

## 实施《医院会计制度》 应注意的问题

湖北十堰市人民医院 张学军 谭向东 丁琴

### 一、《医院会计制度》在应用中存在的问题

1. 使药品差价收入更趋于隐蔽。现行《医院会计制度》取消了“药品进销差价”科目,将原制度中药品按售价核算改为按进价核算,并在“库存物资”科目下设置“药品”一级明细科目,具体核算药品购进、发出、库存情况。结转药品成本时,将药房发出药品的实际成本记入“医疗业务成本”科目。确认药品收入时,将医院开展医疗服务中药品使用记账数额记入“医疗收入”科目下的“药品收入”二级明细科目中。而公立医院政策改革明确“探索医药分开,逐步取消药品加成政策”,在药品进销差价没有真正取消前,此种核算方法将使药品差价收入更趋于隐蔽,在账面上不易被发现。

2. 易掩盖“以药补医”的事实。现行《医院会计制度》将药品收支纳入医疗业务收支统一核算,而相关医疗服务价格政策调整尚未跟上,仅通过核算办法的改变,很容易掩盖“以药补医”的事实。

3. 科教收支核算尚需规范。现行《医院会计制度》规定:“科教项目收入”科目仅核算“医院取得的除财政补助收入外专门用于科研、教学项目的补助收入”;“科教项目支出”科目仅核算“医院使用除财政补助收入以外的科研、教学项目收入开展的科研、教学项目活动所发生的各项支出”。通过财政拨款的科研专项资金在“财政项目补助收入(支出)”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,以及其他医疗辅助科教支出在“医疗业务成本”科目中核算。这就无法真实、全面地反映医院科教收支、科教规模及实力。根据相关规定,原提取的“科教基金”,应将余额转入新账中“科教项目结转(余)”科目。现行《医院会计制度》对是否还继续提取未明确;若继续使用结转过来的“科教基金”,但其又未在“科教项目支出”核算范围内。

### 二、几点建议

1. 改革医疗价格体系,逐步取消药品差价。合理调整医疗服务价格,改革以药补医机制,逐步取消药品加成政策。对公立医院由此减少的合理收入,采取增设药事服务费、调整部分技术服务收费标准,以及通过加大医疗保障基金支付和增加政府投入等途径予以补偿。

2. 改变医院收费模式,抑制医院创收冲动。应研究制定改革医疗服务收费模式,探索有利于控制费用、公开透明、方便操作的医疗服务收费方式,如门诊按人头付费、住院按病种付费、总额预付等。探索由基本医疗保障经办机构与公立

医院通过谈判方式确定服务范围、支付方式、支付标准和服务质量要求。严格考核基本医疗保障药品目录备药率、使用率及自费药品控制率、卫生耗材占比等指标。

3. 加快配套改革步伐,完善科教收支核算。对基本建设和大型设备购置、重点学科发展、符合国家规定的离退休人员费用和政策性亏损补贴等,政府应履行投入责任。合理制定公立医院绩效考核制度,研究建立以公益性为核心的公立医院绩效考核体系,加强对公立医院发挥功能和发展建设、投融资行为的监管,强化预算、收支、资产、成本核算与控制等财务管理的监管。进一步完善科教项目收支核算范围,将医院所有科研、教学活动收支纳入“科教项目收入(支出)”科目核算,真实、完整地反映医院科教实力。○

## 职工福利费两种 会计处理方式之比较

中国矿业大学管理学院 李丹  
中国矿业大学力建学院 移峥峰

《企业会计准则讲解 2010》规定:“职工福利费,主要包括职工因公负伤赴外地就医路费、职工生活困难补助、未实行医疗统筹企业职工医疗费用,以及按规定发生的其他职工福利支出。”现行会计准则取消了企业按照工资总额的 14%来计提福利费的规定,改为据实列支。但根据《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》及其应用指南的规定,企业可以根据历史数据和其实际情况,确定提取比例,即先提后支,期末再根据实际的发生金额进行调整,使其最终体现为据实列支。

### 一、职工福利费据实列支的会计处理

例 1:A 公司 20×0 年 7 月以现金支付第一车间工人的交通补贴 1 540 元、第一车间管理人员医疗补贴 168 元、福利部门人员降温补贴 112 元、销售人员生活困难补助 238 元、管理部门人员话费补贴 728 元、长病人员营养补贴 42 元等,共计支出 2 828 元。

则会计处理如下:借:应付职工薪酬——职工福利 2 828;贷:库存现金 2 828。同时,借:管理费用 882(728+112+42),生产成本 1 540,销售费用 238,制造费用 168;贷:应付职工薪酬——职工福利费 2 828。

### 二、职工福利费先提后支的会计处理

《企业会计准则讲解 2010》规定:“对于职工福利费,企业应当根据历史经验数据和当期福利计划,预计当期应计入职工薪酬的福利费金额;每一资产负债表日,企业应当对实际发生的福利费金额和预计金额进行调整。”

例 2:企业每月计提职工福利费时,应编制“职工福利费计提表”,格式如下:

职工福利费计提表(计提比例14%)

应借科目	一车间		管理部门		销售机构		福利部门		长病人员		工资合计	福利费合计
	工资	福利费	工资	福利费	工资	福利费	工资	福利费	工资	福利费		
生产成本	11 000	1 540									11 000	1 540
制造费用	1 200	168									1 200	168
管理费用			5 200	728			800	112	300	42	6 300	882
销售费用					1 700	238					1 700	238
合计											20 200	2 828

1. 每月的会计处理。①计提职工福利费:借:生产成本 1 540,制造费用 168,管理费用 882(728+112+42),销售费用 238;贷:应付职工薪酬——职工福利费 2 828。②企业实际发生职工困难补助、医务及福利部门经费和其他福利费用时:借:应付职工薪酬——职工福利;贷:银行存款或库存现金。

2. 资产负债表日的会计处理。①将多提或少提的金额直接记入“管理费用”。假设该企业本年累计实际发生的福利费支出为 2 588 元,多提 240 元。借:应付职工薪酬——职工福利 240;贷:管理费用 240。②按照应付职工薪酬(工资)将差额

进行分摊,调整相关费用成本:借:应付职工薪酬——职工福利 240;贷:生产成本 130.69(11 000÷20 200×240),制造费用 14.26(1 200÷20 200×240),管理费用 74.85(6 300÷20 200×240),销售费用 20.20(1 700÷20 200×240)。

### 三、两种会计处理方式的比较

在先提后支的会计处理方式下,对于中小企业,其职工福利费的开支金额本身就不大,因此,可以将多提或少提的金额直接列入“管理费用”,

这样可以减少会计人员的工作量。对于大中型企业,其福利费的开支金额一般较大,因此,应根据应付职工薪酬(工资)将差额进行分摊,调整相关费用成本。

在据实列支的会计处理方式下,可以减少会计人员的工作量,而且符合配比原则。先提后支的会计处理,会计人员的工作量大,经过资产负债表日的调整,大致能满足配比原则。但是若当月职工福利费支出较大,据实列支的会计处理方式可能对当期的费用支出影响较大,影响当期的利润表,不够稳定。基于此上分析,建议采用据实列支的会计处理方法。○

## 国家税务总局公告 2011 年第 36 号

# 企业国债投资业务

## 企业所得税处理问题的公告

### 一、关于国债利息收入税务处理问题

#### (一)国债利息收入时间确认

1. 根据企业所得税法实施条例第十八条的规定,企业投资国债从国务院财政部门(简称发行者)取得的国债利息收入,应以国债发行时约定应付利息的日期,确认利息收入的实现。

2. 企业转让国债,应在国债转让收入确认时确认利息收入的实现。

#### (二)国债利息收入计算

企业到期前转让国债、或者从非发行者投资购买的国债,其持有期间尚未兑付的国债利息收入,按以下公式计算确定:

国债利息收入=国债金额×(适用年利率÷365)×持有天数

上述公式中的“国债金额”,按国债发行面值或发行价格确定;“适用年利率”按国债票面年利率或折合年收益率确定;如企业不同时间多次购买同一品种国债的,“持有天数”可按平均持有天数计算确定。

#### (三)国债利息收入免税问题

根据企业所得税法第二十六条的规定,企业取得的国债利息收入,免征企业所得税。具体按以下规定执行:

1. 企业从发行者直接投资购买的国债持有至到期,其从

发行者取得的国债利息收入,全额免征企业所得税。

2. 企业到期前转让国债、或者从非发行者投资购买的国债,其按本公告第一条第(二)项计算的国债利息收入,免征企业所得税。

### 二、关于国债转让收入税务处理问题

#### (一)国债转让收入时间确认

1. 企业转让国债应在转让国债合同、协议生效的日期,或者国债移交时确认转让收入的实现。

2. 企业投资购买国债,到期兑付的,应在国债发行时约定的应付利息的日期,确认国债转让收入的实现。

#### (二)国债转让收益(损失)计算

企业转让或到期兑付国债取得的价款,减除其购买国债成本,并扣除其持有期间按照本公告第一条计算的国债利息收入以及交易过程中相关税费后的余额,为企业转让国债收益(损失)。

#### (三)国债转让收益(损失)征税问题

根据企业所得税法实施条例第十六条规定,企业转让国债,应作为转让财产,其取得的收益(损失)应作为企业应纳税所得额计算纳税。

### 三、关于国债成本确定问题

(一)通过支付现金方式取得的国债,以买入价和支付的相关税费为成本;(二)通过支付现金以外的方式取得的国债,以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。

### 四、关于国债成本计算方法问题

企业在不同时间购买同一品种国债的,其转让时的成本计算方法,可在先进先出法、加权平均法、个别计价法中选用一种。计价方法一经选用,不得随意改变。

### 五、本公告自 2011 年 1 月 1 日起施行。

(2011 年 6 月 22 日印发)