因素合理确定,纳入基本医疗保障报销范围。

二、《医院会计制度》的适用范围和变化

由于医院的业务活动具有一定的特殊性,因此,医院会计也具有一定的特点。为了规范医院的会计核算,保证会计信息的真实、完整,根据《中华人民共和国会计法》、《事业单位会计准则》及国家有关法律法规的规定,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施行,自2012年1月1日起在全国施行。1998年11月17日财政部、卫生部印发的《医院会计制度》(财会字[1998]58号)同时废止。

医院会计是反映和监督医院财务收支活动及结果的专业会计。医院会计是医院经济管理的重要组成部分,为医院的经济管理提供会计信息。医院会计的基本职能是进行日常会计核算,监督医院的预算资金和业务资金运动,参与医院的经济管理和经济决策。

(一)《医院会计制度》的适用范围

我国的公立医院执行《医院会计制度》。公立医院是事业单位的组成部分,是国家举办的向社会提供医疗保健服务的公益性社会组织。公立医院的资金来源主要是国家预算拨款补助和开展医疗业务活动取得的收入,需要纳入国家财政预算管理。《医院会计制度》

的具体适用范围如下：

《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。企业事业单位、社会团体及其他社会组织举办的非营利性医院可参照执行。

医院会计的任务是合理编制医院预算，如实反映医院的财务状况和收支情况，依法组织收入，努力节约支出，建立健全内部财务管理制度，加强经济核算，提高资金的使用效益，加强国有资产管理，防止国有资产流失，对医院的经济活动进行财务控制和监督。

（二）医院会计制度的变化

医院会计制度借鉴了医院会计的国际通行做法，既着力于解决我国当前医院会计实务中存在的突出问题，又兼顾前瞻性适当考虑了医院改革和发展的实际需要。

与《医院会计制度》（财会字〔1998〕58号）（以下简称“原制度”）相比，新的《医院会计制度》（财会〔2010〕27号）（以下简称“新制度”）的主要变化包括如下几个方面：

1. 调整了制度适用的范围。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新制度适用范围之外，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。

2. 完善了核算基础。新制度中明确指出“医院会计采用权责发生制基础”。医院会计要素的会计核算采用权责发生制，取代了旧制度中主要采用的收付实现制。

3. 改进和完善了会计科目体系。为了适应医院业务发展的需要，新制度按照本次医院会计制度改革的要求，对原制度下的科目

体系进行了全面的调整和完善，新增、合并、取消了部分科目，并对个别科目的名称进行了修改，主要包括以下方面：资产类科目增设了“短期投资”、“预付账款”、“固定资产清理”、“长期待摊费用”、“累计折旧”、“累计摊销”等科目；取消了“开办费”科目，将开办费在医院开业时计入管理费用；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”科目等会计科目的归并；调整了“药品收入”等科目的级别。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。

4. 完善了医院成本归集和核算体系。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。

5. 配合新医改，合并医疗药品收支核算，不再单独核算药品收支。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，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，国家财政收入提高，国家加速推进医、药分开改革。新制度将原制度下的“药品收入”科目分别并入“医疗收入”和“住院收入”；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。

6. 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。

7. 明确规定将基建账相关数据并入新账。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也没有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。新制度明确规定，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，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，进一步增强医院资产负债及其他会计信息的完整性。

8. 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。

9. 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,从而有利于国家加强对医院管理方面的信息了解。

第二节 医院会计的基本前提与一般原则

一、医院会计的基本前提

医院会计的基本前提,又称医院会计基本假设,它规定了会计核算的时空范围及核算基础,是组织医院会计工作必须具备的前提条件,医院会计的基本前提主要有会计主体、持续运行、会计分期和货币计量。

1. 会计主体。会计主体是指会计工作为其服务的特定单位或组织,它规定了会计活动的空间范围和界限。有了会计主体这一前提,才能将主体的业务活动与其他单位的业务活动区分开来;资产、负债等会计要素都是同特定的单位相联系的,如果主体不明确,资产和负债就无法界定,收入和支出就无法衡量。医院会计的主体是指会计为之服务的医院,在经济上是独立的。

2. 持续运行。这是指会计主体的业务活动能够持续不断地运行下去。医院会计应以能够持续不断地运行下去作为组织正常会计核算的基本前提。持续运行是一致性、可比性等会计信息质量要求