

■ 新医疗机构财务会计系列丛书

新NEW 《医院会计制度》

解 读 与 衔 接

主编：侯常敏 程薇 刘建民



经济科学出版社

NEW HONG KONG ACCOUNTING STANDARDS



NEW

《医院会计制度》

NEW HONG KONG ACCOUNTING STANDARDS

新医疗机构财务会计系列丛书

新《医院会计制度》 解读与衔接

主 编：侯常敏 程 薇 刘建民

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

新《医院会计制度》解读与衔接 / 侯常敏, 程薇,
刘建民主编. —北京: 经济科学出版社, 2011. 5
(新医疗机构财务会计系列丛书)
ISBN 978 - 7 - 5141 - 0548 - 3

I. ①新… II. ①侯…②程…③刘… 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 054656 号

责任编辑: 谭志军 段 钢
责任校对: 王肖楠
版式设计: 齐 杰
技术编辑: 王世伟

新《医院会计制度》解读与衔接

主 编: 侯常敏 程 薇 刘建民
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
总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 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)
北京欣舒印务有限公司印刷
永胜装订厂装订
710×1000 16 开 18.5 印张 350000 字
2011 年 5 月第 1 版 2011 年 5 月第 1 次印刷
ISBN 978 - 7 - 5141 - 0548 - 3 定价: 36.00 元
(图书出现印装问题, 本社负责调换)
(版权所有 翻印必究)

《新医疗机构财务会计系列丛书》 编写委员会

主 任：师淑英（北京市财政局副巡视员）

委 员：（按姓氏笔画排序）

马祥伟（北京市财政局社保处处长）

申 轶（北京市卫生局财务处副处长）

刘建民（北京市卫生局财务处处长）

张 波（北京市财政局会计处处长）

吴 曼（北京市卫生经济学会副会长）

郝建国（北京市财政局会计处副处长）

侯常敏（北京同仁医院财务处处长）

程 薇（北京中医药大学管理学院副院长）

《新〈医院会计制度〉解读与衔接》编写人员

【主编】 侯常敏 程 薇 刘建民

【成员】 吴 倩 萧 潇 王 坤 姜 虹

赵 军 姚 远 方朝晖 蒋 艳

丛书总序

新修订的《医院会计制度》、《医院财务制度》在落实医改相关政策，进一步健全医院的财务、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等方面具有重要意义。

为了帮助读者理解和执行新制度，掌握修订的重点内容及核算方法，加强医疗卫生单位科学化、精细化财务管理工作，北京市卫生局、财政局组织参与新制度修订的专家共同编写了《新医疗机构财务会计系列丛书》，本丛书共分四册，其内容为：

之一：《新〈医院会计制度〉解读与衔接》，对新《医院会计制度》进行了深入、系统的解读，旨在帮助医院财务人员准确掌握会计核算要点，读懂财务报表内涵。

之二：《医院成本管理》，诠释新《医院财务制度》对新形势下医院成本管理的要求，指导医院如何进行成本核算并运用成本信息加强成本控制，改善医院经营管理。

之三：《医院预算管理与绩效考评》，共分为上、下篇。上篇介绍了医院全面预算管理体系框架的构建和实操流程，下篇介绍了医院绩效考评的对象和具体指标设计。

之四：《医院财务会计基础暨内部控制规范》，介绍了医院关键经济业务流程的操作标准及要求；内部控制精细化管理方案的框架及内容。

本丛书的特点是：

体系完善、内容全面：本丛书以新《医院会计制度》、《医院财务制度》为核心，涉及医疗卫生机构会计核算、财务管理相关的重要环节，形成完整的体系，特别是在成本核算与会计核算的衔接、全面预算管理、绩效考核指标设定与应用、规范财务基础工作等方面，为读者提供了全面的参考工具。

重点突出、破解难题：作者通过自身实践，体验管理的难点问题，有针对性的重点破解，为读者提供更为有益的帮助。

深入浅出、便于理解：丛书在写作风格上，力求既具有较高的理论水平，同

时又通俗易懂，便于理解和掌握，能够满足不同层次的需要。

重在实务、操作性强：丛书引用了大量案例和数据，从实践中提炼各类经济业务，具有较强的操作性和指导性。

丛书的编写团队中，有参与新《医院会计制度》、《医院财务制度》修订的专家、有较深学术造诣的学者、有多年从事医院财务工作的财务负责人、有熟悉政策的政府部门的管理者，他们为本丛书提供了丰富的管理理念和实践经验，从不同的视角提升了丛书的专业水平，拓宽了应用的广泛程度。在此，特别感谢他们付出的辛勤劳动和特殊奉献。

提升医院的经营管理水平是世界性的难题，也是各级管理者不断探索、不断追寻的目标，希望读者在阅览丛书的同时，对我们提出宝贵意见，我们将采纳，并不断推出新的内容与读者共享。

丛书编委会

2011年5月

前 言

2010 年年底，财政部会同卫生部修订印发了《医院会计制度》（财会〔2010〕27 号），新制度确立了兼顾财务管理和预算管理双目标、双基础的会计模式，规范了会计科目的分类，强化了全面收支管理；引入了成本会计，加强了资产管理，完善了会计报表体系。新制度进一步改进了公立医院运行机制和管理体制，推进了医药卫生体制改革的各项政策的实施。

新制度的修订工作历经了调查研究、两次征求意见以及正式下发等阶段。北京市卫生局组织专家全程参与了新制度的修订讨论，并在首都医科大学附属北京同仁医院进行了新制度的测试，利用北京东软望海康信科技有限公司会计核算软件平台，对医院的财务数据进行了模拟测试，为新制度的可操作性、新旧科目的衔接提出了若干建设性意见，获得了一手资料，率先总结出新制度实施的经验。为了将我们两年来脚踏实地的实务测试和新旧制度衔接的经验奉献给大家，与大家分享，我们出版了这本《新〈医院会计制度〉解读与衔接》。

本书共分为六章。重点从新制度修订的背景及特点、医院会计总体理论、各会计科目的设置及释义、主要业务的账务处理方法及实务举例、财务报表的编制方法及流程、新旧制度期末余额的衔接处理方法、对会计信息化的要求和建设等关键环节阐述了新制度下医院会计核算的理论和实际操作方法。全书采用大量的流程图、对比表等方式，结合医院测试的实际案例，形象生动，浅显易懂，有很强的实务指导意义。

本书编写出版过程中，承蒙北京市卫生局财务处、北京市财政局

会计处、社保处等部门有关领导的大力支持和帮助，向他们表示衷心的感谢！同时，特别要感谢首都医科大学附属北京同仁医院提供了大量的案例；感谢北京东软望海康信科技有限公司为新制度的测试所做的贡献、感谢诸多参与讨论提出建议的医院财务管理专家及各位编委的辛勤付出、感谢经济科学出版社对本书的出版做出的贡献。

由于《医院会计制度》尚未实施，我们在理解上还存在差距，制度在实施中还会发现各种问题，因此，希望读者提出宝贵意见，帮助我们不断修订、完善内容。

主 编
2011年5月

目 录

第一章 新《医院会计制度》修订背景及特点	1
第一节 新《医院会计制度》修订的背景	1
第二节 旧制度存在的主要问题	3
第三节 新制度修订的主要内容	6
第二章 医院会计总论	8
第一节 医院会计概述	8
第二节 医院会计的核算方法	11
第三章 会计科目释义及账务处理	26
第一节 货币资金	26
第二节 应收及预付款项	35
第三节 库存物资及在加工物资	50
第四节 固定资产及在建工程	61
第五节 投资	81
第六节 无形资产	88
第七节 待摊费用、长期待摊费用、待处理财产损溢	94
第八节 负债类	99
第九节 净资产类	122
第十节 收入类	144
第十一节 费用类	161
第四章 财务报表编制及信息披露	176
第一节 财务报告概述	176
第二节 资产负债表	179
第三节 收入费用总表	188
第四节 医疗收入费用明细表	194

第五节	现金流量表	197
第六节	财政补助收支情况表	208
第七节	成本报表	212
第五章	新旧制度期末余额结转	222
第一节	资产类科目的余额结转	222
第二节	负债类科目的余额结转	228
第三节	净资产科目的余额结转	231
第四节	收入支出类科目的余额结转	236
第五节	部分资产负债表项目的追溯调整	236
第六节	按照新制度将基建账相关数据并入新账	239
第七节	会计报表新旧衔接	239
第六章	新制度下的医院会计信息化指南	242
第一节	会计信息化的基础支撑	242
第二节	会计信息化建设标准	248
第三节	符合新会计制度特点的功能设计	272
第四节	医院会计信息化的任务与发展	285

第一章 新《医院会计制度》 修订背景及特点

第一节 新《医院会计制度》修订的背景

20 世纪 90 年代我国医疗卫生体制进行了一次重大改革。各医院面向市场开展业务活动，有偿服务广泛实行，业务收入显著增加，多渠道筹集资金的格局逐步形成，与自身业务活动有关的经济活动广泛开展，费用支出的自给率有不同程度提高，资金使用的自主权有所扩大。各医院的结余水平因资金来源渠道不同而有较大差别，医院内部的分配方式呈现出多样化格局，财务管理方式有很大的差别。在此环境下，财政部、卫生部颁布了 1998 版的《医院会计制度》（以下简称旧制度）。从实际执行情况来看，该制度对提高医院会计核算质量、加强医院经济管理和促进医院发展等方面起到了积极的作用。

随着社会主义市场经济的发展，财政投融资体制改革的深化，医院面临的宏观经济环境和内部管理环境等发生了很大变化。新环境对医院会计提出了许多要求，包括医疗领域投资主体多元化、医疗服务市场化、医院管理企业化、医疗保障社会化、政府财政公共化、社会管理信息化等，使得旧制度在现实中也暴露出一些问题，其与现实间的诸多不适应以及自身的不完善日渐明显。

一、宏观经济环境的变化

（一）医疗服务需求多样化与供给市场化

我国从 1999 年开始建立城镇职工基本医疗保险制度，不仅要求医院进一步降低医疗服务成本，提高服务效率和质量，而且在付费方式上也发生了根本性的变化。新医疗保险制度、药品流通体制、医疗卫生体制三改联动，在 10 年的时间里，医疗服务市场的竞争日趋激烈，许多新情况和新问题近年来大量出现，医院面临着许多考验与挑战。

（二）预算管理制度变革的需要

1998 年以来,我国在公共财政框架下进行了预算管理制度的几项大改革,包括编制部门预算、实行政府采购、建立国库单一账户、深化收支两条线、实行新的政府收支分类等。这些改革对医院的科学化管理和精细化核算都产生了重大影响。医院会计信息要与预算的范围、分类、口径相配合,要反映政府采购中货币资金和财产物资的流转,医院资金运作要遵循国库集中收付的要求。

（三）医药卫生体制改革的要求

《中共中央国务院关于深化医药卫生体制改革的意见》和《医药卫生体制改革近期重点实施方案(2009~2011 年)》已正式发布。此次新的医药卫生体制改革(以下简称新医改)是我国医药卫生体制改革发展中具有里程碑意义的一件大事。新医改中有关内容对旧制度产生了很大的冲击:

(1) 公立医院改革和多元化办医对医院会计制度的冲击。新医改要求“稳步推进公立医院的改革试点”、“建立政府主导的多元卫生投入机制”、“推进公立医院改革试点”,还提出“鼓励和引导社会资本发展医疗卫生事业”、“鼓励社会资本依法兴办非营利性医疗机构”、“依法加强对社会力量办医的监管”等。这些要求对旧制度适用范围的单一性提出了挑战。

(2) 医药逐步分开对旧制度的冲击。新医改提出“推进医药分开,逐步取消药品加成”、“积极探索医药分开的多种有效途径”、“医院由此减少的收入或形成的亏损通过增设药事服务费、调整部分技术服务收费标准和增加政府投入等途径解决”、“药事服务费纳入基本医疗保险报销范围”等。这些要求对旧制度医疗药品核算产生了重要影响。

(3) 医疗服务成本测算的要求对旧制度的冲击。新医改提出“定期开展医疗服务成本测算,科学考评医疗服务效率”、“加强成本核算和控制”等。旧制度在成本核算方面有明显的缺陷,会计科目中并未设置成本类科目,而且大量的教学科研工作也都包含在医疗成本中。这些要求对旧制度缺乏成本核算产生了重要影响。

（四）财务管理理念更新

随着社会主义市场经济体制的建立和逐步完善,企业的财务会计管理理念、制度约束都发生了极大的变化。2006 年财政部颁布的《企业会计准则》和《企业财务通则》,提高了企业会计信息质量,推动了财务管理国际趋同性。同时,政府会计改革也迫在眉睫,现在正在修订《事业单位会计准则》和《事业单位会计制度》,这些制度对医院财务管理与会计核算将产生重大的影响。

二、内部管理的需要

（一）筹资的多元化

医院的筹资渠道由过去主要靠财政拨款走向多元化，医院一方面通过组织收入来实现可持续发展；另一方面通过银行贷款、融资租赁等方式解决医院发展面临的资金缺口，对医院会计核算和财务信息披露提出了更高要求。与此同时医院的收支和资金管理也较以前存在更大的风险，如举债运营风险、事业超常扩展风险等，因此需要强化医院能够有效提供财务风险的警示和预警措施。

（二）经营模式多样化

随着医疗体制改革的不断深化，以及许多新经济业务事项的出现，比如，医院集团化管理、重组等，拓宽了医院财务管理的范畴，对医院会计核算也提出了更高的要求。

（三）管理要求专业化

为适应医院发展模式和管理方式的变化，满足内部管理的需求，医院财务核算越来越复杂，经济管理的要求也越来越精细。医院一方面要维护公益性；另一方面要体现经济性。现代化医院财务管理的目标是加强医院财务管理和监督，规范医院财务行为，提高资金使用效率。医院需要采用成本核算、绩效管理、预算管理等多种管理方式实现资源的有效配置和使用，为医院的科学高效管理发挥参谋助手、效益管理及监督职能等作用。

第二节 旧制度存在的主要问题

一、滞后于财政改革

随着财政改革的推进，要求医院的核算必须适应国库集中支付、政府收支分类及国有资产管理的需要。所谓国库集中支付是指以国库单一账户体系为基础，以健全的财政支付信息系统和银行间实时清算系统为依托，支付款项时，由预算单位提出申请，经规定审核机构审核后，将资金通过单一账户体系支付给收款人的制度。政府收支分类是指对政府收入和支出进行类别和层次划分，以全面、准确、清晰地反映政府收支活动。而国有资产管理则要求医院加强资产配置及使用、资产处置、产权登记与产权纠纷处理、资产评估与资产清查、资产信息管理

与报告。因此，旧制度已无法满足新形势的需要。

二、难以适应新医改的需要

（一）新医改对旧制度适用范围的冲击

旧制度第一部分总说明的第二条明确规定：“本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疗机构”。在当时特定历史环境下，简单从所有制角度考虑区分医疗机构制度的适用性，并没有将非公立医院纳入制度的适用范围。随着社会经济的发展，尤其近10年来一大批非公立、非公有制医院应运而生，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越来越多，这些医院执行什么样的会计制度，目前尚无明确规定；更由于旧制度本身的成本意识不强、行政事业色彩过浓等客观原因，而无法参照执行。因此，旧制度的适用性亟待完善。

（二）新医改对医疗药品收入原有核算模式的冲击

新医改明确提出：“推进医药分开，逐步取消药品加成”、“要改革药品加成政策，实行药品零差价率销售”、“不得接受药品折扣”、“积极探索医药分开的多种有效途径”、“医院由此减少的收入或形成的亏损通过药事服务费、调整部分技术服务收费标准和增加政府投入等途径解决”、“药事服务费纳入基本医疗保险报销范围”等。旧制度设有“医疗收入”、“医疗支出”、“药品收入”、“药品进销差价”、“药品支出”等科目分别进行医疗和药品收支核算。其突出问题是药补医现象。按照旧制度的会计处理后的普遍现象是，药品实行一定的加成率后收支产生盈余，但医疗收支亏损，在政府相关补偿机制尚未健全的情况下，医院以药品结余弥补医疗亏损情况严重，在一定程度上加剧多开药、开贵药的逐利行为和医院运行机制的扭曲。

（三）新医改对成本核算基础信息的冲击

新医改明确提出：“定期开展医疗服务成本测算，科学考评医疗服务效率”、“加强成本核算和控制”等。旧制度在成本核算方面存在明显缺陷：会计科目中未设置成本类科目；成本与费用的界限不清楚，所有发生的成本、费用都计入支出类科目；成本范围过于笼统和简单，口径归集、计算方法、分配标准等不明确，缺乏统一的要求和规则，由此造成实际工作中各医院成本核算口径不一致、随意性较大，成本信息缺乏可比性、公允性；医院成本核算缺乏统一标准，尚未形成规范体系，难以满足政府部门科学考评医院绩效的需要，也无法合理应用于医疗技术服务价格的制定、基本医疗保障费用支付标准的核定。

三、财务会计信息质量较低

（一）资产价值不真实

旧制度规定应按照固定资产原值的一定比例提取修购基金，并计入当期费用，这种核算方法一定程度上体现了权责发生制下真实的收支结余成果。但由于计提的修购基金未通过“累计折旧”科目抵减固定资产的价值，导致固定资产期末账面价值以原值列示，存在资产虚增现象。同时，提取的修购基金直接补充了净资产，也造成了净资产的虚增。

（二）医疗药品的收支核算不配比

配比原则是各类收支核算应遵循的基本原则之一。所谓配比，是指将相关联的费用配合在一起，使得费用一般在其相关联的收入实现期间确认入账，同时可决定由此产生的收益。因此，在确认费用时，首先要考虑费用与收入经济性质的统一性、发生期间的一致性以及是否存在直接的因果联系等。按照旧制度，医疗人员成本全部计入医疗支出，医疗人员在药物治疗过程中通过甄选药品、开具医嘱所体现的药品知识价值没有任何技术方法和渠道在药品支出中反映，而药品核算仅仅作为商品（药品）流通会计加上工业会计的制造费用、管理费用分摊成本的简单模式计算技术劳务价值收支，因此，医务人员的技术劳务价值没有任何体现，造成药品收支不配比，医疗支出过度放大。此外管理费用简单按医疗和药品人员比例进行分摊的方法缺乏合理性。这种做法没有在药品支出中体现医疗人员与药品活动相关的脑力劳动付出，从而形成账面上药品收支结余过大、医疗收支结余过小或出现负结余的情况。

（三）一些重要业务和事项核算混乱

旧制度下，对于界定科研教学收支、是否计提医疗风险基金、如何定性应用软件等问题没有明确的管理办法，致使实务工作中核算混乱。比如，对医院固定资产改良、大型维修等后续支出无核算规定，管理空白，造成大量后续支出直接列作费用支出，没有将资本化支出列入资产管理。

（四）会计科目设置不全，报表体系不完善

旧制度下，会计科目体系不完整，核算内容不全面，有关确认计量标准不明确，未设立“累计折旧”、“固定资产清理”、“应付票据”、“预付账款”等科目。会计报表结构不尽合理，缺乏现金流量表等重要报表，难以全面地反映医院的财务状况和经营成果。

第三节 新制度修订的主要内容

一、调整制度适用范围

旧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疗机构（以下简称医院），包括综合医院、专科医院、门诊部（所）、疗养院、卫生院等。为了满足公立医院改革的需要，建立政府主导的多元卫生投入机制，适应未来公立医院改制的需要，为社会资本兴办的非营利性医疗机构的会计核算服务，2010版《医院会计制度》（以下简称新制度）修改了核算模式，扩大了制度的适用范围，规定新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包括综合医院、中医类医院、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。通过对比可以发现，新医改鼓励社会资本依法兴办非营利性医院。因为公立医院和其他非营利性医院在运营目标、运营方式、监管要求等方面具有相似性。

二、完善固定资产折旧

固定资产折旧是指在固定资产的使用寿命内，按确定的方法对应计折旧额进行的系统分摊。固定资产折旧反映资产因使用中的消耗而发生的价值减少，从而真实反映资产价值。

在计提固定资产折旧时，需要区分不同资金来源分别进行会计处理：

（1）将医院财政补助、科教项目收入以外的资金（主要是医疗收费）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和夯实医疗成本数据，体现医疗成本与医疗收入之间的配比关系。

（2）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，既可以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。

三、合并医疗药品收支核算

新制度规定，根据收入按来源、支出按用途划分的原则，合理调整医院收支分类，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，增设了药事服务费用用于弥补医院药品收入减少或亏