

《医院会计制度》解读

孔为民 马媛

(石家庄经济学院 石家庄 050031 中石油铁建油品销售有限公司 北京 100036)

【摘要】 本文通过学习和研究 2011 年新《医院会计制度》，对新《医院会计制度》制定背景及内容与原制度进行了比较分析，对全面理解和把握新《医院会计制度》具有重要意义。

【关键词】 医院会计制度 会计信息质量 会计科目设置

2009 年 3 月，国务院下发的《医药卫生体制改革近期重点实施方案(2009~2011 年)》首次提出“把基本医疗卫生制度作为公共产品向全民提供，实现人人享有基本医疗卫生服务”。具体表现为五方面：①实行新医改后，国家规定在确定了需要保留的公立医疗机构的数量和规模后，其余的公立医院都要进行改制改革，改造成国有、民营等多种所有制并存的医疗机构体系。②体现公益性特点。③实行医药逐步分开。④实行医疗服务成本测算。⑤深化医院运行机制改革、建立和完善医院法人治理结构，明确所有者和管理者的责权，形成有责任、有激励、有竞争、有活力的机制。

一、现行《医院会计制度》存在的缺陷

1. 制度适用范围存在着局限性。现行《医院会计制度》明

部化就是将企业因污染环境造成的“外部不经济”纳入企业成本支出。现行煤矿环境成本不是完全没有内部化，而是内部化的范围、力度远远不够。为此需要采取以下措施：①加大环境法规对煤矿环境保护的约束性与激励性。现行环境法规主要用于纠正负的外部性，缺乏对正的外部性的激励。纠正对负的外部性覆盖率不高、约束力度不足，加强对正的外部性进行激励，是今后完善环境立法的方向。②企业领导者应增强环保意识和社会责任的履行。企业领导者要树立以人为本的观念，承担起节能减排的重任，尽可能地预防安全隐患，最大程度地减轻环境负荷。③加强环境外部不经济性的量化研究。仅有环境法规的强制和管理者的环境保护觉悟，而不解决环境外部经济性的量化问题，绝然保证不了环境成本会计的顺利推行。COD、空气中有毒有害气体含量等指标仅仅是解决了水和气体排放的污染程度量化分析问题，还没有转化为外部性价值计量。这需要环境学家、经济学家和会计学家共同努力，为环境成本会计构建可操作的计量基础。

3. 引入管理会计理论是开展煤矿环境成本会计的关键。财务会计要求企业根据统一的会计准则，编制对外报表，供外部信息使用者使用，而管理会计信息则主要供企业内部管理者使用。管理会计信息，是在财务信息和管理信息的基础上，用专门方法进行加工和计算的结果，它可以包括财务会计不

明确规定该制度“适用于中华人民共和国境内的各级各类公立医疗机构”，即会计主体是公立医院，而对非公有制医院的会计核算如何进行，目前尚无制度规定。

2. 对会计信息质量要求不全面。

(1)没有体现可比性原则。成本核算方面，其口径归集、计算方法、分配标准等不明确，成本范围过于笼统和简单。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，难以满足政府部门考评医院绩效的需要。

(2)不符合谨慎性原则。现行医院固定资产的融资租赁核算不符合会计核算中的谨慎性原则，此外对租期内利率变化、期满留购相应账务处理均未做出规范，核算的准确性大大降低，不能提供准确的相关信息。另外，现行医院财务会计制度

能加以确认与计量的成本和费用。与财务会计主要反映过去的信息不同，管理会计面向未来，用于决策和控制，这是煤矿应用环境成本会计的关键。

4. 提高会计人员的环境成本核算能力，培养复合型人才。环境成本会计需要复合型人才。从事环境成本会计工作的人员要具备以下知识和能力：①了解煤矿生产系统的运作；②熟悉环境法规和会计法规；③掌握煤矿环境成本的确认、计量专业技术；④具有较高的环保意识；⑤具有一定的管理会计知识和技能。我国现有会计人员整体素质不高，复合型人才尤为匮乏。只有通过多种形式提高会计人员的综合素质，才能为企业应用环境成本会计提供保证。

主要参考文献

1. 陈浩, 薛声家. 企业环境管理绩效的多级模糊综合评价. 科技管理研究, 2006; 4
2. 陈亮. 环境成本内涵及计量方法探析. 现代经济探讨, 2009; 8
3. 袁广达. 环境会计与管理路径研究. 北京: 经济科学出版社, 2010
4. 郭晓梅. 环境管理会计研究. 厦门: 厦门大学出版社, 2003
5. 肖序. 环境会计制度构建问题研究. 北京: 中国财政经济出版社, 2010

未涉及抗风险的财务保障问题,缺乏抗风险的内容,只有在经济赔偿发生时列入“其他支出”科目,未充分贯彻稳健性原则,也未考虑医疗事故可能导致经济赔偿的财务风险,以致造成财务支出和净收入违背会计稳健性原则。

另外,现行会计报表中所反映的经济活动情况存在一定的局限性,如记录不够准确、清晰,不便于理解和利用,医院会计信息披露过于简单。

3. 医院会计科目设置和使用的缺陷。

(1)缺乏对预付与预收款项处理的会计科目。在医院购买设备、紧俏药品及卫生材料过程中,不可避免会产生预付款情况,大部分医院在核算此类业务时,均将其纳入其他应收款核算,这样混淆了医院诊疗活动与诊疗活动以外支付的资金,不利于资金管理,同时科目设置也不匹配,收入中设有“预收医疗款”科目,而在成本科目中却缺少与此相对应的科目。

(2)融资租入固定资产核算过于粗略。现行《医院会计制度》规定,租入时,借记“固定资产”科目,贷记“其他应付款”科目,支付租金时,借记“事业支出”科目,贷记“固定基金”科目,同时,借记“其他应付款”科目,贷记“银行存款”科目。如此处理未考虑利息费用因素设备本身在采用这一购买方式中包含的货币时间价值,可能虚估固定资产和固定基金。

(3)医院发生的存款利息收入在“其他收入”科目中核算,借款利息费用在“管理费用”科目中核算,不适应医院新形势下成本核算和医院负债经营的现状,不能合理反映借入资金的利息负担情况和合理评价资金(负债)的利用效益。

(4)缺乏对银行票据处理的科目。为降低资金成本,解决流动资金短缺,医院在付款过程中广泛使用银行票据,而银行票据与一般商业欠款是根本不同的,它一般到期即付,不可展期,因此应单独作为一类业务核算。但实际工作中医院普遍将其置于应付账款下核算,致使管理者不能识别短期债务风险,更加没有考虑票据贴现、票据利息等有关票据业务,缺乏相关处理规定和核算制度。

(5)对外投资的会计科目设置不规范。现行《医院会计制度》只规定了“对外投资”科目按照债券种类和投资对象设置明细账,而没有对投资进行明细分类核算。医院要将有限的资金投入到最后有收益的项目中去,要加强自身的财务管理能力,因此对外投资部分的核算就显得更加重要。

(6)净资产重复计列现行医院会计制度。现行《医院会计制度》设置“固定基金”科目虚增了净资产,因为在资产购置过程中,从资金总量上看,仅涉及资产形态或债务的变化,并不会带来净资产的额外增加。再者,“固定基金”在资产持有期间一直不变,更与事实相违背,资产在实际使用中原有价值通过医疗收费和财政补偿逐步转化为流动资产和新的固定资产,转化的具体数额在“专用基金”中反映,随时间、使用情况不断损耗,自身价值逐步降低。尤其是在原有资产未处置的情形下,会形成“固定基金”的自我膨胀,更进一步虚增了净资产。

(7)在当前的医疗纠纷的处理中,现行制度在抗风险核算方面较为欠缺。由于没有财务风险保险,一旦发生严重的医疗事故,必然导致巨大的经济赔偿,从而严重影响医院工作的正

常进行。按医疗风险保障的原理,笔者建议,可增补建立医疗风险基金的科目;允许医院使用“医疗风险基金”向保险公司购置相应的险种;另外,各医院可视实际情况在弹性度内自行确定计提医疗风险基金的计提依据及计提比率,但应遵守一贯性原则,在一个会计年度内不得任意变动;规定医疗风险基金专款专用。

(8)现行《医院会计制度》在成本核算方面的缺陷。新医改明确提出:“实行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。现行《医院会计制度》的会计科目中未设置成本类科目;所有发生的成本、费用都计入支出类科目,成本与费用的界限不清楚。

(9)固定资产处理不合理。按现行《医院会计制度》规定,医院的资本性支出,如购置房屋、设备、大型维修等,应从修购基金或事业基金中列支。一些中小型医院发生较大额的资本性支出时,从修购基金和事业基金中不能或者不完全能列支时,仅能从医疗支出或药品支出中直接列支,一方面借记“专用基金——一般修购基金”科目,贷记“银行存款”科目;同时借记“固定资产”科目,贷记“固定基金”科目,在这个会计分录中,固定基金并不是由其他基金转化而来,使资本性支出不影响医院的当期效益,不影响医院收支结余的计算。以后随着修购基金的提取或事业基金的增加,借记“管理费用——一般修购费”科目,贷记“专用基金——一般修购基金”科目。再逐步调整固定基金,直至与固定资产相等平衡,借记“固定资产”科目,贷记“银行存款”科目,反映出资产由流动资产转化为非流动资产。如果不调整固定基金,说明在净资产中没有自有资金向固定基金转化,只有以后随着净资产的增加逐步调整固定基金才能反映净资产内部的转换关系。另外,现行《医院会计制度》中没明确提出“折旧”这个概念,因此应设置“累计折旧”科目,它能反映固定资产的净值及新旧程度等。相应的固定资产的清理报废可列入对应的科目进行账务处理。

4. 财务报告的缺陷。

(1)资产项目以总额列报,未以净额列报。未对准备科目抵减,应收在院病人医药费、应收医疗款、其他应收款直接以总额列报。药品和药品差价同时列报,易使报表使用者产生错觉,乐观估计可用资源。

(2)列报项目直接以科目余额填列未能加以区分,致使报表项目不能反映其所代表的真实经济涵义。例如应收款类,贷方余额反映的是负债,但是只在资产中列报,不仅隐瞒了真实债务,而且低估了资产,少计准备;又如长期负债,一年内到期的债务本质是短期债务,在长期负债中列报,易使报表使用者低估短期债务风险。

(3)管理费用分摊列报。管理费用分摊到医疗成本和药品成本后,掩盖了医院实际管理问题,一定规模的医院如果按照规定配置,较大差别产生于管理费用,分摊后夸大了医疗成本和药品成本金额,降低了医院加强管理的积极性,也不利于考核管理绩效。

(4)财务费用分摊计入医疗和药品成本,降低了不同医院可比性。该费用本质是筹资问题,不是运营问题,一经分摊,严

重扭曲了医疗和药品成本,不同地区不同医院负债规模不一样,利息费用千差万别,同规模不同医院无法比较成本,也不利于相关方决策。

(5)现行《医院会计制度》规定,医院报送的会计报表有“资产负债表”、“收入支出总表”、“医疗收支明细表”、“药品收支明细表”、“基金变动表”和“基本情况表”,从不同角度反映医院财务状况。医院经济活动的主要特征是现金流量大、周转速度快,而最能反映现金流动情况的“现金流量表”却不在要求之内。没有现金流量表使医院会计报表不能全面真实反映医院的经济活动。现金流量表有助于会计信息使用者正确评价医院的经营成果、评价医院收益,揭示经营活动现金净流量的差额及其原因、医院期初现金与期末现金的差异变动原因。

二、新《医院会计制度》的五大主要变化

2010年12月31日财政部、卫生部联合发布了新的《医院会计制度》,并于2011年7月1日起开始实施。新《医院会计制度》较之前有五大主要变化:

1. 新增了与国库集中支付、政府收支分类、部门预算、工资津补贴、国有资产管理等财政改革相关的会计核算内容。
2. 为了真实反映资产价值、合理确定医疗成本,规定计提固定资产折旧,折旧额分期计入相关成本费用。
3. 为了全面、完整地反映医院的财务会计信息,规定将基建会计纳入“大账”,进行统一管理。
4. 合并了医疗、药品收支核算,规定管理费用不再分摊,完善了自制药品和材料的成本核算,明确了科教收支的会计处理。
5. 将原来的“收入支出总表”改为“收入费用表”,增加了现金流量表、预算收支表、基建投资表及报表附注,进一步完善了报表体系。

三、新《医院会计制度》的主要内容

1. 提出了制定依据:根据《会计法》、《事业单位会计准则》及国家其他有关法律法规。
2. 规定了适用范围: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,包括综合医院、专科医院、门诊部(所)、疗养院、卫生院等。
3. 明确提出会计基础是权责发生制。
4. 明确会计要素:资产、负债、净资产、收入和费用。
5. 对适用会计科目做出了规定:本制度统一规定会计科目的编号,以便于编制会计凭证、登记账簿、查阅账目,实行会计电算化。医院不得随意打乱重编。医院应当按照本制度的规定设置和使用会计科目。在不影响会计核算要求和财务报表指标汇总以及对外提供统一的财务报表的前提下,可以根据实际情况和需要自行增设、减少或合并某些会计科目,以及自行设置本制度规定之外的明细科目。
6. 财务报表的组成:会计报表包括资产负债表、收入费用表、现金流量表、预算收支表、基建投资表以及有关附表。医院的财务报表分为年度财务报表和中期财务报表。

四、新《医院会计制度》主要会计科目的变化

现行《医院会计制度》中会计科目为43个总账科目,新

《医院会计制度》中为52个总账科目。变动如下:

资产类新增科目为:“零余额账户用款额度”、“财政应返还额度”、“预付账款”、“累计折旧”、“基建工程”、“固定资产清理”、“累计摊销”、“长期待摊费用”;删除“药品进销差价”、“开办费”,调整变动了“在加工材料”为“在加工物资”、“对外投资”改为“长期投资”,“现金”改为“库存现金”、“应收在院病人医药费”改为“应收在院病人医疗款”。

负债类新增科目为:“应付票据”、“应缴款项”、“应交税费”;删除“应缴超收款”;调整变动的是:“应付工资”改为“应付职工薪酬”、“应付福利费”。

净资产类新增科目为:“待冲基金”、“财政补助结转”、“科教项目结转”;删除“固定基金”;调整变动的是:“收支结余”改为“本期结余”。

收入类新增科目为“科教项目收入”;删除“药品收入”、“上级补助收入”。

费用类新增科目为:“财政项目补助支出”和“科教项目支出”;删除“医疗支出”、“药品支出”和“财政专项支出”;调整变动的是:“医疗支出”改为“医疗业务成本”。

五、结束语

从新《医院会计制度》中我们不难看出,此次医院会计制度改革既着力于解决我国当前医院会计实务中存在的突出问题,又顾前瞻性,适当考虑了医院改革和发展的实际需要。对长久以来困扰医院的有关成本核算体系不健全、固定资产折旧概念不清、医疗和药品收支不配比等一系列问题提出了新的解决思路,有了重大突破。医院会计制度改革应坚定目标,积极稳妥,充分试点,分步实施。新医改集中体现了党的十七大精神,始终贯穿公共医疗卫生公益性这条主线,《医药卫生体制改革近期重点实施方案(2009~2011年)》和《中共中央国务院关于深化医药卫生体制改革的意见》已正式发布,相关医改配套文件也正在陆续出台。

此次医院会计制度改革中有关新的医药卫生体制改革是我国医药卫生改革发展中具有里程碑意义的一件大事。它首次提出“把基本医疗卫生制度作为公共产品向全民提供,实现人人享有基本医疗卫生服务”,这标志着我国医疗卫生事业发展从理念到体制的重大变革。深化医药卫生体制改革的核心内容之一即积极稳妥开展公立医院改革试点,这是解决群众反映强烈的看病就医问题的重点环节。

主要参考文献

1. 财政部.关于印发《医院会计制度》的通知.财会[2010]27号,2010-12-31
2. 金玲.对现行《医院会计制度》局限性的探讨.中国卫生经济,2007;2
3. 杨建华.医院会计制度改革探讨.中国卫生事业管理,2005;4
4. 郑大喜.现行医院会计制度存在的问题及其改革设想.卫生与科学,2005;2
5. 王善臻.非营利医疗机构财务会计.北京:中国财政经济出版社,2002