



新医院会计制度运用的探析

□ 王晓晖

2012年新修订的《医院会计制度》,至今已经运行了一段时间,取得了不错的效果。在体现医院公益性特点的基础上,加强了对医院的收入和支出的管理,强调了成本核算的要求,根据医院自身特点,对其运营过程中的经常性项目如医疗药品收支核算、医疗成本归集与控制的处理方式进行了创新,同时在会计科目和财务报告体系方面也作了重大修改。

现行的医院会计制度滞后守旧,不适应当前医院的发展,在这种情况下发布的新医院会计制度,吸收学习了国外非营利组织在会计处理上的经验,改善了现有制度的不足,一定程度上推动了医院发展。但是,在取得这些成绩的同时也反映出了一些问题,有些条款仍需要修改和完善。本文从以下几个方面阐释新制度在实施过程中存在的问题及对策。

一、权责发生制运用的考虑

在新修订的《医院会计制度》,明确提出了将权责发生制原则作为医院会计核算的基础,这是新的《医院会计制度》与之前的医院会计制度的最根本的区别,同时也明确了医院的会计核算中,会计要素包含了资产、负债、净资产以及收入和费用这五个方面的要素。将一直以来事业单位的会计基础由收付实现制变为以权责发生制为主、兼有收付实现制的会计核算基础。

作为一名公立医院的会计工作者,认为实行以权责发生制为主的核算基础,兼有收付实现制的会计核算方

式是非常必要的:医院因其特殊的职能与其他事业单位有较大差异,在当前的经济社会环境下,医院的大部分收入并不是主要来自财政与上级的补助收入,而是来自本身的医疗收入。如果不考虑这些,死板的按照收付实现制作为核算基础,不利于管理和控制成本费用,不利于配比支出和收入,还会造成无法明确划分支出的类别,究竟是资本性支出还是权益性支出,从而导致会计信息不能满足医院成本核算的要求。由此可见,权责发生制的实行是刻不容缓的。因此新《医院会计制度》对医院核算基础的重新规定,要求“医院会计采用权责发生制”就显得特别合时宜。

新修订的《医院会计制度》则对医院之前双重会计核算基础的情况进行了彻底改革,将权责发生制会计核算基础完整地引入到医院日常的会计核算之中,大大提高了权责发生制应用程度,以权责发生制作为其核算的全部基础,使得医院的会计核算更加趋近于企业会计核算,使得医院会计核算更加符合市场需要。

存在问题:在新的《医院会计制度》下,医院采用权责发生制的会计核算,能够有效避免在收付实现制核算基础下的各种弊端,实现医院的收入与费用之间合理匹配,但同时存在新旧会计制度衔接不到位不能真实反映医院财务状况的情况。为了实现新旧医院会计制度的顺利衔接,财政部专门下发了《新旧医院会计制度有关衔接问题的处理规定》,明确在执行新会计制度前需做好以下工作:一是对本单位的资产和负债进行全面清查、盘

点和核实,对于清查出的账龄超过3年、确认无法收回的应收医疗款,药品及库存物资盘盈、盘亏、毁损,固定资产盘盈、盘亏,以及应确认而未确认的资产、负债,应当报经批准后,按照原制度规定处理完毕。二是对本单位固定资产、无形资产的原价、形成的资金来源、已使用年限、尚可使用年限等进行核查,为计提固定资产折旧、追溯确认待冲基金等做好准备。三是根据原账编制2011年12月31日的科目余额表。^①工作中各医疗单位基本都能按照《衔接》要求进行清理,请中介机构进行鉴定后上报有关部门待批。但实际上,在新制度运行了一年之后,各大医院并未收到相关部门对这些由于制度变化而变更的相关资产负债的批复意见,大额待处理事项仍然列示于资产负债表中,使医院资产负债表不能真实反映医院财务状况,也使得权责发生制的核算基础不实。

对策:针对这一情况,对于医院来说,笔者认为要做好新制度实施前的资产清查工作,不走过场、盘清家底,为下一步会计的核算打下良好的基础;而上级主管部门也应该严格要求,加大审查力度,必要时聘请中介机构帮助核实,并加快相关意见批复。

二、变革了医院“固定资产”核算方式的考虑

医院固定资产是保证医院正常医疗条件的物质基础,是医院赖以生存

和发展的基础。医院固定资产金额大,更新换代快,管好用好固定资产,确保资产的安全、高效,实现资产的保值和增值,具有非常重大的意义。

采用新的《医院会计制度》,医院固定资产会计核算方式发生了明显变化,取消了之前采用的固定基金这一科目,医院的固定资产科目以净值在会计报表中列示,能够准确反映医院固定资产的原值、折旧和净值之间的关系,即医院固定资产的净值等于该资产的原值扣除掉其折旧。同时新的《医院会计制度》还明确规定,对于医院固定资产的改建扩建或者其他相关修缮工作来实现医院固定资产使用寿命或者增加医院固定资产的使用效能的,这一部分后续的支出也要及时记入医院的固定资产账户;医院为维护固定资产的有效使用,并为之发生的修理费等后续支出费用也要计入到医院固定资产科目账户中。

在新的《医院会计制度》下,医院增加了固定资产折旧这一会计核算。要求医院每个月都应按的要求及时对除图书以外对尚未提足折旧的固定资产按照年限平均法或工作量法计提折旧费用,即当月新增加的医院固定资产,应当从下个月开始计提折旧费用,而本月则不需要计提折旧费;当月减少的医院固定资产,则是下个月起不需要再计提折旧费用,但是本月还应该继续计提折旧;对于医院已经提足折旧费用的固定资产,不应再继续计提相关折旧费用。同时,新的《医院会

计制度》为了实现与固定资产折旧相衔接,新的会计核算对于无形资产也相应设置了累计摊销这一会计科目,以此来科学计算医院无形资产在使用过程中所发生的摊销,准确计算医院无形资产的账面价值情况,增加医院成本核算的可靠性和准确性。要求从取得无形资产的当月开始,依据相关规章制度规定来平均计算无形资产使用期间内的相关费用。

可以发现,新的《医院会计制度》勇于变革,对长期资产的摊销模式进行改变,对长期资产实行补偿机制。这就对会计核算提出了新的要求和方式,既增加了固定资产折旧费用科目,又增加了无形资产摊销费用科目。“累计折旧”和“累计摊销”两个科目的应用对医院固定资产和无形资产的管理发挥了积极的促进作用。而对于医院来说,固定资产与无形资产的损耗价值可以通过成本补偿尺度的方式从收入中收回。通过这种方式所提供的医院会计信息,在反应出固定资产和无形资产投资规模及损耗程度的同时,还能得到关于其实际价值的信息。这就使得新的医院会计核算方式更加趋同于企业会计核算。更能从客观上科学评价医院的资产状况,合理组织医院的运营,保证医疗任务顺利的完成。

存在问题:(1)新老会计制度下衔接中规定:对于符合新制度中固定资产确认标准的固定资产,应该依照已经使用的年限进行处理计提折旧,折旧时借记管理费用贷记累计折旧,这

^① 《新旧医院会计制度有关衔接问题的处理规定》,财政部,2010

样的处理方式有一个弊端,那就是会造成重复计提折旧的现象,如已经列支费用的资产,从而造成资本性支出双列支的现象,导致虚减结余,影响会计报表的真实性和可靠性。另一个问题是,新制度对各项资产的折旧年限的规定,医疗设备最长的折旧年限是8年,大部分设备折旧年限是5、6年,时限规定过于讲话未考虑各个医院的实际情况,并不十分合理,对于大部分仅能维持正常开支的医院来说,会造成较大的经济负担,提高医疗成本。

(2)固定资产未设定减值准备。新制度跟旧制度相比,取消了“修购基金”和“固定基金”这两个科目,增设“固定资产清理”和“累计折旧”两个科目。在会计核算上,跟企业财务会计一样,按照资产使用年限计提折旧,并在资产负债表中以固定资产原值、折旧、净值分别列示,资产的账面价值被真实反映,从而改变了过去旧制度下资产虚增的现象。但是新制度并没有设立“固定资产减值”这一科目,笔者认为这一点应该加上。原因有二:一是医院资产种类繁多,如遇市场价格的波动,存在较大的贬值风险;二是由于医院存在大量大型设备,这些设备具有投入大、回本慢、更新换代快等特点,同样存在一定的减值风险,如果不进行减值测试并根据测试结果对其计提减值准备,也就不能客观真实地反映资产价值。

对策:一方面,固定资产折旧计提标准,各医院根据自身情况,量力而行;另一方面,建议增加设置“固定资产减值准备”科目,加强固定资产的会计核算。同时,参照企业会计制度定期

对资产进行减值测试,及时计提减值准备,使固定资产价值得到真实的反映,从而体现会计核算的谨慎性原则。

三、取消药品加成核算的思考

新《医院会计制度》还有一个重要变化是取消了药品的加成核算,实行医药“零差率”。这一变化要求医院进行会计处理时,必须以药品实际成本计入医疗业务成本,严格了成本控制,显示了我国破除“以药养医”的不合理制度、治理整顿药品市场的决心。

配合新医改方案中,逐步取消药品加成、避免“以药养医”的理念,新医院会计制度将原先制度下的“医疗收入”与“药品收入”两个科目并为“医疗收入”一个科目,将“医疗支出”与“药品支出”两个科目并为“医疗业务成本”一个科目。扩大了“库存物资”科目,包括了原制度中“药品”、“库存物资”科目的核算内容,同时取消了“药品进销差价”科目,将原会计制度的药品售价核算改为进价核算。

新会计制度规定药品核算方面需要通过执行权责发生制来严格规范控制,同一种药品成本的确认与结转应与该药品确认收入的时间相同。这就避免了管理费用在医疗支出和药品支出之间的分摊,解决了药品医疗收支不配比问题,真实反映医药成本,弱化了药品加成对医院的补偿作用。对于药品会计处理方式的改变,为医院提高成本控制水平,增强成本管理能力的提供了条件,也为日后提供有效会计信息做好了准备。

存在问题:由于种种原因,药品仍无法摆脱加成,将其按照进价进行核算的制度一直没能落到实处。国家《关于公立医院改革试点的指导意见》中指出:改革公立医院补偿机制。改变医疗机构过度依赖药品销售收入维持运转的局面,逐步取消药品加成政策,合理调整医疗服务价格,落实财政补助政策。但实际上,由于相关政策并没有及时出台,各个医院无法在取消加成后获得相应补助,为了维持开支,各个医院并没有切实按照指导意见的要求取消药品加成,而是通过一些手段规避这一要求。比如有些拥有可以提供药品进销存进价的HIS系统的医院,财务部门当月的药品成本费用就按照当月销售药品的进价列为医疗支出;有些医院不能在HIS系统里提供药品进销存的进价的,财务部门便以库存物资-药品下的三级明细管理的方式核算当月药品的进销差价,而在报表中是以进价表示。从以上两种处理方式可以看出,药品加成的现象并未消失。

对策:由此可见,要想从根本上改变医院这种以药养医的“不健康”的收入结构,不能只从表面下手,仅仅从会计处理上进行改变。而是应该从源头入手,改变医疗体制,扭转格局,建立行之有效的补偿机制,实现医院与患者间的良性循环,才能从根本上解决这一问题。

四、财务报告的新要求的考虑

与之前的医院财务制度对财务报告的要求有所区别,新的《医院会计制度》强调了医院财务报告应当能够明确反映医院在某一时期的财务状况以

及医院在某一个会计期间之内的经营成果、现金流量等状况,能够准确反映和计量医院的财务状况、经营成果、现金流量,一般为相关人员科学合理决策提供支持和依据。

新的《医院会计制度》要求医院的财务报告应当包含会计报表、相关附注以及医院财务状况说明书等,同时对于医院的会计报表也有了新的要求,不再仅仅局限于之前的资产负债表、基金变动表、收支表以及相关辅助报表等,而是扩展为资产负债表、现金流量表、收入费用表、财政补助收支表等。这其中新旧医院会计制度在财务报表方面的最大不同则表现为新的医院财务报表增加了现金流量表,这是医院新会计制度在财务报表方面与企业会计制度趋同的另外一点。增加的现金流量表,是对医院财务报表体系的一个拓展,它有效地补充了财务信息的内容,使医院的会计信息更加完整,这同时也是在医疗体制改革的背景下医院想要积极发展的客观要求。通过编制现金流量表,医院管理层可以及时掌握某一个会计年度之内其现金流入和流出的情况,快速的获得进行与资金相关的管理决策的可靠数据,进而综合地掌握医院的资金来源以及医院资金的使用渠道等信息。并且,通过编制医院现金流量表,管理层可以有效判断医院的财务状况,了解医院资金状况是否适当,根据实际情况和当时环境调度现金,从而提高资金的使用效率,并进行正确的投资、经营、筹资决策。

在新的医院会计制度下,报表体系日趋完整、实用,紧密联系新会计制

度下的权责发生制,能更客观有效地反映医院财务状况、经营成果、现金流量,使医院管理层可以获得更多更直观的可比与可用的数据,从而便于其利用这些数据,做出正确的决策,提高医院财务管理水平,促进医院的建设和发展。

存在问题:新医院会计制度设定了“医疗收入费用明细表”的模版,报表中的“医疗成本”项目这一列,根据性质不同,分为以下几类:固定资产折旧费、人员经费、药品费、无形资产摊销费、卫生材料费、提取医疗风险基金和其他费用;根据功能不同,又可分为管理费用和医疗业务成本,总计一共七个项目。考虑到医疗机构成本费用的种类来源的复杂情况,这种分类有点过于简单笼统,不能客观全面的体现医院的成本费用分布情况,根据该分类提供的会计信息,很可能就会影响到各个医院进行关于医疗费用分布情况的数据分析和决策。

对策:财务报表的作用是提供会计信息,应该根据全体会计信息使用者的要求进行设计,而不能仅仅为了迎合上级要求为其“量身定做”,同样的,财务报表提供的信息也是为了全体使用者的需要服务。作为医院本身,报表信息的完整、真实、全面也有助于管理人员准确地了解过去医院的财务状况、经营成果和现金流量,从而能够对过去一段时间的经济运行情况进行分析评价,并在此基础上对未来进行合理预测,编报年度决算和预算。因此,“医疗收入费用明细表”的设计应该体现医院全面、完整的信息,这样才有利于管理人员通过财务数据进行分析和决策。

五、结论

新医院会计制度改革在总体上更加趋向于企业会计制度,可以更科学准确地计算医院经营状况,进而为科学决策提供有力支持。因此,我们应该认真的实行新医院会计制度,促进医疗事业健康积极发展。但是会计制度的改革不是一朝一夕完成的,它需要长期的过程循序渐进,医院会计制度也是如此。面对这项艰巨的任务,我们应该摆正心态、积极面对,做好医院财务管理、会计核算的重大革新。新的《医院会计制度》修订解决了我国医院原有的会计制度适应经济环境飞速发展需求的若干现实问题,但仍然存在一些不足,我们必需转变观念、破除旧制、勇于革新,不断探索、总结、修改、完善,只有这样,才能不断的发现问题并予以改正,吸取经验,从而找到适用于我国医药卫生事业发展的途径与方法。

参考文献:

- [1]李瑞君.医院会计制度的变革环境与措施分析[J],会计之友,2009,17.
- [2]杜文娟.医院会计制度弊端及其完善措施思考[J],财会通讯,2009,5.
- [3]王立新.对医院新旧财务制度\会计制度的比较[J],中国科技财富,2011,16.
- [4]张雪青.新会计制度下医院固定资产管理,合作经济与科技,2012,6
- [5]李友民.新医院会计制度对财务核算的影响及对策浅析[J].行政事业资产与财务.2011(14)

(作者单位:山东省立医院)