

# 政府会计制度下 医疗卫生机构平行记账的特殊运用

薛源

## 一、政府会计制度中平行记账的基本原理

根据《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》，“对于纳入部门预算管理的现金收支业务，在采用财务会计核算的同时应当进行预算会计核算；对于其他业务，仅需进行财务会计核算。”可以得出结论，由于所有的日常经济业务事项均要进行财务会计处理，在满足预算会计记账条件时，平行记账即生效。进行预算会计核算有两个条件，一是现金收支业务，二是该业务纳入部门预算管理，两个条件同时成立时进行平行记账。在常规实务中我们可以简单理解为，如果对现金流真正占有并对其有控制权，那么可以此作为判断依据进行平行记账处理，反之即使存在现金流也无需进行预算会计处理，例如暂收、暂付款，受托代理款项，同级财政部门预拨的下期预算款，单位内部货币资金流转等。政府会计制度构建的财务会计与预算会计的核算体系是整体连续的，需要承前启后去把握，满足该记账方式的确认条件可向“纳入部门预算管理的现金收支业务及预算资金收支的调整或调剂”方向理解。

## 二、非现金流情况下平行记账的特殊运用

满足纳入部门预算管理的现金收支业务需进行平行记账处理，但在实

务中，有些特殊情况即使不满足条件，也需要进行平行记账处理。主要是纳入部门预算管理的非现金收支业务，即没有体现现金流也需要进行账务处理的情况。

(一) 医疗卫生机构为本单位职工提供医疗服务

医疗卫生机构是医疗服务的提供方，本单位职工是医疗服务的需求方，在财务会计核算中体现为提供医疗服务计入收入，而为本单位职工提供医疗服务计入费用或职工福利基金。这里的现金流量虽未明确体现但可以理解为先收后支的一种表现形式。为了体现收支的完整性，预算会计也相应有所体现(见表1)。

(二) 医保中心替医疗卫生机构向医药公司代结算药品款

医院、医保中心和医药公司之间的“三角债”问题普遍存在，为了减少此现象，实现第三方结算的“药价保”联动改革是医疗卫生体制改革的趋势，由医保中心替医院与医药公司结算货款，所结算的药品款从医保中心应付给医疗机构的医保款中扣除(见表2)。医保中心代医院向医药公司支付药品款时，应收账款和应付账款相互抵消，此处未有现金流产生，但预算会计需要进行账务处理。可以从两个方面理解，一是虽然应收、应付款从分录上未体现现金流，但实质上可以理解为向医保中心应收的现金流和医保中心向医疗机构应付的现金流相

互抵消；二是应收账款和应付账款等往来款项是体现时间性差异的重要因素，时间性差异并不是永久性差异，随着时间的推移，在某一时点上财务会计和预算会计将会达到平衡。如果不进行预算会计处理，那么时间性差异将永远不会平衡。

(三) 根据财务会计本期盈余提取职工福利基金

医疗卫生机构的应收、应付款项对结余水平影响较大，为了准确体现行业特点，在进行提取专用基金处理时，医疗卫生机构不按照预算会计的预算结余口径，而按财务会计下本期盈余口径来进行提取，此时，虽然没有涉及到预算管理的现金收支，但也需要进行平行记账。因为虽然医疗卫生机构专用基金包括从收入中提取和从盈余中提取两个方面，范围大于预算会计的专用结余，但提取职工福利基金时属于同源核算，本质上都属于从非限定性到限定性用途的转变。为了体现结余资金的使用方向，根据双体系互相衔接的原则，预算会计也必须进行账务处理。

(四) 因医疗纠纷医院承担在院病人医药费用

对于医疗卫生机构而言，医疗风险基金是财务会计收入中按比例计入费用的专用基金，此事项为不确定的时间性差异。同理，原财务会计应收账款所对应的事业收入与预算会计的事业预算收入也产生时间性差异。两

表1

医疗卫生机构为本单位职工提供医疗服务

业务和事项内容举例	财务会计	预算会计
1. 本医疗机构职工到本单位门诊就诊, 经防保科审核, 费用可以由医院承担	借: 业务活动费用——其他经费——人员经费 ——对个人和家庭的补助——医疗费 贷: 事业收入——医疗收入——门急诊收入	借: 事业支出——其他资金支出 贷: 事业预算收入——医疗预算收入 ——门急诊预算收入
2. 本医疗机构职工在本单位住院期间发生费用, 办理出院手续时经防保科审核可以由医院承担	借: 业务活动费用——其他经费——人员经费 ——对个人和家庭的补助——医疗费 贷: 应收账款——应收医疗款——出院病人欠费	借: 事业支出——其他资金支出 贷: 事业预算收入——医疗预算收入 ——住院预算收入
3. 结算本院职工体检费用, 经审批采用职工福利基金列支	发生体检费用时: 借: 应收账款 贷: 事业收入——医疗收入——门急诊收入 ——其他门急诊收入	——
	经审批采用职工福利基金列支时: 借: 专用基金——职工福利基金 贷: 应收账款	借: 专用结余——职工福利基金 贷: 事业预算收入——医疗预算收入 ——门急诊预算收入

表2

医保中心替医疗卫生机构向医药公司代结算药品款

单位: 万元

业务和事项内容举例	财务会计	预算会计
1. 2019年3月, 某医院从医药公司收到药品入库时	借: 库存物资——药品 800 贷: 应付账款——某公司 800	——
2. 2019年6月30日, 某医院确认全部医保收入时	借: 应收账款——应收医疗款——应收医保款 1 000 贷: 事业收入——医疗收入 1 000	——
3. 2019年8月15日, 医保中心代医院向医药公司支付药品款。医院收到医保中心扣除代付药品款的结算差额时	借: 应付账款——某公司 800 贷: 应收账款——应收医疗款——应收医保款 800 借: 银行存款 200 贷: 应收账款——应收医疗款——应收医保款 200	借: 事业支出——其他资金支出——药品款 800 贷: 事业预算收入——医疗预算收入 800 借: 资金结存 200 贷: 事业预算收入——医疗预算收入 200

表3

涉及调整事项的跨期差错更正

业务和事项内容举例	财务会计	预算会计
1. 某医院2018年盘点时发现某药品过了保质期, 经调查系人为管理因素造成, 由责任人赔偿损失	借: 其他应收款——XXX 贷: 待处理财产损益——待处理流动资产损益	2018年无预算会计处理
2. 由责任人交回赔偿款时, 误记入“其他收入”, 未冲销“其他应收款”	借: 银行存款 贷: 其他收入	2018年无预算会计处理
3. 2019年施行政府会计制度改革后进行差错更正	借: 以前年度盈余调整 贷: 其他应收款——XXX 借: 累计盈余——新旧转换盈余 贷: 以前年度盈余调整	借: 非财政拨款结余——年初余额调整 贷: 资金结存

种差异需要在医疗风险确认之后按照收入费用配比原则进行预算会计收入支出会计处理以对应时间性差异。

(五) 涉及调整事项的跨期差错更正

在某些情况下, 对于上期差错事项进行更正时, 无现金流的情况也要进行平行记账(见表3)。对于此类差错更正, 2019年无现金流情况也要进

行平行记账, 可以从两方面理解, 一是从净资产的角度, 2018年财务会计多列的其他收入引起事业基金增加, 在2018年年末预算会计衔接时由事业基金转至预算会计非财政拨款结余期初金额造成虚增, 而资金结存作为非财政拨款结余的对应科目也相应产生多计金额; 二是从货币资金的角度,

与2018年年末预算会计衔接时, 由货币资金加上纳入预算管理的其他应收款调整事项导致最终非财政拨款结余期初金额增加, 对应的资金结存科目也相应虚增。因此在2019年更正时即使无现金流也需要进行冲减。

(作者单位: 福建省立医院)

责任编辑 任宇欣