

卫生政策研究进展

Progress in Health Policy Research

医疗卫生机构财务会计制度介绍专刊

2012 年 第 3 期

(总第 37 期)

上海市卫生发展研究中心

2012 年 4 月 15 日

编者按 2012 年 1 月 1 日起,新医疗卫生机构财务会计制度在全国实施,这是落实医改的一项基础性工作,也是深化公立医院改革的重要举措。为便于更好地理解、贯彻新制度,上海市卫生局规划财务处、市卫生发展研究中心根据有关材料整理和撰写了《医疗机构新财务会计制度的主要内容和特点》,对新制度的出台背景、主要变化及突出特点进行了解读;本刊特邀上海申康医院发展中心主任助理、财务部主任王锦福等撰写了《贯彻新医院财务会计制度的有关思考》,分析了新制度对公立医院改革的影响及其对公立医院财务管理工作提出的新要求。此外还刊载了相关研究成果,针对新制度在成本核算、预算制度、收支管理、内部控制等方面带来的主要变化进行介绍和分析。谨供领导和同志们参阅。



卫生政策研究进展

2008 年 11 月创刊
第 5 卷 第 3 期 (总第 37 期)
2012 年 4 月 15 日
(内部交流)

主管
上海市卫生局

主办
上海市卫生发展研究中心
(上海市医学科学技术情报研究所)

编辑出版
《卫生政策研究进展》编辑部
上海市北京西路 1477 号 801 室
邮编: 200040
电话: 021-22121869
传真: 021-22121879
E-mail: shanghai.hdrc@gmail.com
网址: www.shdrc.org

顾问: 徐建光
肖泽萍
主编: 胡善联
副主编: 刘雪峰
付晨
金春林 (常务)
丁汉升
本期执行主编: 王惟
编辑部主任: 王贤吉
编辑: 李芬 信虹云
何江江 谢春艳
彭颖 王力男
王月强 杜丽侠
许明飞 薛佳

上海市连续性内部资料准印证
(K) 第 0649 号

目次

专题研究

医疗机构新财务会计制度的主要内容和特点..... 1

一、医疗机构新财务会计制度的出台背景..... 1

二、新修定的医院财务、会计制度的主要变化..... 3

三、新制订的基层医疗卫生机构财务会计制度的特点..... 5

贯彻新医院财务会计制度的有关思考..... 7

一、新制度有助于深化公立医院改革..... 7

二、新制度有助于优化公立医院核算体系..... 11

三、新制度对公立医院财务管理工作提出的新要求..... 13

新《医院财务制度》下的成本管理* 15

一、新形势下加强医院成本管理的必要性..... 15

二、新制度中有关成本管理的内容..... 17

三、在新制度下医院如何开展成本管理工作..... 19

四、成本核算结果的应用..... 21

新《医院财务制度》下收支管理与内控制度浅析..... 24

一、新制度下的收支管理..... 24

二、建立科学合理的全面预算体系..... 27

三、健全医院内部控制机制..... 29

新《医院会计制度》明细科目的解读与探讨..... 32

一、货币资金..... 32

二、账务款项..... 32

三、物资..... 33

四、投资..... 33

五、资产..... 34

六、在建工程..... 35

七、待摊费用..... 36

八、负债..... 36

九、净资产..... 37

十、收入与支出..... 39

医疗机构新财务会计制度的主要内容和特点

王惟¹ 陈卓蕾¹ 赵靓¹ 彭颖² 王力男²

【摘要】 本文通过对有关文件资料进行归纳整理,主要介绍了医疗机构新财务会计制度的出台背景、新修定的医院财务会计制度主要变化及新制订的基层医疗卫生机构财务会计制度特点。

【关键词】 医疗机构; 预算管理; 成本核算; 财务风险

2010 年底,财政部、卫生部出台了新《医院财务制度》、《医院会计制度》和《基层医疗卫生机构财务制度》、《基层医疗卫生机构会计制度》4 份文件,2011 年 7 月 1 日起在公立医院改革国家联系试点城市施行,2012 年 1 月 1 日起在全国施行。这是贯彻落实医药卫生体制改革的一项基础性工作,也是深化公立医院改革的重要举措。新制度力求将医改精神和有关政策落实到医院和基层医疗卫生机构的日常会计核算和财务管理中,全面提升医疗卫生机构财务管理水平。

一、医疗卫生机构新财务会计制度的出台背景

(一) 深化医药卫生体制改革提出了维护公立医院公益性的总体要求

医改方案明确提出,要维护公立医院的公益性,进一步完善财务、会计管理制度,严格预算管理,加强财务监管和运行监督。为此,必须做到严格医院预算和收支管理,加强成本核算与控制;定期开

第一作者:王惟,男,上海市卫生局规划财务处

作者单位:1.上海市卫生局规划财务处,上海 200040;2.上海市卫生发展研究中心,上海 200040

展医疗服务成本测算，科学考评医疗服务效率；全面推行医院信息公开制度，接受社会监督。医院财务会计制度作为公立医院管理重要基础制度之一，是医院经济管理政策的核心内容，必须根据上述要求进一步修改完善，以更好地发挥杠杆作用，撬动医院管理体制和运行机制的改革进程。

（二）财政预算管理制度改革明确了科学化、精细化管理的方向

1998 年我国明确提出建立公共财政框架，拉开了预算管理改革的大幕。近年来，我国已陆续启动和推进了部门预算制度改革、政府收支分类改革、国库集中收付制度改革、“收支两条线”改革等各项改革，建立了政府采购制度及绩效评价制度等，基本构建了适应社会主义市场经济体制、与国际惯例相接轨的预算管理体制框架，预算管理科学化、精细化程度不断提高。为适应预算管理新要求，《事业单位财务规则》等文件已经开始修定，《医院财务制度》也需要作出相应修定。

（三）医院加强内部管理要求尽快修定财务会计制度

医院财务管理是医院经济工作的核心，是医院管理的重要组成部分。随着公立医院不断深化改革，面对激烈竞争的医疗市场，医院必须通过提高财务管理水平，以优质、高效、低耗的服务赢得医疗市场份额，才能在激烈的竞争中取得优势。医院财务工作的作用将不仅限于记账与核算，更重要的是规范医院运行机制并为医院的科学高效管理提供财务信息及决策依据。因此，迫切需要建立全面的、适应医院内部管理需要的医院财务制度，真实反映各项财务信息，发挥财务管理工作的参谋助手和效益管理等作用。

（四）根据医改方向分类制定财务会计制度

随着医药卫生体制改革不断深入，基层医疗卫生机构在医疗卫

生服务体系中的作用也越来越重要。医院财务会计制度改革应紧密配合深化医药卫生体制改革进程，考虑到国家医改方案对基层医疗卫生机构与公立医院提出的不同要求，以及新形势下基层医疗卫生机构和公立医院在政府补偿政策和管理上存在的显著差异（如为强化基层医疗卫生机构的公益性质，加强预算管理，探索“收支两条线”管理模式，实施绩效工资政策，突出基本公共卫生服务经费的补偿渠道等），专门为基层医疗卫生机构制定相应的财务、会计制度。

（五）原制度本身存在的问题客观要求修定完善

原医院财务制度借鉴企业财务管理的合理因素，提出医院实行成本核算，加强医院收支管理，将医疗服务和药品消耗分别核算，初步建立了符合市场经济要求、体现行业特点的医院财务管理制度框架，完成了向市场经济转轨过渡时期医院财务管理制度的使命。但是，现行制度也确实存在不少问题：一是预算约束力不强，缺少严格的预算制约机制和具体措施；二是对成本核算的相关规定过于笼统，成本对象的划分不够科学，缺乏指导性；三是医药分开核算不符合医院经济运行规律，也强化了药品收支的作用；四是对负债、对外投资以及固定资产购置等缺乏严格控制，影响公立医院的公益性；五是财务报告与分析体系不够完善，缺少财政补助收支明细表、基本建设收入支出表、现金流量表等报表和必要的财务分析指标。

二、新修定的医院财务、会计制度的主要变化

（一）强化预算约束，将医院所有收支全部纳入预算管理

新制度明确规定对医院实行“核定收支、定项补助、超支不补、结余按规定使用”的预算管理办法，并规定地方可结合实际，对有条件的医院开展“核定收支、以收抵支、超收上缴、差额补助、奖惩分明”等多种管理办法的试点。在明确医院预算管理总体办法的

基础上,与财政预算管理体制改革相衔接,新制度对医院预算的编制、执行、决算等各个环节所遵循的方法、原则、程序等作出了详细规定,并明确了主管部门(或举办单位)、财政部门以及医院等主体在预算管理各环节中的职责。

(二) 全面披露资产负债信息,加强资产管理与财务风险防范

新制度规定,医院要完整核算所拥有的资产和负债,取消固定基金和修购基金,规定对图书以外的所有固定资产计提折旧,全面披露资产负债信息,客观反映资产的使用消耗和实际价值。同时强化管控手段,限制非流动负债的借入,严格大型设备购置、对外投资论证报批程序。为提高医院会计信息的完整性,在按国家有关规定单独核算基本建设投资的同时,将基建账相关数据并入医院会计“大账”。

(三) 科学界定收支分类,规范收支核算管理

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;根据业务活动的需要,收支分类中单独核算科研、教学项目收支。这些规定既体现了医院的公益性质和业务特点,又规范了医院的各项收支核算与管理。

(四) 落实成本核算,强化成本控制

医改实施方案明确提出,要加强公立医院成本核算与控制,定期开展医疗服务成本测算,科学考评医疗服务效率。新的医院财务、会计制度重点强化了对成本管理的要求,对成本管理的目标、成本核算的对象、成本分摊的流程、成本范围、成本分析和成本控制等作出了明确规定,细化了医疗成本归集核算体制,为医疗成本的分

摊与核算提供口径一致、可供验证的基础数据。这些规定，对于医院加强自身的运行管理、全面提升成本核算与控制水平提供了有力的数据支持，并为今后管理部门制定合理的医疗服务价格提供了参考依据。

（五）改进会计科目，完善财务报告体系

新制度对科目体系进行了全面梳理和完善，充实了各科目的确认、计量等核算内容，使医院的日常核算依据更加明确。同时，改进完善了医院财务报告体系，新增了现金流量表、财政补助收支情况表及报表附注，改进了各报表的项目及其排列方式，还提供了作为财务情况说明书附表的成本报表的参考格式。这样做一方面使医院的财务报表体系与国际惯例和企业会计更为协调，增强了通用性；另一方面也兼顾了医院的实际情况，使医院的财务报表体系更为完整，以满足财务管理、预算管理、成本管理等多方面的信息需求。

三、新制订的基层医疗卫生机构财务会计制度的特点

（一）强化预算约束机制，层层落实责任

制度明确规定，政府对基层医疗卫生机构实行“核定任务、核定收支、绩效考核补助、超支不补、结余按规定使用”的预算管理办法。有条件的地区可探索对基层医疗卫生机构实行收支两条线管理，同时考虑到各地基层医疗卫生机构财务管理和会计核算水平的差异，新制度对基层医疗卫生机构实行“统一领导、集中管理”的财务管理体制，并对基层医疗卫生机构财务集中核算和会计委托代理记账作出规范。同时，要求把预算和财务管理责任层层落实到各部门、各环节，并通过会计核算与预算的衔接，达到强化财务监管和会计监督、加强基层医疗卫生机构内部管理、确保资金专款专用、充分发挥资金使用效益的目的。

本市于 2006 年开展社区卫生服务综合改革，对基层医疗卫生机构探索试行收支两条线管理，按照“核定任务、核定收支、绩效考核补助”的预算管理要求，所有收入上缴专户返还后再确定收入，所有支出纳入预算管理，由政府全额保障。原则上，基层医疗卫生机构年末无结余，如有结余应按规定编制预算统筹用于以后年度的基层医疗卫生事业发展。新制度实施后将对本市基层医疗卫生机构的预算和收支两条线管理进行规范。

（二）合理划分收支，体现职能定位

新制度明确了基层医疗卫生机构收入主要由医疗收入、财政补助收入和上级补助收入构成，在会计核算流程中清晰反映了各种补偿渠道的资金流程。根据基层医疗卫生机构提供公共卫生服务和基本医疗服务的职能定位，设立公共卫生支出科目。同时，体现政府对基本建设和设备购置足额安排的补偿机制，将政府承担的基本建设和设备购置支出单独反映。

（三）规范资产管理，防范财务风险

根据基层医疗卫生机构的预算管理要求和补偿机制，并考虑简化核算的需要，对其不要求进行以权责发生制为基础的成本核算，无需计提固定资产折旧或提取修购基金。通过严格禁止对外投资，控制大型设备购置和借款行为，合理划分并核算报告各类收支，防止医疗费用不合理上涨，控制财务风险，维护公共医疗卫生的公益性。

（责任编辑：彭颖）

贯彻新医院财务会计制度的有关思考

王锦福 杨中浩 黄玲萍

【摘要】 本文主要从新医院财务会计制度对公立医院管理体制、运行机制、补偿机制、监管机制和医疗费用控制的影响入手，具体分析了主要核算科目的改变对公立医院经济业务的影响，以及新医院财务会计制度对医院法人治理、财务信息化建设、医院经济财务管理和财务评价体系等方面提出的新要求。

【关键词】 财务会计制度；医院；法人治理

作为医院经济管理的重要财经法规，新的医院财务会计制度（以下简称“新制度”）受所处特定政治、经济与社会环境的影响，处处体现当前坚持公益性办医方向、深化公立医院改革试点、推进公共财政体制改革等的思路与要求，对医院经济运行与管理产生重要影响。

一、新制度有助于深化公立医院改革

（一）有助于医院财务管理体制改革

新制度首次明确提出三级医院应设置总会计师，并要求实行医院负责人及总会计师领导下的“统一领导、集中管理”财务管理体制。其意义有两层：一方面，积极响应了国家医改方案“完善医院法人治理结构”的改革要求。卫生部组织新制度培训时，曾有将总会计师作为院领导班子核心成员的提法，故应从完善公立医院法人治理结构的角度和高度来考虑和设计总会计师制度。另一方面，为我市实行大型综合医院总会计师制度提供制度保障。由于医院法人治理结构不完善，医院与相关部门在所有权与经营权适度分离实践中很

第一作者：王锦福，男，高级会计师，申康医院发展中心主任助理、财务部主任
作者单位：上海申康医院发展中心，上海 200041

难避免缺位与越位并存的问题，而试行总会计师委派制度或许是一个新的突破点。委派制下的总会计师应直接参与医院发展战略、全面预算、投资决策、财务管理、绩效考核、审计监督等重大经济活动，履行国有资产与财务监管职责。

（二）有助于医院内部运行机制改革

推进公立医院内部运行机制转变是改革管理体制、完善补偿机制及加强监管机制的根本落脚点，是实现公益性办医方向的内在驱动力。仅通过增加政府投入、扩大医疗保障体系等外在推力，而不及及时转变医院运行机制，难以解决公立医院公益性质淡化、盲目追求经济利益等问题。新制度立足预算管理、收支和结余管理、成本管控等财务管理节点，为转变医院运行机制提供制度保障。

一是强化单位预算管理。新制度规定不得编制赤字预算，并通过“核定收支”明确预算调整许可范围，严肃预算纪律：市财政部门核定的财政补助等资金预算及其它项目预算在执行中一般不予调整；如遇到事业发展计划有较大调整或其他确需调整时，也有严格的预算调整程序，且收入与支出同步调整。

二是加强收支和结余管理。一是收支管理，通过严格物价政策与收费管理制度、实施工资总额和管理费用比率控制等，规范医院收入和支出管理，扭转盲目创收、收入归己、自行支配的运行机制。其中，加强人员经费控制与我市深化收入分配制度、建立不直接与医疗服务收入挂钩的工资总额预算制度的改革目标是一致的。二是结余管理，通过规范结余计算方法、结余纳入单位预算且按规定使用等，消除医院发生诱导医疗服务进行创收。

（三）有助于补偿机制改革

完善公立医院补偿机制须建立在清晰的经济活动记录、合理的

经济数据归集和科学的政策分析评价等基础之上。新制度“全面规范核算、摸清经济底细”的政策意图十分明显。

一是加强医院财政补助收支核算，清晰反映政府投入规模。与近年公共财政体制改革相一致，新制度加强了医院财政补助收支核算和财政专项补助结转（余）使用的管理，同时通过增设财政补助收支情况表，更加清晰、准确地反映了核算期间财政补助规模与收支结余情况。

二是按固定资产购建资金来源重新界定医疗成本。新制度规定，医院发生固定资产购建等资产投资行为时，其资金来源于财政、科教项目的，在形成固定资产时同步确认待冲基金，并通过计提折旧、摊销等予以分期冲减，不再通过提取修购基金确认支出。通过这项改革，政府加大区域卫生规划内的公立医院基本建设、大型医疗设备等发展建设投入后，医院资产的折旧与摊销成本将大幅下降。新制度试图准确反映政府投入规模及消耗情况、医院实际运行成本等，为进一步深化和完善财政补偿政策提供财务信息依据。

（四）有助于监管机制改革

加强医疗服务要素准入管理，严格控制医疗机构基建项目规模和大型医用设备准入是推进公立医院监管机制改革的重要内容。作为公立医院监管机制的重要组成部分，财务监管实质上是紧密围绕财务风险和运营风险等风险管控展开的，新制度对此也予以了充分反映。

一是加强医院固定资产购建和负债管理，严格控制财务风险。为防止医院因盲目扩张、过度发展而出现较大的经济运行压力和财务风险，新制度采用了“疏堵结合”的管控策略：一是“堵源头”，大型医疗设备等固定资产的购建和租赁要符合区域卫生规划且须报主管部门会同有关部门批准；二是“疏渠道”，医院原则上不得借入

非流动负债，确需借入或融资租赁的，报批后原则上由政府偿还。

二是加强对外投资管理，严格控制运营风险。近年来，医院对外投资业务呈现出“规模大、级次多、范围广”等特点，隐藏着巨大的运营风险。对此，市级医院已经开展了对外投融资、对外经济合作的专项清理工作。新制度的有关规定为今后加强对外投资日常管理提供制度依据。

此外，新制度还通过完善财务报告体系以进一步加强财务监管。

（五）有助于医疗费用控制

公立医院医疗服务体系内医疗费用控制策略涉及两大块内容：一是医疗服务买方（支付方）通过制定医疗保险预算等政策进行调控，减少医院诱导医疗服务行为；二是医疗服务卖方通过加强成本核算与支出管理，提升医院经济运行与管理效率。从效率角度看，前者提高医疗服务的治疗效率，后者提高医疗服务的生产效率^[1]，对此新制度也有所反映。

一是新制度医保结算差额的核算方法体现了加强医药费用控制的政策意图。上海市实行医保总额预算制度，对于医院按照医疗服务项目收费标准计算确认的应收医疗款与医疗保险机构实际支付的差额，新制度规定按医保结算差额处理，医疗收入与医保实际支付相一致；而之前医疗收入按实核算，其中包括医保支付部分与差额部分。此举意在引导医院扭转医疗规模扩张式的发展模式。

二是通过加强成本核算和支出管理，重新界定医院经济运行成本。外界普遍认为，当前公立医院成本核算与控制效果不佳，支出管理存在疏漏，以此为基础的账面亏损存在水分，故而难以制定合理的财政补偿政策。新制度通过加强成本核算与定额管理、界定各类支出范围、严格控制人员经费和管理费用等，为准确界定医院经济运行成本提供保障。

二、新制度有助于优化公立医院核算体系

（一）固定资产购建支出核算

随着公立医院规模不断扩大，医院固定资产总量快速扩张。2010年末，本市市级医院固定资产约占总资产的65.4%，固定资产购建成为医院最主要的资本性支出。新制度的修定对医院支出与结余核算以及资产净值等影响较大。

1. 固定资产折旧与修购基金

新制度借鉴企业固定资产核算方法，在固定资产的价值回收期内（使用寿命），按科学合理的方法分期计提折旧额，以反映固定资产因使用消耗而发生的价值减少，真实反映资产价值。与原制度按固定资产价值比例提取修购基金相比，主要影响有：（1）夯实资产账面价值。折旧按标的资产“剩余价值”分期确认支出以反映资产实际价值，而在提取修购基金方法下，固定资产账面原值越大、老化程度越高，资产、净资产以及当期支出虚增越严重。（2）改变固定资产购建评估方式。固定资产购建的能力评估，原制度下取决于医院积累多少修购基金，而新制度取决于医院有多少可动用现金。固定资产购建不影响医院总资产，只是改变资金占用的状态。

2. 折旧支出区分资金来源

“待冲基金”用以核算医院使用财政、科教资金购建固定资产、无形资产或购买药品、卫生材料等物资形成的、留待计提资产折旧、摊销或领用发出库存物资时予以冲减的基金，创造性地解决财政、科教资金形成的固定资产折旧问题。主要影响有：（1）调减医疗业务成本。财政、科教项目资金所形成资产的支出不再列支医疗业务成本，而是通过“待冲基金”冲销，解决了过去政府财政投入固定资产双重补偿问题。随着政府对公立医院发展建设投入的增加，医院资本性支出的压力会越来越小。（2）加强成本分类管理。基于不

同核算范围,成本核算分为医疗业务成本、医疗全成本和医院全成本,其中医疗业务成本仅含自有资金形成固定资产的折旧,医疗全成本含自有、财政资金形成固定资产的折旧,医院全成本则囊括所有资金形成固定资产的折旧。实行成本分类核算与管理,有利于更准确地核算医疗业务活动本身产生的有关成本费用,也有利于完善医院财政补偿与投入机制。

(二) 医教研等业务收支核算

1. 调整医药收支核算

为配合推进医药分开改革,弱化药品加成政策对医院的补偿作用,根据收入按来源、支出按用途划分的原则,新制度重新界定医院收支分类,将药品收支纳入医疗收支统一核算。具体规范包括:(1)科目调整,合并药品与医疗收入、取消药品支出、增设药事服务费收入等一系列会计核算科目调整;(2)方法调整,将药品存货成本的计量方法从“售价成本”改为“实际成本”,同时删除“药品进销差价”科目;(3)费用分摊,管理费用不再通过系数在医药支出之间进行分摊,减少人为因素对业务支出核算的扭曲。通过调整医药收支核算,既规范了药品支出核算范围不准确、间接费用在医药支出之间不合理分配的问题,又为取消以药养医不合理补偿方式、完善公立医院补偿机制改革预留制度空间^[2]。受此影响,医疗业务支出结构会发生较大变化(支出规模不变)。

2. 规范科教项目核算

根据医院科教活动特点,收支分类中将“上级补助收入”改为“科教项目收入”,用以单独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,如医院横向科研课题收入和教学收入(非部门预算拨款)等。但是,医院科教活动存在“项目多、性质多”的特点,资金来源涉及科教项目补助经费、科教项目医院匹配经费

和院级项目自筹经费等，因此医院科教核算须实行“统一原则、分类管理”：（1）统一原则，科教项目收支核算不再通过上级补助收入、其他收入、专用基金或在往来款项等进行列示；（2）分类管理，医院科教项目补助资金部分通过“科教项目收入”和“科教项目支出”核算，且当年结余转入科教项目结余，而自筹配套资金部分采用按实列支医疗业务成本的核算方法。制度调整后，医院医疗业务成本支出规模与期末净资产将同步减少（自筹配套资金由专用基金、往来账款等改为按实际支出列支成本）。

此外，为适应部门预算改革和政府收支分类改革及加强公立医院财务管理需要，新制度规定通过并账（或并表）方式将医院基建账目纳入医院财务统一管理，同时保留“单独建账、单独核算”的管理模式。医院整体资产负债情况将及时、全面地反映在财务报表之中，期末医院资产与负债规模将有不同程度的增加。

三、新制度对公立医院财务管理工作提出的新要求

（一）完善医院财务管理体系，推进医院法人治理结构

新制度发布后，卫生部启动了在3家部属医院开展总会计师制度的试点工作^[2]，而浙江等地已实施会计委派制度试点工作多年。在国家和本市医改方案、新财务制度指导下，探索建立大型综合医院总会计师委派制度过程中应注意以下改革领域的突破：（1）完善公立医院法人治理结构；（2）完善国有资产出资人制度；（3）建立健全政府部门、办医主体及公立医院纵向财务监管体系。

（二）深化财务信息化建设，提升经济与财务管理水平

目前，公立医院财务信息化存在“模块分散、单体分布”的缺陷，前者是指会计、成本、预算、工资薪酬等模块缺乏兼容，后者是指大量财务数据分布在许多“孤岛”（单体医院），数据收集、处理和分析过程缓慢导致决策滞后。医院财务信息化的深化至少分三步完

成:(1)搭建财务集中核算平台,实现会计核算联网并行和实时动态预警;(2)向管理后台整合经济管理系统,建立人、财、物信息系统联动的大财务管控平台,实现经济业务全过程管控;(3)向业务前台整合医疗资源管理系统,实现经济、财务、医疗业务的协同管理。

(三) 提升基层财务管理水平, 夯实医院经济信息基础

新制度引入了许多企业会计核算和财务管理的思路和元素,对医院财务人员操作与管理水平提出了更高要求:(1)会计核算复杂,精细化、专业化程度高,医院财务人员需对经济事项进行仔细甄别和判断;(2)随着医改逐步深化,医院经济数据的分析与决策功能被放大,医院财务“核算规范、过程统一”对基础信息的产出和加工至关重要;(3)总会计师制度的建立与医院经济管理职能的强化,要求医院财务人员改变埋头记账的工作方式,为医院经济运行分析与管理提供更多支撑。

(四) 探索建立财务评价体系, 优化医院公益性综合评价

本市已着手研究和构建以公益性为导向的公立医疗机构综合评价体系,财务评价作为公立医院运行管理的重要组成部分应包括在内。同时本市公立医院外部监管环境已逐渐形成,以市级医院为例,外部财务监督的实施主体有财政、审计等政府部门及主管单位,涵盖年报决算审计、领导干部经济责任审计、离任审计、清产核资审计等领域。因此,充分利用各类财务监督评价结果,通过指标设计将其纳入公立医疗机构综合评价体系,将对医院财务监管环境优化形成“反哺”。

参考文献

- [1] 俞卫. 成本管理的应用与发展模式 [J]. 中国卫生, 2008(3):52-54.
- [2] 黄龙梅. 对新《医院财务制度》加强财务监督力度的探讨 [J]. 中国医院, 2011(6):2-4.

(责任编辑: 王力男)

新《医院财务制度》下的成本管理*

程 薇

【摘 要】 本文以新《医院财务制度》的颁布实施为背景,阐述了在新形势下加强医院成本管理工作的必要性,同时解析了新制度中关于医院成本管理的相关内容和具体要求,并针对具体形势和新制度的相关要求对医院如何开展成本管理提出了建议。

【关键词】 医院财务制度; 成本管理

根据国务院医改工作统一部署,财政部会同卫生部等有关部门推出了医疗机构财务、会计、注册会计师审计等五项制度。这些制度强化了医院的收支管理和成本核算,充分体现了公立医院的公益性。本文从成本管理的角度对新《医院财务制度》(以下简称“新制度”)谈一些看法。

一、新形势下加强医院成本管理的必要性

(一) 深化医疗卫生体制改革的需要

随着医疗体制改革的不断深化,卫生改革政策对医院管理提出了新的要求。医改实施方案明确提出,要加强医院成本核算与控制,定期开展医疗服务成本测算,科学考评医疗服务效率。卫生、财政等有关行政管理部门也要求医院适应改革发展的需要,加强医院成本控制,坚持执政为民,体现以人为本,有效缓解“看病难、看病贵”问题。加强医院成本管理、实行成本核算,正是为了实现“用比较

* 本文摘编自《中国医院》2011年第6期5-7页。限于篇幅,对部分文字进行了调整。
作者:程薇,女,教授,北京中医药大学管理学院,北京 100029

低廉的费用提供比较优质的医疗服务”的改革目标。

（二）合理制定医疗服务价格和补偿标准的依据

成本是制定价格的最低界限，只有正确核算成本，真实反映医疗服务耗费，才能为卫生行政部门合理定价和为医院提供合理补偿提供依据。医院成本管理是健全医疗服务定价、政府补偿机制、医保制度改革（含单病种付费模式）的客观需要。

（三）改革医院内部运营机制的需要

实施成本核算有利于决策者了解医院人力、物力、财力资源的配置状况，根据经营效能调整资源的分配，使有限的资源得到更有效地利用；实施成本核算有利于对各核算主体的考核管理；实施成本核算有利于建立合理和有效激励的薪酬体系。核心竞争力不体现在设备上，因为设备可以购买得到，不体现在个别人才上，因为人才可以引进，而最终战略优势体现在管理机制上。唯有管理机制是难以通过模仿得到的。通过成本核算并在此基础上进行成本分析，通过成本控制等手段，可以有效地降低医疗成本和药品费用，提高医院的竞争力。因此加强成本核算，提高管理水平，是提高医院运营效率、优化资源配置和加强内部管理方面的重要手段。

（四）提高社会效益的需要

《中共中央国务院关于深化医药卫生体制改革的意见》（以下简称《意见》）明确提出“公立医院要遵循公益性质和社会效益原则，坚持以病人为中心，优化服务流程，规范用药、检查和医疗行为。”可见，公立医院不仅是医疗服务的提供者，同时肩负医疗政策的执行等任务。市场经济条件下，医院要提高竞争能力和自我发展能力，必须兼顾社会效益和经济效益。通过成本核算，把各类人员的劳动效率、病床使用率、设备使用率、物资使用率等与经济效益挂钩，

促使工作效率和经济效益紧密结合，从而完整全面地反映医疗成果和经济成果。医务劳动耗费少，成本降低，可提高医疗质量，减轻病人负担，大大提高医院的经济效益和社会效益。

（五）强化医院成本管理的要求

新制度首次将成本管理的内容写入制度当中，明确将成本管理作为单独一章进行阐述。新制度重点强化了对成本管理的要求，对成本管理的目标、成本核算的对象、成本分摊的流程、成本范围、成本分析和成本控制等作出了明确规定，细化了医疗成本归集核算体系，为医疗成本的分摊与核算提供口径一致、可供验证的基础数据。这些规定，对于医院加强自身的运行管理、全面提升成本核算与控制水平提供了有力的数据支持，并为今后管理部门制定合理的医疗服务价格提供了参考依据。

二、新制度中有关成本管理的内容

（一）提出了成本管理的定义、目的

明确将成本管理纳入医院日常财务管理工作中之中新制度中明确提出，成本管理是指医院通过成本核算和分析，提出成本控制措施，降低医疗成本的活动。成本管理的目的是全面、真实、准确反映医院成本信息，强化成本意识，降低医疗成本，提高医院绩效，增强医院在医疗市场中的竞争力。成本管理定义和目的的明确为医院在日常财务管理工作中开展成本管理，实施成本核算，指明了方向和道路。

（二）明确了成本核算的定义和应该遵循的原则

医疗机构实施成本管理的基础是开展成本核算，新制度中提出了成本核算是指医院将其业务活动中所发生的各种耗费按照核算对象进行归集和分配，计算出总成本和单位成本的过程。同时新制度

指出在日常成本核算的过程中要遵循合法性、可靠性、相关性、分期核算、权责发生制、按实际成本计价、收支配比、一致性、重要性等原则。成本核算定义和核算原则的确定为医疗机构开展成本核算提供了可靠的依据，使医疗机构在未来开展成本核算的过程中有了统一的原则和规范，避免了医疗机构在自行探索成本核算过程中的盲目性和随意性。

（三）确定了成本核算对象及内容

新制度中根据核算对象不同，将成本核算分为科室成本核算、医疗服务项目成本核算、病种成本核算、床日和诊次成本核算，明确了成本核算的分类。新制度提出医疗机构一般应该开展科室、诊次和床日成本核算，三级医院及其他有条件的医院还应开展医疗服务项目成本核算、病种成本核算等，各级各类医院可以根据自身条件和医院管理的需要选择开展各类成本核算。

（四）规范了各类成本核算的方法

新制度分别对科室成本、医疗服务项目成本、病种成本、诊次和床日成本等给出了明确的定义和核算方法，规范了各类成本核算的方法，使医疗机构的成本核算结果具有可比性、科学性，便于统计、分析和比较，为政府宏观决策提供了可靠依据。

新制度规定，科室成本核算是指将医院业务活动中所发生的各种耗费以科室为核算对象进行归集和分配，计算出科室成本的过程。新制度明确了科室的分类及各类别科室的具体含义，同时具体规范了科室成本的归集和分摊的方法。

医疗服务项目成本核算是以各科室开展的医疗服务项目为对象，归集和分配各项支出，计算出各项目单位成本的过程。核算办法是将临床服务类、医疗技术类和医疗辅助类科室的医疗成本向其提供

的医疗服务项目进行归集和分摊，分摊参数可采用各项目收入比、工作量等。

病种成本核算是以病种为核算对象，按一定流程和方法归集相关费用计算病种成本的过程。核算办法是将治疗某一病种所耗费的医疗项目成本、药品成本及单独收费材料成本进行叠加。

诊次和床日成本核算是以诊次、床日为核算对象，将科室成本进一步分摊到门急诊人次、住院床日中，计算出诊次成本、床日成本。

（五）明确了成本核算中所核算的成本范围

在新制度印发之前，医疗机构在开展成本核算的过程中，对各类费用的纳入标准不统一，例如固定资产的折旧、无形资产的摊销等，按照旧版的医院财务和会计制度，不对固定资产计提折旧，因此部分机构在成本核算的过程也不将其计入成本，而部分机构又为开展全成本核算自行计提折旧，将其纳入成本之中。这就导致了成本核算结果的不规范，缺乏可比性。新制度提出了固定资产应该计提折旧，纳入成本核算的范围，规范了固定资产的管理。

新制度中对于部分费用是否纳入成本核算给出了明确的界定：开展医疗全成本核算的地方或医院，应将财政项目补助支出所形成的固定资产折旧、无形资产摊销纳入成本核算范围；开展医院全成本核算的地方或医院，还应在医疗成本核算的基础上，将科教项目支出形成的固定资产折旧、无形资产摊销纳入成本核算范围。同时为了正确反映医院正常业务活动的成本和管理水平，新制度也规定了部分费用不应纳入成本核算的范围，例如对外投资的支出、有经费来源的科研、教学项目支出等。

三、在新制度下医院如何开展成本管理工作

医院开展成本管理是一项系统工作，涉及到医院工作的方方面

面，需要医院各级各类员工同心协力，共同完成。在新制度下，医院开展成本管理应该从以下几个方面着手。

（一）领导重视，全员参与

成本核算工作涉及方方面面的个人利益，处于决策层的领导首先应该充分认识成本核算工作在医院综合经营管理中的意义和作用。医院进行成本核算，开展成本管理应该是一个全员、全院的工作，要得到全体职工的理解和支持才能保证工作的顺利开展，同时成本管理的结果也和职工个人利益息息相关。因此，医院应该做好成本管理的宣传工作，积极利用院务会、中层干部会、职工代表大会、全院职工大会等宣传阵地，以及板报、院报、期刊等媒介，分层次、多渠道地做好全员的宣传动员工作，最终使成本管理工作成为广大员工自愿参与的一种行动和习惯。

（二）建立组织机构，强化组织保障

健全的管理组织是做好各项工作的前提，为此，医院应该根据自身的特点成立相应的组织机构。成本核算实行院长负责制，在院长委托下由财务科室负责人直接负责牵头，人事、医务、后勤、药剂、器材、工会等多部门协作，以成本核算单位为中心，各部门分工负责，共同参与，形成覆盖全院的院、科两级完整的管理网络组织机构，为在全院有效开展成本核算工作奠定坚实基础。

（三）完善管理制度，规范管理流程

在健全成本核算组织体系的同时，医院应根据本院的实际情况，认真收集资料，广泛征求院内外科室人员及有关方面的意见，从资料收集一直到医疗成本、项目成本计算的操作规程、办法、程序和管理，制定出科学详细、符合本单位实际，并较强可操作性的制度，从而保证医院成本核算工作的顺利开展。

（四）加强信息化系统建设，衔接会计核算与成本管理

医院应该借由新制度和新《医院会计制度》出台的契机，升级医院会计电算化系统，开发功能先进的成本核算软件系统，并使之与医院会计核算系统、仓库物流系统、医院收入系统等衔接，能方便接收和输出相关财务数据。同时，软件系统要有与科学成本核算相配套的奖金核算功能，有较完善的成本计划、预测、控制、考核、分析、评价等管理功能，提高成本核算的效率和水平。

四、成本核算结果的应用

（一）成本核算结果应用于医院内部管理

将成本核算结果应用于医院预算管理、绩效考核和经济管理。医院应该对成本核算结果进行有效的利用，成本核算结果只有与具体核算单位的预算管理挂钩、与绩效激励挂钩、与医院的决策挂钩，才能充分调动参与机构和参与人员的积极性，才能体现成本核算结果的价值意义。

医院成本核算的结果应该运用于医院预算的编制与预算管理工作，使医院预算的编制工作有据可依，提高了预算编制的科学性、合理性进而提高医院管理水平。

成本核算的结果作为科室综合目标管理中重要的参考依据之一，使科室成本核算与科室奖金分配适当挂钩，同时考虑技术含量、责任风险、劳动强度等综合指标。

医院应该利用核算结果指导医院的经济管理决策，避免决策的主观性和盲目性。新制度倡导医院根据成本核算的结果，对照目标成本或标准成本，采取趋势分析、结构分析、量本利分析等方法及时分析实际成本变动情况及原因，把握成本变动规律，医院应在保证医疗服务质量的前提下，建立健全成本控制的制度和措施，对成

本形成过程中的耗费进行控制，以达到降低成本、提高医院的经济效率，使有限的医疗资源能够更好的为人民健康服务。例如重大基建项目、大中型仪器采购、新项目的开展、新项目的定价过程中严格应用成本核算分析论证机制，真正发挥成本核算工作在决策中的指导作用，降低决策失误概率。

（二）成本核算结果应用于政府宏观决策

1. 成本核算结果应用于财政补偿

目前，我国公立医院医疗服务过程中的消耗主要通过财政补助、医疗服务收费和药品加成三种途径得到补偿。然而在“意见”中明确指出，今后将推进医药分开，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。在科学核算基础上，基于成本进行补偿是发达国家较为常见的补偿方式，也是我国今后补偿机制改革的主要方向，其补偿思路是通过核算基本医疗服务的合理亏损进行补偿，因此补偿依据充分，补偿效果较好，也能在一定程度上引导医疗机构控制成本。

2. 成本核算结果应用于医疗服务定价

医疗服务项目价格的制定与医疗成本密切相关，物价部门在制定项目价格时会以医院的平均成本作为定价的重要依据，医院在申报新医疗新技术项目定价申请时同样要向价格部门提供成本核算的资料，所以做好成本核算工作，真实反映医疗服务过程中的各种消耗，不但是医院内部管理的需要，也是主管部门制定价格，甚至是制定卫生经济政策的需要。

3. 成本核算结果应用于社会保障

随着我国医疗保障制度的建立与完善，医疗保险部门对医疗机

构的支付方式也在进行多样化的探索。按医疗服务项目收费仍然是许多国家医疗机构的主要结算方式，医疗服务项目单价的制定也多以成本测算为基础形成。国内外实践证明，公立医院服务支付方式的设计对医疗资源的合理利用有着重要的影响，不同类型的医疗服务需要采取不同形式的支付方式，而越来越多地依靠按病种付费的补偿机制来实现医疗资源的有效使用，将成为医疗服务补偿机制变革的趋势。

医疗行业如何抓住并积极应对社保机构推行的定额付费制（单病种付费）的改革，必须坚持成本定价法原则，有成本核算体系和数据作为支撑，有参与定价和谈判的话语权，让价格和价值得到真正的统一才是解决问题的根本。

随着新制度的颁布，医院成本核算理论和方法得到了发展和完善，为各级各类医院开展成本核算，进行成本管理提供了便利，医院应该利用成本核算的结果提高医院整体管理水平和效率，使有限的医疗资源能够得到更好的利用，从而更好地为人民群众的健康服务。

（责任编辑：许明飞）

新《医院财务制度》下收支管理与内控制度浅析^{*}

王 春

【摘 要】 新《医院财务制度》已经颁布,对医院财务管理提出新的要求。各级医院应通过建立全面预算体系,来健全医院内部内控制度,从而让医院实现有效的收入与支出管理。本文介绍了新《医院财务制度》下的收支管理主要节点,分析了健全内部控制制度对收支管理和预算管理的保证作用以及如何建立科学合理的全面预算体系。

【关键词】 收支管理; 预算管理; 内部控制

2011年1月7日财政部、卫生部下发了《财政部、卫生部关于印发〈医院财务制度〉的通知》(以下简称“新制度”),新制度明确医院财务管理主要任务有:科学合理编制预算,真实反映财务状况;依法组织收入,努力节约支出;健全财务管理制度,完善内部控制机制;加强经济管理,实行成本核算,强化成本控制实施绩效考评,提高资金使用效率,加强国有资产管理,合理配置和有效利用国有资产,维护国有资产权益;加强经济活动的财务控制和监督,防范财务风险。这些任务重点强调了通过编制科学合理预算体系,建立健全内部控制制度,来实现收支管理的需要。在医疗改革的大环境下,没有科学合理的预算体系和全面有效的内部控制制度,就无法完成财务管理的任务。

一、新制度下的收支管理

(一) 医院收入管理

医疗改革的大环境将改变医院的收入结构,新制度颁布之后,

^{*} 本文摘编自《中国医院》2011年第6期14-16页。限于篇幅,对部分文字进行了调整。
作者:王春,男,注册会计师,北京兴华会计事务所,北京 100088

医院应从以下几个方面实施收入的管理:

1. 加强财政收入管理

医院改革指导意见重点强调了医院的公益性，公益性意味着公立医院基本无法走商业化路线，我们知道收入减去支出就是利润，如果利润不变，收入减少的情况下，只能要求支出也相应减少。医院改革将改变对医院的补偿模式，下调药品的成本加成率，导致药品收入下降，这部分的缺口将由财政部门通过补贴的形式给予。财政的形式有很多种，需要区分基本补助、项目补助及科研教育专项补助。各项财政资金都有相应的用途范围，新制度要求利用财政资金购置的固定资产、无形资产或者购买药物等库存物质时，增加资产记录，还需记录待冲基金，待资产耗用时，按一定标准冲减待冲基金。这体现加强财政收入的管理不仅是医院自身的需要，也是财政部门的一项要求。

2. 重点监管药品收入

新《医院会计制度》将原来药品收入从一级科目调整到三级科目核算，暗含政府不再希望药品收入占医院总收入的比例过大，但这种调整，只是降低药品收支结余，收入本身所占的比重依然会比较大，因此，对药品收入监管应继续投入大量精力。

3. 提高医疗服务收入比重

以药养医的时代即将过去，一个好的医院如何体现它存在的价值，主要看其是否能在既有的条件下提供高效的医疗服务。现阶段医疗服务收入占全院收入的比重基本上是合理的。因为一方面是社会大众对药品这个实物性质的支出认可度大于医疗技术的支出，另一方面，在物价管理上，医疗服务收费的水平相对于国际水平低很多。

医疗服务收入补偿不足,导致了目前以药养医的不良社会现象。所以,政府在降低药品加成,提高财政补助的前提下,同时也应该完成医疗服务的收费标准,体现医疗技术与服务的价值,促使医务工作者把更多的精力放在医疗服务上。

(二) 医院支出管理

医疗改革将改变医院的补偿机制,只是调整收入之间的结构,并不意味着要增加医院的收入。医院的公益性强调了医院追求收支平衡,而非利润最大化。从量本利模型中,当收入与利润不变时,想提高财务管理水平,我们也只能在成本上做更多的文章。需要强调的是,成本管理中不能以医疗水平、服务质量的降低为前提,降低医疗服务水平的成本不是成本管理。那么医院该如何实现成本管理?一方面,医院应当宣扬节约意识,激励节约行为;另一方面,医院应该尽快建立成本核算体系,制定标准成本制度。

1. 鼓励节约行为

节约不仅仅是医院的主题,但医院作为公益性事业单位,理当率先实行节约措施,宣扬节约文化。对于医院而言,如果形成普遍的节约意识,必将大大减少支出。

2. 建立科学的成本核算体系

医院成本核算是依据医院管理和决策的需要,对医疗服务过程中的各项耗费进行分类、记录、归集、分配和分析报告,提供相关成本信息的一项经济管理活动。成本核算的分类应当与收入匹配,相对收入而言应该更细化,分类也应该将科室或人员作为细分的依据,成本的记录应该及时,归集应当全面完整,成本分配的依据必须反映成本耗用,遵循多耗用多分摊的原则。全成本核算应当对各

科室甚至各医务人员的成本都要核算和反映，归集分配到门诊和临床各科室、人员，全成本应体现各类科室成本、项目成本和病种成本的全成本，不能局限于相关的责任成本，对于非责任成本，比如折旧等成本都应该记录并采用适当的方法分配，对于成本变化不大的项目甚至应当建议标准成本，用于更好的评价成本控制的效果。

3. 谨慎列支资本性支出

随着科技的进步，医疗设备在医疗服务中起到了很大的作用，但是从各大医院的开支数据中我们不难发现，医疗设备的采购支出占据医院整体开支的很大一部分。由于医疗设备给医院带来的影响是长期的，而设备采购支出给医院带来的资金压力却是即时的。因此，医院对资本性支出的态度必须谨慎，对于使用效率不高的以及可以采用成本较低的替代设备或技术等资本性支出，医院应该从自身的资金状况考虑是否能够承担。

二、建立科学合理的全院预算体系

医院全面预算管理是指医院利用预算对组织内部各部门、各单位的各种财务及非财务资源进行分配、考核、控制，以便有效地组织和协调各种经济活动，完成既定的经营目标。预算管理不仅可以提升医院的核心竞争力，同时也是加强收支管理的重要手段，起到规范医院运行机制的重要作用。

（一）预算管理的内容

新制度明确了医院预算由收入预算和支出预算组成，医院所有收支应全部纳入预算管理体系，医院要实行全面预算管理。全面预算应该涉及所有的科室与人员，在实行过程中，医院应该坚持全员参与、责任与绩效分明的原则。

全面预算管理以提高医院整体经济效益为根本出发点，以市场为导向，以医院全员参与为保障，以财务管理为核心，它是以价值形式为主的定量描述，是对未来的精确规划。全面预算将医院管理的职能化整合为医院管理的整体化，讲究联合管理和行动，大大提高了管理效率。在医院全面预算的编制、监督、控制与考核中必须始终树立以市场为导向的管理意识，注意把握市场的特点和变动规律，并在实际工作中运用规律为医院创造效益。全面预算需要医院全体人员重视并积极参与预算的编制工作，这样预算才易被员工接受，才能减少医院管理层和一般员工之间的信息不对称造成的负面影响，为顺利实现医院全面预算管理目标提供保障。另外，财务管理部门是全面预算管理的中坚力量，预算的编制、执行、控制和考评等一系列环节，以及众多信息的搜集、传递工作都离不开财务管理工作。

（二）推行全面预算管理要抓好四个“结合”

实现全面预算管理建立健全全面预算管理制度，包括预算编制、审批、执行、调整、决算、分析和考核等一系列制度。只有把推行全面预算管理上升到制度层次上，将其规范化、标准化、体系化，才能确保预算管理体系的建立，只有严格执行预算制度，才能确保预算管理不流于形式，才能成为管理的工具。推行医院全面预算管理要做到四个结合。

1. 要与实行现金收支两条线管理相结合

预算控制以成本控制为基础，现金流量控制为核心。只有通过控制现金流量才能确保收入项目资金的及时回笼及各项费用的合理支出；只有严格实行现金收支两条线管理，充分发挥医院内部财务结算中心的功能，才能确保资金运用权力的高度集中，形成资金合

力，降低财务风险，保证医院生产、建设、投资等资金的合理需求，提高资金使用效率。

2. 要同深化目标成本管理相结合

从实际情况出发，找准影响医院经济效益的关键问题，瞄准国内外先进水平，制定降低成本、扭亏增效的规划、目标和措施，积极依靠全员降成本和科技降成本，加强成本、费用指标的控制，以确保目标的完成。

3. 要同落实管理制度、提高预算的控制和约束力相结合

按照预算方案跟踪实施预算控制管理，重点围绕资金管理和成本管理两大主题，严格执行预算政策，及时反映和监督预算执行情况，适时实施必要的制约手段，把医院管理的方法策略全部融会贯通于执行预算的过程中，最终形成全员和全方位的预算管理。

4. 要同医院管理者和职工的经济利益相结合

全面预算管理是一项全员参与、全面覆盖和全程跟踪、控制的系统工程，为了确保预算各项主要指标的全面完成，必须制定严格的预算考核办法，依据各责任部门对预算的执行结果，实施绩效考核。

三、健全医院内部控制机制

内部控制涉及医院管理的方方面面，内部控制的建立与健全是实现医院收支有效管理和预算管理的保证，新制度下，建立和完善医院内部管理制度要做好以下三方面。

（一）领导层对内部控制的重视

医院的中上领导层对内部控制的重视和认识水平决定了整个医院的内部控制管理水平。因此，要加强院领导对内部控制的重视，提高自身的综合素质和道德水平。首先，领导者要彻底转变思想

观念，改变忽视医院内部控制的态度，认真学习国家的经济法规政策，改变“重医疗，轻管理”的管理理念，适应医疗改革的要求，进一步提高对内部控制的重视水平。其次，医院的财务负责人应该加入到医院的高层决策中去，以更好地发挥其专业知识的作用，为医院的各项重大决策提出完善意见。最后，要加强对医院的各个部门人员的有关内部控制的培训和后续教育，培育浓厚的内部控制氛围，使之不敢也不愿参与财务报告造假。只有院领导认识到保证财务会计信息真实性是医院领导的责任，才能更好地识别风险，应对风险，提高经营效益，促进医院经济效益和社会效益的双赢。

（二）全部门参与内部控制的建立

全体职工应树立内部控制理念。医院职工有没有内部控制观念是决定内部控制有效的关键环节，只有全体职工都树立控制观念，自觉执行内部控制，才能防止包括财务报告舞弊在内的舞弊现象的发生。内部控制，是一整套相互监督、制约、联系的控制方法，涉及经济活动全方位的控制，由医院各个层次的人员，上到院长下到各部门、科室，甚至每一个工作人员的共同实施。如果只是按部就班的复制其他单位的内部控制，必然会造成内部控制设计本身不适应医院管理的需要，因为在设计各种内部管理、监督制度的时候必须由各相关部门参与编制，涉及到的责任、利益等问题相互之间可以协商，形成一项经各方认同的、原意执行的制度。对个别无法协商的事项，由负责整体设计的部门组织决策层协商，最终明确制度的要求。所以只有充分调动医院各个部门参与的积极性，才能保证内部控制的建立健全和有效实施。

（三）引入外部专业机构的支持

内部控制制度的设计不仅要求是有效的、可执行的，从效率上还必须科学的。全部门参与设计内部控制基本能够保证制度的可执行，但是这项制度从医院整体上是否有效科学，应该由专业、独立的第三方机构对内部控制的设计发表专业意见，针对内部控制制度中可能存在的不完整或者制度中可能受个别部门或个人的影响力而导致的不公平以及可以导致内部控制无法执行做出专业判断，并由医院管理层来负责协调各个部门，同时调整原有的内部控制制度。

除了在制度设计阶段应该由专业的第三方机构参与之外，在执行的过程当中，也必须对内控执行的可行性和效果出具专业意见，如果制度设计得完整有效，但并未在医院执行，那么可能导致存在大量经营及财务风险。所以，引入外部专业机构做出独立的评估和监督，是保障医院内部控制合理有效的坚强后盾。

总之，加强医院收支的管理，建立成本核算体系，实行预算管理制度，健全医院内部控制制度，成为医院财务管理的重点任务。只有统一意识、严格执行各项内控制度，按照全面预算管理体系的要求，才能保证医院收支管理的有效性，才能完成新制度对财务管理要求的任务，实现财务管理的目标，从而适应我国医改需要。

（责任编辑：许明飞）

新《医院会计制度》明细科目的解读与探讨

段静雯 王戈红

【摘要】 本文基于会计核算实务，从货币资金、账务款项、物资、投资、资产、在建工程、待摊费用、负债、净资产和收支等 10 个方面对新的医院财务、会计制度进行了解读，分析了新制度的管理意图和目标，详细阐述了新制度中明细科目设置的变化和区别，为医院实施新财务制度提供参考。

【关键词】 医疗机构；会计；财务

2010 年底，财政部颁布了新的《医院财务制度》和《医院会计制度》。新制度提出了新的核算要求，各医院也将根据规定的总账科目，按自身的管理要求，进行明细科目的设置。本文基于会计核算实务，思考新制度的管理意图和目标，从 10 个方面比较分析新制度中明细科目设置的变化和区别，为医院实施新财务制度提供参考。

一、货币资金

科目设置包括现金、银行存款、零余额账户用款额度和其他货币资金。此类科目整体上变化不大，“其他货币资金”核算内容随实际业务变化而略有变化，但医院用科目较少。

值得注意的是，新增的信用卡存款核算内容可能会随公务卡使用而增加其重要性。

二、账务款项

科目设置包括财政应返回额度、应收在院病人医疗款、应收医

第一作者：段静雯，女，会计师

作者单位：复旦大学附属中山医院财务处，上海 200040

疗款、其他应收款、坏账准备和预付账款。

主要变化：（1）提取坏账准备的计算方法有变化。按“其他应收款”和“应收医疗款”余额为计提基数，增加了“其他应收款”作为基数，“应收在院病人医疗款”不再作为计提基数。新制度这项规定更符合实际管理情况，因为应收病人医疗款只有病人出院后才可能形成坏账，而其他应收款则很可能形成坏账。坏账准备计提的具体方法由省级财政和医院主管部门确定。（2）“预付账款”从“其他应收款”中独立出来单设为总账科目。由于现在医院预付款项相当多，尤其是设备预付金额很大，单列出来可以加强对预付款项的管理。

三、物资

科目设置包括库存物资和在加工物资。

主要变化：“药品”由独立总账科目改为“库存物资”的下级科目，取消了“药品进销差价”科目。药品由原商业零售业的零售价核算改为与卫生材料一样的进价核算，这个转变对医院药品的批次管理提出更高要求。

需要特别注意的是：（1）在加工物资的核算从制度上看变化不大，但由于药品核算方式改变，自制药品的入库金额发生变化，原先零售价与成本总额间的差额只需全部计入进销差价即可，而新会计制度实施后则需明确这部分物资的实际成本，间接费用的摊销需要明确到各明细品种。（2）医院物资使用何种计价方法（先进先出法、个别计价法或加权平均法）需确定。（3）物资的盘盈盘亏先做在“待处理财产损益”中，最终对应“其他收入”或“其他支出”，而不是“管理费用”。

四、投资

科目设置包括短期投资和长期投资。

主要变化：原来这两个总账科目原都在“对外投资”科目下，现在按流动性差异分设。

需要特别注意的是：(1) 按成本法核算长期股权投资，这种核算方式的问题是，医院的全资子公司将公积转增股本时账面是否要追加投资？按成本法要求医院应在收到或确认分红时计收入。若全资子公司用盈余公积等转增股本，医院并未实际收到收益，不能确认收入，那么全资公司的实收资本金额与医院的投资金额就会不一致。(2) 长期债权投资的核算中，一次还本付息与分期付息的债权核算方法是不同的，要在“长期债权投资”下设“应收利息”科目，到期一次性收回本息的，确认利息收益时要计入此科目；分次收回本息的则是计入应收款或收到款项后直接计入银行存款。(3) 制度规定要严控投资，医院投资必须经过论证、评估、报批等程序。(4) 短期投资主要指短期国债。(5) 取消了“事业基金中”对应的“投资基金”关联科目。

五、资产

科目设置包括固定资产、累计折旧、固定资产清理、无形资产和累计摊销。

主要变化：(1) 资产由原值计价改为以净值计价，需折旧或摊销。(2) 取消“固定基金”，增设“待冲基金”核算财政科教资金形成的资产净值。(3) 增设了“固定资产清理”科目，使固定资产处置(出售、报废、毁损等)的核算更为清晰。(4) 明确无形资产的含义，将软件归入无形资产类别中。(5) 提高固定资产入账标准。

需要特别注意的是：(1) 在“固定资产清理”总账科目下要设“处置资产净额”和“处置净收入”两个明细科目。在资产的处

理过程中发生的支出也计入“处置净收入”，作为减项。清理完毕后，两明细科目分别转入“其他支出”和“其他收入”（或应缴款项），而不是在“固定资产清理”中互相抵减。（2）新制度中自有资金购入的资产，按权责发生的原则不再直接列为支出，而作为资产增加。自有资金购入的资产在使用中计提折旧和摊销作为当期支出。这样，当期的支出将可能有所减少或增加，从而体现为结余变化，对医院的报表财务状况有一定影响。（3）新制度中提取折旧要减少原值，这样对折旧的计提要求更加精确。（4）对于资本化的维修费用，建议财政和主管部门应分级明确认定标准。（5）对于科目设置，可以考虑在资产类别下再按不同资金来源的资产设置明细科目，累计折旧的明细科目做相同设置。由于财政科教资金购入的资产因预算要求，在购入时一次列支，折旧时冲减对应的待冲基金，账卡都要明确资金来源及比例，因此按资金来源设明细科目可以与待冲基金核对，也可对比事业基金余额（事业基金余额不小于自有资金形成资产的净值）。（6）在衔接问题上，资产盘点清理是另一方面，重要的是净值的确认，尤其是房屋如何推算累计折旧。因部分房屋年代久远，经历过多次维修的房屋建筑物，维修后延长使用年限和尚可使用年限如何确认，都很困难。房屋内的设备以前没有单独核算的如何确认价值，也是难点。

六、在建工程

科目设置包括在建项目。

主要变化：实际操作中应将基建账的“在建工程”科目并入大账的“在建工程－基建工程”科目。（1）资金占用类并入相应资产类科目，如“银行存款”并入“银行存款”。（2）资金来源类：财政

性资金计入“待冲基金”，自有资金对冲“在建工程”（或“其他应收款”），借款列“长期借款”，其他来源资金计入“其他收入”。

需要特别注意的是：（1）改扩建与大型修缮要先将固定资产净值全部转入此科目，完工交付后再转回固定资产，这样核算在维修过程中不再计提折旧。（2）属于建设期间的专项工程的借款利息要资本化。对于明细科目设置，可以考虑设“建筑工程”、“设备安装”以及“基建工程”三个一级科目，其中“基建工程”核算并入基建账目。一级科目以下再根据需要设不同明细，“基建工程”的明细科目按基建账设立。

七、待摊费用

科目设置包括待摊费用、长期待摊费用、待处理财产损溢。

主要变化：（1）取消了开办费。（2）分摊期在一年以上的费用从“待摊费用”科目中单设了“长期待摊费用”，如经营租入固定资产的改良费。若需待摊的费用已不能使医院受益则将余额一次全部摊销。

需要特别注意的是：“待处理财产损溢”最终对应“其他收入”或“其他支出”，而非“管理费用”。

八、负债

科目设置包括短期借款、应缴款项、应付票据、应付账款、预收医疗款、应付职工薪酬、应付福利费、应付社会保障费、应交税费、其他应付款、预提费用、长期借款、长期应付款。

主要变化：（1）新增“应付票据”科目，用于核算承兑的商业汇票。（2）新增“应缴款项”科目，其核算范围大于原“应缴超收款”科目，包括所有应上缴国库和行政主管部门的款项。（3）新增“应

付福利费”科目,用于核算从支出中提取的福利费。(4)“应交税费”科目从“其他应付款”中独立出来,此科目的核算范畴不含印花税。(5)“应付职工薪酬”科目合并了原来的三个科目,核算范畴包括离退休人员的费用。

需要特别注意的是:(1)长短期借款除按贷款单位外还要按贷款种类进行明细核算。(2)融资租入固定资产的未付款项在“长期应付款”核算。(3)未付的长期借款利息在“长期借款”中反映,而未付的短期借款利息要在“预提费用”中反映。即“长期借款”这个科目反映未还借款的本息,而“短期借款”这个科目仅用于反映未还本金。除了需资本化的部分,利息应计入“管理费用”。(4)规定原则上不得借入长期负债,确实需要的,要经过审批,且原则上由政府偿还,审批程序有待省级财政部门会同主管部门制定。

九、净资产

科目设置包括事业基金、专用基金、待冲基金、财政补助结转(余)、科教项目结转(余)、本期结余和结余分配。

主要变化:(1)事业基金。取消了“投资基金”;其余额应不小于自有资金形成固定资产和无形资产的净值(相当于原制度不为负)仅用于弥补亏损。注意财政基本支出的余额不再转入“事业基金”。(2)专用基金。取消了“修购基金”(余额视为以前年度损益转入“事业基金”)和“住房基金”、“留本基金”等;增设“医疗风险基金”。(3)待冲基金。此为新设立的科目,反映财政科教资金形成资产的净值,解决了财政科教资金收付实现制核算与一般要求用权责发生制核算的矛盾。对于明细科目的设置,考虑在“待冲财政基金”、“待冲科教项目基金”两个科目下按资产类别分设明细,如固定资产、无形

资产、存货、在建工程等，可以与“固定资产”等科目下按资金来源设的明细的净值相对应（可见固定资产类科目的相应内容）。（4）原固定基金。此科目被取消，分为三部分：属累计折旧的部分直接冲减；财政科教资金形成的净值转入“待冲基金”；自有资金形成的净值转入“事业基金”。（5）财政补助结转（余）。此科目原在“收支结余”中，现单设。规定的下级科目有：财政补助结转—基本支出/项目支出—功能分类；财政补助结余（仅项目有）—功能分类。（6）科教项目结转（余）。此科目原先基本都在“专用基金”或“其他应付款”中核算，新制度中已有明确的项目定义。（7）期末结余和结余分配。这两个科目一般无余额，“结余分配”年末若有余额，仅反映未弥补亏损。

需要特别注意的是：（1）新旧制度衔接中大量账务处理作为以前年度损益转入“事业基金”，可能造成负数余额（小于自有资金形成的固定资产、无形资产等资产净值）。（2）医疗风险基金的累计提取数不超过当年医疗收入一定比例，具体的要由省级财政部门会同主管部门商定。（3）“福利基金”不再包括支出中的福利费提取数，仅核算从结余中提取的部分。制度中对提取“福利基金”等专用基金的比例没有规定，应该在实施细则中予以明确。（4）科教类项目不再用基金核算（余额转入“科教项目结转”），要区别项目结转与结余，但对于临床类项目应计入科研项目还是教学项目没有明确。（5）财政补助结转（余）科目的年末余额对应“财政应返还额度”各项余额。财政基本支出的余额在年末转出，不在此科目反映。（6）财政基本补助仅在年末结转入“财政补助结转”科目，每期末财政基本补助收入转入“本期结余”。（7）那些不符合项目定义但又限定用

途的外来资金要谨慎处理，清理不应进入医院账户的相关资金。

十、收入与支出

科目设置包括：（1）基本收支：包括医疗收入、财政补助收入、基本支出、医疗业务成本、管理费用。（2）财政收支：包括财政补助收入、项目支出、财政项目补助支出。（3）科教收支：包括科教项目收入、科教项目支出。（4）其他收支：包括其他收入、其他支出。

主要变化：（1）基本收支。主要是将药品收支并入医疗收支；管理费用不再分摊；卫生材料收入单列；设立“药事服务费收入”；设立“结算差额”，用于核算医保支付差等未实际实现的收入。（2）财政收支。这部分核算方法与原制度区别不大，即按部门预算隶属关系从同级财政部门取得的项目经费，要分项目核算。“财政项目补助支出”下的明细科目设置也参照“医疗业务支出”与“管理费用”，但要增加“基本建设支出”和“其他资本性支出”。（3）科教收支。这是新设立的科目，现在纳入收支管理，也要按明细项目核算。（4）其他收支。新制度明确了培训收支、食堂收支、出租资产收支、盘盈盘亏资产等在此类科目中核算。

需要特别注意的是：（1）基本收支。一是若无正式文件，医保扣款就难以确认，造成收入虚增；若不减少收入，会造成财务数据明显失真。二是要求设置备查簿登记支出中与“财政补助收入－基本支出”对应的财政基本补助支出。三是对于“医疗业务支出”下明细科目的设置，首先要参照《政府收支分类科目》中“支出经济分类科目”。四是自筹配套的科教项目资金和辅助的科教费用归结到医疗业务成本核算中，而且自筹配套资金不再一次划转完成而是按实际使用列支。五是配套的项目资金需利用辅助账核算。首先支出

每年结为零，而项目可能连续。其次，对项目中的资本性支出而言，支付当时就是配套完成，而支出则在折旧中分期体现。因此辅助账与大账在支出数字上会不完全一致。六是关于管理费用，明细科目设置参照“医疗业务支出”，减少了“卫生材料费”、“药品费”和“提取医疗风险基金”二级科目，“其他费用”下级科目中增加“提取坏账准备”、“借款利息”和“税费”等明细科目。七是离退休费用在管理费用中列支。但在全员参加养老保险的情况下，离退休费用更多体现为社会保障缴费支出，而医疗部门人员养老保险在“医疗业务成本”中列支，这使不同地区医院间指标有一定差异。八是管理费用在收支表中做为单独减项，不再分摊，作为体现医院管理水平的重要指标，不能简单将全院性支出列入此科目。（2）财政收支。区分结余资金和结转资金。（3）科教收支。这部分收入，特别是来源于企业的，是纳入事业收入还是其他收入，应开具何种的票据，以及是否纳税，都需要进一步明确。（4）其他收支。此处所指食堂仅指职工食堂。营养食堂是医疗部门，其来源于病人的收入是医疗收入，不能在其他收支中核算。非本级财政部门拨款，若不是科教项目的，也会计入其他收入，且多为项目收入，而使用则比照其他自有资金。

（责任编辑：何江江）

送:

世界卫生组织驻华代表处、世界银行驻华代表处
卫生部相关司局、卫生部卫生发展研究中心、卫生部统计信息中心
中国医学科学院医学信息研究所
美国中华医学基金会合作单位
上海市市委、市人大、市政府、市政协相关部门
各省市卫生厅（局）政策法规处
上海市卫生局局领导及有关处室
上海市各区（县）分管副区（县）长、各区县卫生局
相关医疗卫生单位
全国部分高校和研究机构



研究 传播 交流 影响

Research Dissemination Communication Impact

上海市卫生发展研究中心

Shanghai Health Development Research Center (SHDRC)

中国 上海

Shanghai China