

# 县公立医院职工薪酬会计核算与管理解析

张宏亮

(重庆市开县人民医院 重庆 405400)

**【摘要】** 本文对县公立医院职工的范围、薪酬的概念及职工薪酬相关管理与会计核算中存在的问题进行了思考,针对突出问题提出解决办法,以期对医院职工薪酬管理与会计核算走上规范化、精细化、科学化道路有所帮助。

**【关键词】** 公立医院 职工薪酬 管理 会计核算

2010年新《医院会计制度》的制定借鉴了企业财务会计改革的经验,引入了“应付职工薪酬”会计科目,财政部2014年上半年重新修订发布了《企业会计准则第9号——职工薪酬》,但职工薪酬的会计核算与管理停留在以前落后的模式上,无法适应社会主义市场经济发展及权责发生制会计核算的要求。

新医改政策的实施,将改变公立医院以药养医的现状,医院会转向重视医护人员医疗技术水平和医院医疗质量管理的提高,人员经费支出占总费用的比例肯定会呈现上升趋势[根据《中国卫生和计划生育统计年鉴》(2013卷),平均每所公立医院人员经费由2008年的1 160.1万元增长到2012年的2 815.3万元,占总费用比例由2008年的25.07%增长到2012年的26.97%]。医院是知识分子与专业技术人员聚集的地方,人力资源管理对医院战略目标的实现影响深远,这要求职工薪酬的会计核算与管理走向规范化、精细化、科学化。

## 一、职工薪酬的概念模糊

1. 应付职工薪酬的相关概念。应付职工薪酬是指医院按有关规定应付给职工的各种薪酬,包括工资、津补贴、奖金等,包括职工在职期间和离职后提供给职工的全部货币薪酬和非货币性福利。主要包括:①应付工资(离退休费),指按国家统一规定发放给职工的岗位工资、绩效工资、绩效工资、绩效工资、绩效工资,以及经国务院或人事部、财政部批准设立的津补贴。②应付地方(部门)津补贴,指医院所在各地区各部门以及单位自己按规定出台的津补贴。③应付其他个人收入,指医院按国家规定发给个人除工资(离退休费)、地方(部门)津补贴以外的其他收入,包括误餐费、夜餐费、出差人员伙食补助费、市内交通费、出国人员伙食费、公杂费、个人国外零用费、发放给个人的一次性奖励等。

医院职工包括与医院订立劳动合同的所有人员,含

全职、兼职和临时职工,包括与医院订立了固定期限、无固定期限和以完成一定的工作为期限的劳动合同的所有人员。

2. 医院管理对职工薪酬的狭义理解。对传统的应付工资、津补贴的会计核算,医院通过“应付职工薪酬”科目核算。现阶段,职工薪酬呈现多样化,广义的职工薪酬会计核算意识不强,许多应付职工薪酬发生时未及时记账,而是在报账时直接计入费用或成本。经统计未通过应付职工薪酬核算的主要有:医院规培人员工资、进修人员生活补助、劳务派遣工及类似为医院提供服务人员的工资、临时人员工资、年终奖、开展新项目奖励费、会诊费、鉴定费、加班费、误餐费、公杂费、出差人员伙食补助、特殊岗位补助、从绩效工资中计提的科主任基金、引进人才的临时房屋租金及对科室和个人的一次性各种奖励、带薪休假、非货币性福利等。

医院职工包括在编职工、招聘职工、离退休职工、临时职工、劳务派遣工及类似为医院提供服务人员等。通常,与医院签订了劳动合同的有在编职工和招聘职工,其他职工未与医院签订劳动合同。在编职工、招聘职工、退休职工属于医院职工管理中狭义的职工,会计核算时通过“应付职工薪酬”科目核算;广义职工中的临时职工、劳务派遣工及类似为医院提供服务人员等,在职工薪酬发生时未通过“应付职工薪酬”科目核算。

随着市场经济的发展,医院为减少用工风险,后勤外包越来越流行,通常保洁人员、保安人员、餐厅服务人员的招聘与使用,通过合同外包给劳务派遣公司,其提供的服务效果由医院后勤部门归口管理,由医院按合同规定发放工资。此类职工人数较大,但未引起医院人事管理的重视。

## 二、职工薪酬管理模式落后

1. 职工薪酬的人事管理存在问题。2000年后,随着国

家基本医疗保险制度的不断完善,县级公立医院的规模得到突飞猛进的发展,职工人数与类别随之增长,但职工薪酬相关管理未跟上医院快节奏发展的步伐。

从控制环境分析,院长是医疗科班出身,普遍重视医疗管理及医院创收,不重视行政后勤管理;职工归口管理部门主要是人事科,因县级公立医院人事关系复杂,人事科负责人一般不是科班出身,大部分从办公室或者院长秘书调任,从内部控制角度看,其缺乏专业胜任能力。通常,人事科未适时制定《职工分类管理制度》、《职工薪酬管理制度》等制度及相关控制措施,有的医院虽制定了相关制度但可操作性差,内部控制设计缺乏有效性。

**2. 职工薪酬的财务管理存在问题。**因医院层面内部控制的影响,财务科对医院职工的概念和薪酬的范围不能清楚界定,许多职工薪酬未通过“应付职工薪酬”科目核算,如临时职工、劳务派遣工及类似为医院提供服务人员、非货币性福利等。

单据控制不科学,医院报销单据种类单一,未按经济活动的性质分别设置内部单据或表单。医院凡是无外部发票的报账统一使用“××医院领款凭单”,此领款凭单设计久远,医院当时经济业务少且内容简单,现在其已无法适应医院经济发展的要求,如进修人员生活补助、临时职工工资、加班费、对职工的一次性奖励等职工个人收入的领取都使用“××医院领款凭单”报账,会计人员在进行账务处理时很容易直接借记相关费用或成本和贷记“现金”科目。

内部控制缺少有效措施,因财务管理消极,凡是《医院会计制度》未明确规定设置哪些具体明细科目核算,财务科一般未设置相应的明细科目核算,所以应付职工薪酬未按医院财务管理实际需求设置相应明细科目核算,不利于相关报表使用者进行相关经济决策。应付职工薪酬会计核算时未编制规范的“职工薪酬计算单”或“职工薪酬汇总表”,会计核算无精细化、科学化意识。

内部控制缺少监督环节,医院稽核会计岗位形同虚设,实际工作内容是核查收费员每天交款情况,无其他账务核查工作。

信息系统控制不合理,授权不合理,体检中心有取消本院职工免费体检收入数据的权限。

### 三、职工薪酬会计核算不规范、不科学

根据某医院相关会计核算情况统计,发现存在以下突出问题(只针对典型例子说明问题,未完全列举):

#### (一)会计电算化与不良做账习惯带来的问题

**1. 绩效工资会计核算现状。**医院绩效工资的计算延后于绩效工资发生当月,用友软件月底要进行人工结账,已结月份的账不能再作调整。绩效工资的账务处理一般在绩效工资发放时,按医院领导审批的应发金额与实发

金额同时做应付职工薪酬的计提与发放,应付职工薪酬的确认不符合权责发生制的要求。

会计电算化带来记账便利的背后也使会计人员形成了坏习惯,如某医院8月份的绩效工资10月份发放,应付职工薪酬的计提与发放同时做在10月份账上(8月份账已结),且处理如下(假设:计算的应发绩效工资100元,个人扣款1元,实际发放99元,不考虑其他因素):

|               |         |
|---------------|---------|
| 借:应付职工薪酬      | 100(冲减) |
| 贷:应付职工薪酬      | 100(计提) |
| 借:管理费用或医疗业务成本 | 99(计提)  |
| 贷:银行存款        | 99(冲减)  |

**2. 分析。**由于会计电算化系统的控制,一张电子记账凭证借贷合计数肯定相等,否则电脑会出现报警提示,但根据经济业务内容看单笔分录(应付职工薪酬的计提分录中成本、费用均少记1元)借贷不相等,违背了借贷记账法的规则。同时会计核算不完整,无法真实反映整个经济业务的来龙去脉及真实的财务状况,这种账务处理方式容易产生报表数据不实的风。

#### 3. 正确的会计处理。

(1)8月份,可以根据人事科建立的工资标准及当月工作量估计计提(假设:应付职工薪酬计提99元):

|               |    |
|---------------|----|
| 借:管理费用或医疗业务成本 | 99 |
| 贷:应付职工薪酬      | 99 |

(2)10月份实际发放时:

医疗质量原因引起个人扣款:

|                     |    |
|---------------------|----|
| 借:应付职工薪酬            | 99 |
| 管理费用或医疗业务成本         | 1  |
| 贷:银行存款              | 99 |
| 管理费用或医疗业务成本——医疗质量扣款 | 1  |

非医疗质量原因引起个人扣款:

|             |    |
|-------------|----|
| 借:应付职工薪酬    | 99 |
| 管理费用或医疗业务成本 | 1  |
| 贷:其他收入      | 1  |
| 银行存款        | 99 |

#### (二)应付职工薪酬相关会计核算不完整

**1. 科室主任基金会计核算现状。**每月绩效工资发放前,绩效考核管理办公室从各科室每人应发绩效金额提取1.5%科室主任基金,由院方统一管理,每半年发给科室用于科室主任的管理经费。某医院在发放绩效工资时,同时计提与发放绩效工资的账务处理(假设:计算的应发绩效工资100元,提取科室主任基金1.5元,实际发放金额98.5元)为:

|          |          |
|----------|----------|
| 借:应付职工薪酬 | 98.5(冲减) |
| 贷:应付职工薪酬 | 98.5(计提) |

借:管理费用或医疗业务成本 98.5(计提)  
 贷:银行存款 98.5(冲减)  
 每半年发放科主任基金时(假设:6个月共9元):  
 借:管理费用或医疗业务成本 9  
 贷:现金 9

2. 分析。因财务科未设置统一、规范的“职工薪酬计算单”,不能清晰全面反映经济业务内容(漏记科主任基金)。通常在进行绩效工资会计处理时,会计人员根据Excel人工计算后的数据做账,而计算的过程并未作为原始资料装订入记账凭证中,所以延缓发放款发生时易漏记,这种会计处理无法完整反映经济业务的内容及其来龙去脉。

### 3. 正确的会计处理。

(1)每月可以根据人事科建立的工资标准及当月工作量估计计提(假设:应付职工薪酬计提100元):

借:管理费用或应付职工薪酬 100  
 贷:应付职工薪酬 100

(2)每月实际发放绩效工资时(假设:计算的应发绩效工资100元,提取科室主任基金1.5元,实际发放金额98.5元):

借:应付职工薪酬 100  
 贷:银行存款 98.5  
 其他应付款 1.5

(3)每半年实际发放科主任基金时(假设:6个月共9元):

借:其他应付款 9  
 贷:现金 9

### (三)职工薪酬未按权责发生制要求进行会计核算

1. 相关职工薪酬会计核算现状。进修人员生活补助、科主任基金、带薪休假、职工免费体检、临时人员工资等全部按合计数通过“××医院领款凭单”报账,相关会计处理未按权责发生制分期计提,按一次性领取的现金合计数直接计入相关成本或费用,未通过应付职工薪酬核算。

2. 正确的会计处理。根据权责发生制在职工薪酬发生时确认应付职工薪酬,通过“应付职工薪酬”科目核算。

### (四)非货币性福利未正确核算

1. 职工免费体检会计核算现状。公立医院一般每年为职工免费体检一次,职工免费体检会产生医疗收入,体检中心直接将其从HIS系统总收入中扣掉且不向财务报账,财务账上没有任何记录,此种做法最终影响医院的财务状况、经营成果。

2. 职工免费体检正确的会计处理。体检中心无取消本院免费体检收入数据的权限,且免费体检收入应当纳入HIS系统门诊收入报表统一管理。

(1)年初按职工人数及体检项目的收费标准以12个

月平均分摊计提:

借:管理费用或医疗业务成本  
 贷:应付职工薪酬

(2)职工集中分批体检时,根据HIS系统门诊收入日报表按未收费金额冲减应付职工薪酬(职工体检完后要及时对账):

借:应付职工薪酬  
 现金或预收医疗款——门诊病人  
 贷:医疗收入——门诊收入

### (五)财政基本补助支付的职工薪酬未设备查簿核算

1. 财政基本补助会计核算现状。县公立医院基本已实现自收自支,财政拨款采用直接拨款方式(大部分县级公立医院未设置国库集中支付账户),每年的财政基本支出补助很少(全是退休人员工资,其余大部分是项目支出补助),每年的基本支出补助全部用完(财政基本补助结转为0),因财务管理消极,在管理上不重视备查簿的设置。但《医院会计制度》要求在管理费用下设置“财政基本补助支出”备查簿,对各项归属于管理费用的财政基本补助支出进行登记。

2. 分析。如果存在当年基本支出补助未用完的情况,且未设置“财政基本补助支出”备查簿核算,年末财政基本补助结转无法计算。

根据备查簿在会计核算中的作用,如果基本支出补助拨款确实较少且内容简单,医院也可不登记“财政基本补助支出”备查簿,但必须结合“支出功能分类科目”以及“支出经济分类科目”相关科目,在“应付职工薪酬”科目下二级科目“基本支出”并进行三级科目明细核算,以应付职工薪酬明细辅助账来代替备查簿。

### 3. 正确的会计处理。

(1)医院按收付实现制在收到基本支出补助财政直接拨款时:

借:银行存款  
 贷:财政补助收入

(2)医院每月按权责发生制计提应付职工薪酬;同时,按《政府收支分类科目》中的“支出功能分类科目”以及“支出经济分类科目”的相关科目,将各项归属于管理费用的财政基本补助支出登记备查簿:

借:管理费用  
 贷:应付职工薪酬

(3)实际发放退休人员工资时:

借:应付职工薪酬  
 贷:银行存款

## 四、建议

1. 医院应充分重视职工薪酬核算工作。

(1)医院应当加强控制环境的建设,加强医院内部控

# 对我国内部审计环境的几点分析

魏秀秀

(南京财经大学 南京 210000)

**【摘要】** 本文对内部审计环境的现状进行了初步分析,同时总结内部审计的作用,从侧面反映内部审计环境的重要性,最后对于我国未来内部审计的发展是挑战大于机遇或是机遇大于挑战抑或是两者共存提出了自己的观点。

**【关键词】** 内部审计 审计环境 机遇和挑战

## 一、内部审计环境的现状

内部审计环境是指对单位内部各类相关业务进行独立审计,从而确定其是否符合各公司、各组织机构及国家的有关规定时拥有的客观工作条件和各种资源。一方面,有效的内部审计可以完善公司的内部控制,通过检查企业内部控制的各项程序及漏洞,提出针对性的合理建议,以保证内部控制的严密程度和有效性。这使得企业财会信息的真实性更有保证,有利于财会信息使用者的真实决策;并找出企业经营活动中存在的漏洞,提高经营管理

制全面性、适应性的设计与执行。人事科要加强培训和学习,制定切实可行的人力资源管理制度,确保有效执行。

(2)加强财务人员内部控制培训,针对医院职工薪酬的特点,制定专用的职工薪酬报销表单或单据,对职工薪酬经济业务流程进行重新梳理,制定审核审批流程,加强财务管理为会计核算服务的意识;加强对稽核会计人员胜任能力的要求,使稽核会计充分发挥作用。

(3)加强财务部门与人事部门之间的信息沟通,共同解决职工薪酬存在的问题,发挥科室协同效应。

(4)医院应当重视管理会计的应用,参照有关上级管理部门对工资的要求,建立自己的工资数据库,制定科学的工资标准,准确估算并确认应付职工薪酬的发生;对需计算、分配的原始凭证进行加工处理,正确、完整编制“职工薪酬汇总表”一并装订入记账凭证;对不能准确分摊计提的应付职工薪酬,应采取科学合理的计算办法,根据标准数据库及工作量合理估计计提。

(5)信息系统的建设要符合内部控制的要求,授权管理适当,医院所有收支都要纳入财务统一管理,以实现有效控制。

2. 充分认识会计电算化的优缺点。会计电算化只是会计记账的工具,其不能改变记账的规则“有借必有贷,

水平。另一方面,由于内部审计的独立性较高,对公司起到监督作用,可以及时发现生产经营管理中存在的问题和管理上的薄弱环节等,有关部门通过对业务和组织的内部审计,结合相关法律法规,做出合理的评价,帮助企业及时发现弊端,并发现新的价值点,提高企业的整体竞争力。内部审计的作用不言而喻,而有利的内部审计环境对内部审计是否能有效发挥起到决定性作用。因此,完善内部审计环境刻不容缓:

1. 市场经济促进的缺乏。改革开放以来,我国的市场

借贷必相等”。会计做分录时,应当按原始凭证正确、完整记录每笔经济业务,提高会计人员职业道德素质,把账做对而不是简单地做平。

3. 应付职工薪酬的核算应当注意三点。一是确定医院职工的范围;二是确定医院职工的薪酬范围,可以保证会计核算无遗漏;三是按权责发生制及时确认职工薪酬的发生,进行可靠计量。

4. 医院人力资源管理应得到应有的重视。人力资源管理广义来说是医院的一项无形资产,医院的可持续发展依靠医疗水平和医疗质量的提高,人力资源管理及职工薪酬会计核算的规范化、精细化、科学化应当引起医院管理层的高度重视。

## 主要参考文献

1. 卫生部规划财务司组织编.医院财务与会计实务.北京:企业管理出版社,2012
2. 医院会计制度编审委员会编.医院会计制度讲解与运用.上海:立信会计出版社,2011
3. 重庆市会计学会编.《重庆市会计基础工作规范实施细则》解读.成都:西南交通大学出版社,2010
4. 财政部会计资格评价中心编.高级会计实务.北京:经济科学出版社,2014