

公立医院医疗收入 特殊业务会计核算难点及对策

李晓燕

摘要：公立医院兼具公益性和经营性双重属性，受医保支付方式改革和新增业务模式的影响，形成了一些医疗服务活动和其他经济活动交叉的特殊业务，导致部分医疗收入科目核算边界模糊、确认和计量标准不明确。本文以政府会计基本准则为依据，从核算结果能提供更加充分、客观、全面的业务过程信息和结果信息视角，对医院同时是医疗服务的供给方和购买方、医院提供医疗服务按项目收费标准计量金额与实际收到款项有差额，以及公立医院提供医疗服务从同级、非同级财政取得拨款三类业务提出会计核算建议。

关键词：政府会计制度；医院；收入；会计核算；交叉特殊业务

中图分类号：F235.1 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2025)14-0057-05

公立医院收入业务主要有医疗收入、科教收入、财政拨款收入、非同级财政拨款收入、其他收入等。作为差额补助事业单位，公立医院兼具公益性和经营性属性，受医保支付方式改革和新增业务模式的影响，形成了一些医疗服务活动和其他经济活动相互交叉的特殊业务，导致医疗收入确认、计量标准不明确，对这些交叉特殊业务是否确认医疗收入成为困扰医院财务人员的难题。本文主要对三类交叉特殊业务进行探讨。

一、医院同时是医疗服务的供给方和购买方

(一) 业务描述

职工体检是国家机关、企事业单位等机构或部门为在职或退休的职工提供的一种福利。较多综合医院将每年本

院在职、离退休职工的体检安排在本院开展，医院自产服务提供集体福利是否确认医疗收入？

(二) 核算难点

政府会计准则制度未明确该类业务的会计核算，困扰财务人员的核心问题是体检服务的供给方与购买方为同一会计主体，实际不能收到款项。

从收取款项的角度看，医院体检中心为本院职工提供的体检服务不会收到相应款项，故大部分医院对此类业务没有进行会计核算，不确认收入，当然也不体现职工福利支出。从收支匹配的角度看，医院为本院职工提供的体检服务耗费了医院的人、财、物，是有成本的，但本院职工体检成本难以独立分开核算，已随医院其他医疗业务确认成本，故部分医院对此类业务同时确认“事业收入——医疗收入”。

(三) 核算建议

《〈企业会计准则第9号——职工薪酬〉应用指南(2014)》规定，企业以自产的产品作为非货币性福利提供给职工的，应当按照该产品的公允价值和相关税费确定职工薪酬金额，并计入当期损益或相关资产成本。相关收入的确认、销售成本的结转以及相关税费的处理，与企业正常商品销售的会计处理相同。按《政府会计准则——基本准则》第二章第十二条，政府会计主体应当将发生的各项经济业务或者事项统一纳入会计核算，确保会计信息能够全面反映政府会计主体预算执行情况和财务状况、运行情况、现金流量等，可见医院对本院职工体检这一业务不进行会计核算是不恰当的。根据《关于医院执行〈政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表〉的补充规定》(以下简称《医院补充规定》)第十条“关于医疗收入的确认”，医院应当在提供医疗服务(包括发出药品)并收讫价款或取得

作者简介：李晓燕，西南医科大学附属医院，高级会计师，注册会计师。

收款权利时,按照规定的医疗服务项目收费标准计算的金额确认医疗收入。可见医疗收入确认标准是提供医疗服务而收到价款或取得收款权利,计量基础单元是医疗服务项目价格标准。从取得收款权利的角度出发,医院体检中心提供了体检服务,自然取得了收取款项的权利,不应以服务对象为本院职工就否认这一权利的取得,因此而不确认收入。另一问题是没有将医院发生的所有经济业务都进行会计核算,不符合会计核算的完整性要求。因此,对此类业务可借鉴企业会计做法,具体账务处理如下:

体检中心为本院职工提供体检服务时,按照医疗服务项目价格标准与数量计算确认“事业收入——医疗收入”和“应收账款——应收医疗款”。

财务会计:

借:应收账款——应收医疗款

贷:事业收入——医疗收入

借:专用基金——职工福利基金

贷:应收账款——应收医疗款

为保障财务会计的“专用基金——福利基金”与预算会计的“专用结余——福利基金”保持一致性,预算会计应冲销“专用结余——福利基金”。

借:专用结余——福利基金

贷:事业预算收入——医疗预算收入

该业务实质是医院使用职工福利基金为职工购买体检服务,通过上述账务处理,一是将医院为职工体检的经济事项纳入会计核算,保证了核算的完整性;二是确认医疗收入与不确认比较,确认后更能体现医疗收支匹配;三是核算结果更能真实反映业务的过程信息,体现职工福利水平。

二、医院提供医疗服务按项目收费标准计量金额与实际收到款项有差额

(一)情形一:医保DRG/DIP支付结余奖励或超支

1.业务描述。医保支付方式改革后,医保基金不再按照患者实际住院费用支付给医疗机构,而是按照病例所进入的DRG/DIP组的付费标准进行支付。医疗机构向患者提供医疗服务,患者出院结算时按照项目付费确认医保待结算款项,与医保基金DRG/DIP支付标准比较,按照项目付费金额小于DRG/DIP支付标准即为“结余”,反之则属“超支”。

2.核算难点。医保基金作为医疗服务战略购买方,付费方式及标准的改变对医院实际收到的款项、医疗收入的

核算带来新变化、新挑战。医院收到DRG/DIP结余奖励是否应调增医疗收入,对因医保超支部分不能收到款项是否应调减医疗收入。

根据《医院补充规定》第十二条“关于医院与医疗保险机构结算医疗款的账务处理”,医院同医疗保险机构结算医疗款时,应当按照实际收到的金额借记“银行存款”科目,按照医院因违规治疗等管理不善原因被医疗保险机构拒付的金额借记“坏账准备”科目,按照应收医疗保险机构的金额贷记“应收账款——应收医疗款——应收医保款”科目,按照借贷差额借记或贷记“事业收入——医疗收入——结算差额”科目。按此规定,DRG/DIP结余奖励增加医疗收入,超支减少医疗收入,将医保支付结果作为医疗收入确认计量标准与医疗收入计量单元是医疗服务项目价格标准不符,且不能反映医保支付方式改革对医院的经济影响。

3.核算建议。医保支付方式有多种类型,不变的是计费基础单元仍然是医疗服务项目,是计量医疗服务价值的基本“度量衡”。且医疗服务项目是政府定价,是经医保机构科学评估后确定的价格,医院按项目价格标准确认医疗收入是科学合理的。DRG/DIP结余奖励是医保机构对医院节约医保基金的奖励,不是医院医疗服务量和价值的体现,故不应确认为医疗收入;反之对医保基金超支部分中由医院承担部分,医院收不到款项,是对医院没有积极采取措施节约医保基金的“惩罚”,不应否认按项目计量的医疗服务价值,故不应调减医疗收入。建议对DRG/DIP结余奖励作为奖励收入记入“其他收入”科目,超支部分记入“其他费用”科目。具体账务处理如下:

(1)医院提供医疗服务时,按医疗服务项目价格标准与数量计算确认“事业收入——医疗收入”,医保基金应付部分确认应收医保款。

财务会计:

借:应收账款——应收医保款

贷:事业收入——医疗收入

预算会计不作处理。

(2)医院收到DRG/DIP结余奖励。

财务会计:

借:银行存款

贷:其他收入——结余奖励

预算会计:

借:资金结存

贷:其他预算收入

(3) 医院因 DRG/DIP 超支, 实际收到医保结算款小于应收医保款。

财务会计:

借: 银行存款

其他费用——医保超支

贷: 应收账款——应收医疗款

预算会计:

借: 资金结存

其他支出——医保超支

贷: 事业预算收入——医疗预算收入

(二) 情形二: 医院按规定给予患者折扣

1. 业务描述。医院对特定群体或者特定医疗服务项目给予支付方折扣, 如某医院开展近视眼飞秒手术, 对当年高考学生持准考证可享 1 000 元优惠, 是否按扣除折扣后金额确认医疗收入?

2. 核算难点。根据《医院补充规定》第十条“关于医疗收入的确认”, 医院给予病人或其他付费方折扣的, 按照折扣后的实际金额确认医疗收入。实务中按折扣后金额确认收入, 医院有两种处理模式: 一是调整 HIS (医院信息系统), 因服务项目价格标准不能随意调整, 科室可通过调整执行数量调减 HIS 记录收入, 该模式下收入管理有漏洞, 不符合收入内控管理制度; 二是 HIS 不调整, 会计核算直接按折扣后金额确认收入, 则收入对账会出现 HIS 记录收入与收款金额、会计核算医疗收入不一致。无论是哪一种模式, 扣除折扣后确认收入与医疗收入计量单元是医疗服务项目价格标准相背离, 且会计核算结果不能反映该类经济业务的全貌, 存在收入管理漏洞风险, 也不能真实反映医务人员工作量和 service 价值。

3. 核算建议。为加强医疗收入内控管理, 应严控 HIS 中执行数量字段设置, 不允许出现执行数量非整数情况, 在 HIS 中设置经医院批准的折扣方案, 结算费用时系统提示应享受折扣, 建议具体账务处理如下:

(1) 医院为患者提供医疗服务时, 按医疗服务项目价格标准与数量计算确认“事业收入——医疗收入”和“应收账款——应收医疗款”。

财务会计:

借: 应收账款——应收医疗款

贷: 事业收入——医疗收入

预算会计不作处理。

(2) 患者结算费用时, 实际收到款项与应收账款之间

差额记入“其他费用”科目。

财务会计:

借: 银行存款

其他费用

贷: 应收账款——应收医疗款

预算会计:

借: 资金结存——货币资金

贷: 事业预算收入——医疗预算收入

三、公立医院提供医疗服务从同级、非同级财政取得拨款

(一) 情形一: 公立医院提供医疗服务取得非同级财政拨款

1. 业务描述。如某省属三甲综合医院所在地政府推行孕产妇健康管理服务民生工程, 医院对孕妇提供免费中孕期母血清产前筛查服务 (即唐氏筛查项目), 符合条件的免费无创 DNA 产前检测, 政府对实施医院予以补助, 该类医疗服务与非同级财政拨款业务交叉, 是否应确认医疗收入?

2. 核算难点。公立医院“事业收入”是指医院开展医疗服务活动及其辅助活动、科研教学活动实现的收入, 根据《医院补充规定》及《财政部关于进一步做好政府会计准则制度新旧衔接和加强行政事业单位资产核算的通知》(财会[2018]34号) 要求, 设置“医疗收入”“科教收入”和“非同级财政拨款”三个一级明细科目进行明细核算。“事业收入——医疗收入”科目核算医院开展医疗服务活动实现的收入, “事业收入——非同级财政拨款”科目核算医院因开展专业业务活动及其辅助活动取得的非同级财政拨款收入, 医院提供医疗服务也属于医院的主要专业业务活动, 两个科目的核算边界不清晰。医院在门诊为孕妇开医嘱做检查提供医疗服务, 符合“事业收入——医疗收入”的内涵。医院不向患者收取检查费用, 因开展专业业务活动从当地政府获得非同级财政拨款收入, 也符合“事业收入——非同级财政拨款”的内涵概念, 因此医院对类似业务的会计核算并不统一, 不同医院理解不同、核算科目不同, 存在争议。

实务中如该类业务不确认医疗收入, 则医院不在 HIS 中开医嘱, 以手工统计服务项目数量, 按政府补助标准计算应从政府部门获得的非同级财政拨款收入, 在收到款项时确认“事业收入——非同级财政拨款”。问题在于医院在门诊提供了医疗服务没有确认医疗收入, 不能真实反映医

院医疗服务工作量及价值,此外因开展这些免费服务项目而发生的人员、材料等成本无法从医疗成本中单独核算出来,导致形成的“医疗盈余——非财政专项盈余”长期无法核销,账面反映这部分资金一直没有使用。

如该类业务确认医疗收入,则医院应在HIS中开医嘱,按医疗服务项目价格标准和数量计算金额,记入“事业收入——医疗收入”科目,因患者不缴费,医院同时应确认“应收账款——应收医疗款”(政府部门)。确认医疗收入能真实、全面反映医院医疗服务工作量,体现医务人员的医疗服务劳动价值。同时为开展这些免费服务项目而发生的人员、材料等成本伴随医院其他业务一起计入了医疗成本,医疗收支匹配。但政府补助标准与医疗服务项目价格标准有差异时,“应收账款——应收医疗款”科目金额与实际能从政府部门收到的拨款有差额,差额应如何核算。

3.核算建议。此类业务与患者、医保基金购买医疗服务无本质区别,只是支付方不同,支付方转换为非同级政府部门。医院从非同级政府部门取得的该项财政拨款与医院提供的医疗服务活动密切相关,不是无偿的,医院为提供该项医疗服务是有成本对价的。从补助对象看,实质是政府补助患者,费用由政府支付医院。故建议对医院因提供医疗服务而从非同级政府财政部门取得的款项,确认为“事业收入——医疗收入”,对医院提供医疗服务以外的其他专业业务活动而取得的非同级财政拨款才确认为“事业收入——非同级财政拨款”,具体账务处理如下:

(1)医院为孕产妇提供医疗服务时,按照医疗服务项目价格与数量计算确认“事业收入——医疗收入”,按政府补助标准与数量记入“应收账款——应收医疗款”科目,政府补助标准低于医疗服务项目价格时,差额作为医院履行社会公益性责任记入“其他费用”科目。

财务会计:

借:应收账款——应收医疗款
其他费用(借贷差额)
贷:事业收入——医疗收入

预算会计不作处理。

(2)医院实际收到非同级政府拨付的款项时,核销“应收账款——应收医疗款”。

财务会计:

借:银行存款
贷:应收账款——应收医疗款

预算会计:

借:资金结存——货币资金

贷:事业预算收入——医疗预算收入

此类业务按照经济实质进行会计核算确认“医疗收入”而非“事业收入——非同级财政拨款”,能完整核算医院的医疗服务工作量,同时对政府补助标准与医疗服务项目价格标准的差异确认“其他费用”,医院承担的社会公益性责任也能得到充分体现,提供的会计信息更加真实、全面、完整,既反映了业务结果,又反映了业务过程信息。

(二)情形二:公立医院提供医疗服务取得同级财政拨款

1.业务描述。以新冠肺炎感染患者免费治疗为例,2022年年底新型冠状病毒感染实施“乙类乙管”后,为做好新冠肺炎感染患者治疗费用医疗保障工作,保障其不因住院费用问题影响治疗,国家全额保障其住院费用。患者在医疗机构发生的、符合卫生健康部门制定的新冠诊疗方案的住院医疗费用,由基本医保、大病保险、医疗救助等按规定支付后,个人负担部分由财政给予补助。患者治疗费用财政补助部分是否应确认“事业收入——医疗收入”?

2.核算难点。医院为新冠肺炎感染患者提供诊疗服务时,按医疗服务项目价格标准与数量计算确认医疗收入,医保基金支付部分确认应收医保款,财政应补助部分确认应收账款;医院收到财政补助资金,按财政管理要求应确认“财政拨款收入”,如此一来医院在对新冠肺炎感染患者进行治疗时财政补助部分就不应该再确认相应的医疗收入,应冲销原确认的应收医疗款及对应的医疗收入,此时仅有财政拨款收入而没有对应的费用,形成财政项目盈余。理论上后续应将治疗患者消耗的成本确认为财政补助资金对应的费用,核销财政项目盈余,但实务中难以对这部分成本单独核算,目前部分医院采用当期成本费用在自有和财政资金之间调整的核算方式。该方式下医院为同一个患者提供同质化的医疗服务,而部分医疗服务价值却因资金来源、性质不同没有确认为医疗收入,会计核算信息不能真实反映业务的全貌,也不能完整反映医院的医疗服务工作量。

3.核算建议。以政府部门视角看,这笔财政资金是补助给患者的,为方便患者享受该项福利政策,由医院统计上报符合条件的补助对象及费用,政府部门将补助资金拨付医院,医院发放给患者。由此可见医院治疗患者提供医疗服务确认医疗收入与收到财政补助并发放资金是由同一个单位实施的两项业务。建议此类业务具体账务处理如下:

(1) 医院治疗患者出院结算时,按HIS中医疗服务项目价格标准与数量计算确认“事业收入——医疗收入”,医保基金应付部分确认应收医保款,财政补助部分确认应收医疗款。

财务会计:

借:应收账款——应收医保款
 应收账款——应收医疗款
 贷:事业收入——医疗收入

预算会计不作处理。

(2) 医院收到财政补助资金。

财务会计:

借:银行存款
 贷:财政拨款收入

预算会计:

借:资金结存
 贷:财政拨款预算收入

(3) 按照财政补助患者明细清单发放财政补助费用,核销应收医疗款,同时确认相应发放的预算支出。

财务会计:

借:业务活动费用——财政拨款

 贷:应收账款——应收医疗款

预算会计:

借:财政拨款支出

 贷:事业预算收入——医疗预算收入

按这个思路核算,厘清了医院开展医疗业务与发放财政补助两项业务的关系,由医院作为一个实施主体开展两项业务。HIS记录收入与会计核算收入一致,完整反映了医院的医疗服务工作量,同时体现了财政补助患者的过程。

责任编辑 林荣森

主要参考文献

- [1] 高峰. 视同销售的税收及会计处理[J]. 税收征纳, 2017, (7): 37-39.
- [2] 陈知禾, 林坤河, 钟正东, 等. DIP支付方式下新生儿医保结算影响因素分析[J]. 中国卫生政策研究, 2023, (12): 33-39.
- [3] 苏玲凤. 浅议“非同级财政拨款收入”科目的使用[J]. 财务与会计, 2020, (24): 71.

图片新闻

中国会计学会内部控制专业委员会2025年学术年会在贵阳举行



近日,中国会计学会内部控制专业委员会2025年学术年会在贵阳举行,本次会议由中国会计学会内部控制专业委员会主办、贵州财经大学会计学院承办。百余名财会领域的专家学者、师生代表荟萃一堂,以“中国自主内部控制知识体系构建与治理能力现代化”为主题进行深入交流和热烈探讨。

主旨演讲环节,中山大学管理学院教授曹春方、南京审计大学内部审计学院教授池国华、温州医科大学附属第二医院副院长蔡战英、贵州财经大学会计学院教授潘文富分别围绕不确定性风险管理、构建中国自主内部控制知识体系、公立医院内部控制应用与实践、预算绩效与内部控制管理等问题进行研讨。与会专家围绕人工智能时代的内部控制、数据资产与企业创新、内部控制与审计、企事业单位内部控制优化等话题开展学术交流。

(本刊记者)