

基于辅助核算的政府会计 多维度核算体系构建

——以公立医院为例

孙志霞 盛利军 耿晓霞

摘要：随着国家预算管理改革的深入和政府会计制度的实施，公立医院的会计科目核算体系构建日趋复杂，实施会计多维度核算需求日趋迫切。本文通过分析部门预算类、管理会计类、会计报表类等辅助核算，总结公立医院多维度核算体系的特点，指出应通过业务流程重新梳理、再造，加强会计辅助核算，为实现精细化管理与财务共享搭建起坚实基础。

关键词：公立医院；多维度；核算体系

中图分类号：F235.1 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019)24-0055-03

随着国家预算管理改革的深入和政府会计制度的实施，公立医院作为具有明显行业特征的事业单位，其会计科目核算体系的构建日趋复杂。既需要考虑国家财政预算管理的要求，也要考虑医院自身运营管理的需要；既要反映财政资金和科教项目资金的使用，也要反映单位自有资金的收支；既要区分单位的基本支出和项目支出，也要核算支出的功能和经济性质。在这种情况下，公立医院会计核算中的

明细科目链条越来越长，核算工作日益繁重，仅靠增加明细科目的设置已经难以有效满足单位财务会计管理的需要。

按照政府会计制度和《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》，公立医院的会计科目要增加明细科目设置，延长明细科目的层级，很多科目至少要设到六级，使得会计科目体系繁杂，核算效率降低，信息查询穿透性较差。例如表1是公立医院“事业支出”明细科目六个层级的科目设置。

在基于辅助核算的政府会计多维度核算体系构建中，可以将公立医院“事业支出”下的明细科目设置到三级，同时将具体项目、支出经济分类、支出功能分类设置为辅助核算科目，既简化其明细科目体系，又便于灵活地进行信息查询和统计（如表2所示）。

可见，会计核算精准目标的实现由会计明细科目与辅助核算科目共同完成，通过两者的搭配和综合使用能够准确反映出全面的会计信息。由此，政府会计下的公立医院核算科目体系设置，应进一步简化会计科目的层级设置，深度挖掘辅助核算的管理功能，

在信息化基础上构建以会计明细科目为基础，以辅助核算科目作支撑，互相补充完善、立体交叉使用的多维度会计核算体系。一方面实现会计科目与辅助核算科目数据的共享，通过会计信息的查询、统计和整合分析为公立医院运营、管理及决策提供数据支持；另一方面扩展辅助核算科目因汇集多个会计科目数据而具有的综合性和提供多元化的会计信息为政府综合财务报告的编制夯实核算基础。

一、公立医院多维度会计核算体系的构建

在构建公立医院多维度会计核算体系的过程中，辅助核算的功能模块作为会计明细科目的延伸，能够为单位经济业务提供更多维度、更加明晰的会计信息。在企业会计核算中，辅助核算可以对部门信息、个人信息、客户信息、供应商信息和项目信息等进行独立核算和反映，但对于行政事业单位特别是公立医院而言，辅助核算又具有很大程度上的行业特殊性。分析相关利益方管理需求，建议分为以下几类设置方式：

（一）部门预算类辅助核算

作者简介：孙志霞，山东大学齐鲁医院计财处副处长，正高级会计师，国家卫生健康委经济管理领军人才第一期；盛利军，中国融通资产管理集团有限公司中部区域管理一公司财务负责人，正高级会计师，全国高端会计人才培养工程企业类第十一期学员；耿晓霞，山东大学计财处内控与稽核科科长，高级会计师。

1. 国库集中支付辅助核算。对于公立医院来讲, 国库集中支付的资金一般是指财政拨款人员经费和项目资金, 核算的依据为部门财政预算指标, 即医院应按照国家批复的预算进行支出和核算。因此, 设置国库集中支付辅助核算时应根据支付方式进行分类, 同时按照预算批复的项目编号设置相应的辅助核算科目编码, 以满足对于财政性资金专款专用、结转结余管理和报表编制的需要。

2. 政府收支分类辅助核算。政府收支分类是部门预算改革的重要内容, 分类科目主要包括国家四类预算的收支科目和支出经济分类科目。公立医院的政府收支分类辅助核算主要涉及其中的两类: 一般公共预算支出功能分类和部门预算支出经济分类, 分别用于反映预算支出的功能和经济性质。医院应按照国家每年制定的《政府收支分类科目》对应与医院预算支出相关的分类科目, 以此为依据进行辅助核算科目的设置。以《2019 政府收支分类科目》为例, 医院常用的辅助核算科目主要包括: 206 科学技术支出、208 社会保障和就业支出、210 卫生健康支出、221 住房保障支出、301 工资福利支出、302 商品和服务支出、303 对个人和家庭的补助、309 资本性支出(基本建设)、310 资本性支出、399 其他支出等。

(二) 管理会计类辅助核算

1. 科研项目辅助核算。公立医院的科研课题项目一般包括纵向科研课题和横向科研课题, 纵向课题按照课题级别又分为国家级、省级、市级等。因此在进行科研项目核算时, 可根据单位科研工作开展的实际情况, 如项目数量、资金来源等, 一是按照各级纵向课题、横向课题的大类设置会计科目, 二是对于各类课题均按照具体项目(课题名称、负责人、经费指标)设置辅助

表1 “事业支出”明细科目设置表

1级科目	2级科目	3级科目	4级科目	5级科目	6级科目
事业支出	财政拨款支出	基本支出		支出经济分类	支出功能分类
		项目支出	具体项目	支出经济分类	支出功能分类

表2 “事业支出”明细科目及辅助核算设置表

1级科目	2级科目	3级科目	辅助核算科目
事业支出	财政拨款支出	基本支出	支出经济分类、支出功能分类
		项目支出	具体项目、支出经济分类、支出功能分类

核算。

2. 成本管理辅助核算。实施全成本管理既是国家主管部门对公立医院的要求, 也是公立医院自身进行成本控制的重要抓手。设置成本管理辅助核算时, 财务部门需要协同人事、资产、信息等部门, 将医院科室划分为临床服务、医疗技术、医疗辅助、行政后勤等大类下的多个核算单元(作业单元), 每个核算单元(作业单元)即最小的成本管理单位, 以此为基础分别归集相应的收入和成本数据。成本管理辅助核算提供的信息通过报表设置可直接生成成本报表, 应用于科室的绩效考核和成本控制。

3. 预算管理辅助核算。按照财务制度的规定, 公立医院要实施全面预算管理, 并强化对预算执行结果的分析考核。公立医院设置预算管理辅助核算, 应首先对于年度预算按照项目设定编码规则, 并将项目预算的相关信息内置到会计信息系统中, 在实际业务发生时, 系统对应支出预算中的具体项目自动核减预算。预算管理辅助核算不仅可以动态反映预算进度和执行情况, 也可有效实现预算的事前和事中控制。按照国家相关规定, 公立医院严禁向科室下达创收指标, 所以收入预算不建议设置预算辅助核算, 只需定期进行预算执行率的考核和收入结构的分析。

(三) 会计报表类辅助核算

1. 经费性质辅助核算。公立医院应对“固定资产”“无形资产”“业务活动费用”“单位管理费用”等资产类科目和费用类科目按照经费性质进行明细核算, 以满足会计报表编制的要求。应当注意的是, 对于资产类科目按照财政项目拨款经费、科教经费、其他经费设置辅助核算, 对于费用类科目按照财政基本拨款经费、财政项目拨款经费、科教经费、其他经费设置辅助核算。另外, “本期盈余”和“累计盈余”科目虽然也需要反映不同的经费性质, 但必须是通过设置明细科目来实现。

2. 报表附注辅助核算。按照政府会计制度的规定, 单位应在会计报表附注中披露重要的会计信息, 对会计报表中所示项目作进一步说明。根据公立医院相关披露要求, 需要借助设置辅助核算来完成的附注内容分为两类: 一类是会计报表重要项目说明, 相关的辅助核算主要包括对业务活动费用和其他费用按照政府指令性任务设置, 对应收账款按照债务人类别设置, 对长期投资按照债券发行主体或被投资单位设置, 对委托代理资产按照资产类别设置, 对应付账款按照债权人类别设置, 对长期借款、短期借款按照债权人设置, 等等; 另一类是当年盈余与预算结余的差异情况说明, 设置辅助核算时, 应按照国家《本年盈余与预算结余的差异情况调节表》中的各个差异项目, 在财务会计下对收入费

用科目设置“本年盈余差异”辅助核算,在预算会计下对预算收支科目设置“预算结余差异”辅助核算。

3. 现金流量辅助核算。在核算货币资金类科目时,按照现金流量表上的项目设置现金流量辅助核算,主要包括对“日常活动产生的现金流量”“投资活动产生的现金流量”“筹资活动产生的现金流量”下的各种现金流入、流出项目设置辅助核算科目。通过现金流量辅助核算提供的信息,直接生成现金流量表。

二、公立医院多维度会计核算体系的特点

在多维度会计核算体系的构建中,会计明细科目和辅助核算科目具有相互补充的对应关系。辅助核算科目录入一个会计科目的数据,可以直接传递给所有与之建立联系的各个核算项目,一个核算项目通过接收与其建立联系的多个会计科目的数据,实现会计科目与核算项目之间“多对一”“一对一”“多对多”“一对多”的数据引用共享及数据整合。以单位的项目支出为例,通过设置功能科目辅助、经济分类辅助、项目核算辅助和预算执行辅助核算,可以全面完整地反映出该项目从收入、支出到结余全过程的功能科目、分经济科目的核算信息,同时实时监控其预算执行情况,有助于单位预算绩效管理水平的提高。

公立医院的多维度会计核算体系,突破了传统的总分类账和明细账的核算方式,为反映公立医院作为政府会计主体的公共受托责任履行情况和预算执行情况提供多角度、全方位的会计信息。同时,从会计明细科目和辅助核算科目的关系来看,后者在前者的基础上实现了与单位战略和业务之间较为广泛的关联,更好地满足了单位内部管理和决策支持的需要。总体来

说,公立医院的多维度会计核算具有以下特点:

一是会计科目体系简洁直观。因使用了具有灵活性的多维度辅助核算,公立医院的会计科目只需按照政府会计制度的规定进行设置,满足基本报表要求即可,级次无须过长,科目简洁直观,会计核算工作方便高效。

二是辅助核算之间关联衔接。各类辅助核算之间既要保持相对独立的关系,又要实现相互关联、相互衔接。以资金来源的核算为例,资金来源的辅助核算应与部门项目的辅助核算关联,项目发生的收入、支出、其他应收款、其他应付款、预付账款等均使用资金来源核算。新增项目时须对应关联资金来源代码,大类中项目使用一种资金来源的,项目按照大类对应关联来源代码,大类中项目使用不同资金来源的,项目分别对应收入来源渠道关联来源代码。

三是辅助科目体系标准规范。为了保持账务的一致性和可追溯性,对辅助核算的体系设置既要标准规范,又要保持连贯。例如:关于资金来源的设计,可由9~11位数字组成,代码使用“.”分隔。每位代码区间分别代表收支类型、经费性质、支出功能分类和序号。其中:

第一代码区间为收支类型,使用数字“1”或“2”表示。其中“1”代表“基本经费”,“2”代表“项目经费”;

第二代码区间为经费性质,使用数字“1~3”表示。其中“1”表示“财政拨款”,“2”表示“科教经费”,“3”表示“其他经费”;

第三代码区间为支出功能分类,按照《政府收支分类科目》中“一般公共预算支出功能分类”设置;

第四代码区间为序号,主要是区分同一收支类型、经费性质及支出功能分类下用途不同的资金来源。

三、公立医院多维度会计核算的应用思考

政府会计制度在公立医院的落地实施工作涉及面广且业务繁杂,对医院会计信息化建设及会计核算体系改革提出了新挑战、新要求,并驱动公立医院进行财务转型、实现财务共享。目前仅仅依靠会计明细科目的设置与应用很难满足这一需要,统一会计科目和辅助核算的编码规则,充分利用辅助核算优势搭建政府会计多维度核算体系的必要性、重要性日益凸显。政府会计多维度核算体系通过业务流程重新梳理、再造,将分散的、重复的基本会计业务抽离出来,集中到一个新的财务平台,按照统一的标准、流程进行简洁、高效的处理,使辅助核算信息与会计科目之间的交互成为会计账簿体系的基本补充,辅助信息可以被不同相关利益方所共享,有力地夯实了会计信息化系统,加速推动业财融合、向大数据为特征的管理会计转型,进而为实现精细化管理与财务共享搭建起数据桥梁。□

责任编辑 姜雪

主要参考文献

- [1] 何思伶. 公立医院财务管理核算存在的问题及对策研究[J]. 财会学习, 2019, (21): 42-43.
- [2] 梁艳. 新《政府会计制度》背景下公立医院财会核算的影响分析[J]. 财经界(学术版), 2019, (14): 187.
- [3] 张赞. 新医院会计制度下SC公立医院全成本核算研究[D]. 西安: 西安电子科技大学, 2018.
- [4] 向炎珍. 政府会计制度在大型公立医院实施中的难点及解决对策[J]. 财务与会计, 2019, (15): 69-71.