

公立医院对财政拨款收支的 会计核算处理探讨

——基于会计信息质量视角

郭太生 刘灿 曹雅苓

摘 要：本文基于2019年实施的新政府会计制度，以具体案例分析当前公立医院对于同级财政拨款收支和非同级财政拨款收支在会计核算处理方面的差异和存在的问题，从医疗业务经济运营成果、为信息使用者提供决策依据、不同医院经济运营成果可比性分析三个方面阐述会计核算处理差异和存在问题对会计信息质量产生的影响，在此基础上从完善会计核算处理、完善财务报表项目列示以及加强信息化建设三个方面提出相应对策建议。

关键词：公立医院；财政拨款收支；会计信息质量

中图分类号：F234 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2021) 16-0069-03

近年来，政府对各级公立医院的财政投入逐年增加，尤其是2019年年末暴发新冠肺炎疫情以后，公立医院成为抗击新冠肺炎疫情的主阵地，各级政府对公立医院的财政投入持续加大。在这一背景下，本文基于2019年实施的新政府会计制度，从政府在基本建设、设备购置、扶持重点学科发展、符合国家规定的离退休人员费用、补贴政策性亏损、承担公共卫生服务任务给予专项补助6个方面分别对财政拨款收支业务的会计核算处理进行梳理，分析其存在的问题，并提出相应对策与建议。

一、当前公立医院财政拨款收支业务会计处理存在的问题

自2019年1月1日起，我国公立医院按照财政部《关于印发医院执行〈政府会计制度——行政事业单位会计科目和报

表〉的补充规定和衔接规定的通知》（财会〔2018〕24号）要求执行新的行政事业单位会计科目和财务报表（以下统称新政府会计制度）。在新政府会计制度下，公立医院的财政拨款业务是按照同级财政拨款和非同级财政拨款来分类的，其会计科目和财务报表列示项目均有所不同，主要体现在以下方面：一是同级财政拨款计入“财政拨款收入”科目，并在期末转入“本期盈余”和“累计盈余”的“财政项目盈余”明细科目，非同级财政拨款则计入“非同级财政拨款收入”科目，期末先转入“本期盈余”的“医疗盈余”科目，年末再转入“累计盈余”的“医疗盈余”明细科目。二是在资产负债表和收入费用表中，同级财政拨款盈余单独列示，非同级财政拨款盈余则同医院的医疗业务盈余混在一起，未进行单项列示。

在政府对公立医院6个方面的财政投入中，除了基本建设和设备购置两项以外，其余四项投入在发生支出时计入相应成本费用类科目，收支相抵后盈余为零，故对当年盈余和累计盈余没有影响。而基本建设和设备购置这两项投入，在业务发生时其收入均计入当年的收入科目，其支出是计入“在建工程”或“固定资产”等资产类科目，通过以后若干期的分期计提折旧来影响盈余，因此对当年度的盈余产生较大影响。由于同级财政拨款盈余在财务报表中单独列示，而非同级财政拨款盈余未进行单独列示，包含在“医疗盈余”科目下，随着各级政府对公立医院的投入力度不断加大，将对会计信息质量产生越来越大的影响，甚至会误导信息使用者得出错误的结论，影响其作出正确的决策。以下用一个具体案例来进行阐述。

（一）同级财政拨款收入

同级财政拨款收入是指从同级政府部门取得的各类财政

作者简介：郭太生，复旦大学附属儿科医院总会计师，高级会计师；
刘 灿、曹雅苓，复旦大学附属儿科医院。

拨款,包括基本支出拨款和财政项目拨款。根据《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)规定,在会计核算处理中设置“财政拨款收入”科目核算,并下设“财政基本拨款收入”和“财政项目拨款收入”两个明细科目。

例1:甲医院为中央预算单位,20XX年11月30日,收到某基建项目经费4800万元,财务部门已取得“财政授权支付额度到账通知书”。根据有关凭证编制以下会计分录(单位:万元,下同):

借:零余额账户用款额度——项目经费——基本建设项目 4800
贷:财政拨款收入——财政项目拨款收入——基本建设项目 4800

12月18日,该项目负责人使用该经费支付11月进度款400万元:

借:在建工程——建筑安装工程投资——建筑工程 400
贷:零余额账户用款额度——项目经费——基本建设项目 400

月末对收入费用进行结转:

借:财政拨款收入——财政项目拨款收入——结转 4800
贷:本期盈余——财政项目盈余——基本建设项目 4800

年末,将“本年盈余”转入“累计盈余”:

借:本期盈余——财政项目盈余——基本建设项目 4800
贷:累计盈余——财政项目盈余——基本建设项目 4800

在基建项目达到预定可使用状态前,项目支出通过“在建工程”科目核算,不影响当期损益类科目;转入“固定资产”科目后,每期折旧通过费用核算,年末结转至“累计盈余——财政项目盈余”。

(二) 非同级财政拨款收入

非同级财政拨款收入是指从非同级政府财政部门取得的经费拨款,包括从同级政府其他部门取得的横向转拨财政拨款、从上级或下级政府财政部门取得的经费拨款等。根据财会[2018]34号文的规定,在具体核算时,事业单位对于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(预算)收入,应当通过“事业(预算)收入——非同级财政拨款”科目进行核算;对于其他非同级财政拨款(预算)收入,应当通过“非同级财政拨款(预算)收入”科目进行核算。

例2:乙医院为中央级预算单位,20XX年12月15日,收到所在地的市级拨款经费4800万元(用于基建项目)。根据有关凭证编制以下会计分录:

借:银行存款 4800
贷:非同级财政拨款收入 4800

表1 20XX年资产负债表(节选) 单位:万元

	甲医院	乙医院
累计盈余	136 819	136 819
其中:财政项目盈余	4 800	0
医疗盈余	172	4 972
科教盈余	5 444	5 444
新旧转换盈余	126 403	126 403

12月18日,该项目负责人使用项目经费支付11月进度款400万元:

借:应付账款——应付建设项目款——应付工程款 400
贷:银行存款 400

月末对收入费用进行结转:

借:非同级财政拨款收入——项目拨款收入——结转 4800
贷:本期盈余——医疗盈余 4800

年末,将“本年盈余”结转至“累计盈余”:

借:本期盈余——医疗盈余 4800
贷:累计盈余——医疗盈余 4800

在基建项目达到预定可使用状态前,项目支出通过“在建工程”科目核算,不影响当期损益类科目;转入固定资产后,每期折旧通过费用核算,年末结转至“累计盈余——医疗盈余”。

以上述甲、乙两家医院为例,假设除财政拨款外,其他业务情况均一致。表1列示的是甲、乙医院20XX年的资产负债表(部分)。

从表1的数据对比可以看出,两家规模和业务都一样的医院,仅仅因为预算层级的不同,其财务报表反映的医疗盈余出现较大差异,乙医院的医疗盈余比甲医院多了4800万元。

二、会计处理差异对会计信息质量产生的影响

通过上述案例可以发现,当公立医院发生同级财政拨款收支业务和非同级财政拨款收支业务时,同级财政拨款收支结余结转至“累计盈余”下“财政项目盈余”,而非同级财政拨款收支结余结转至“累计盈余”下“医疗盈余”。不同的会计处理导致在资产负债表、收入费用表等相关报表中,同级财政拨款收入结余在“财政项目盈余”列示,而非同级财政拨款收支结余在“医疗盈余”或“科教盈余”列示,会计信息质量产生较大差异,对会计信息使用者产生较大影响。

(一) 无法准确反映医疗业务经济运营成果

会计信息质量中可理解性要求会计主体提供的会计信息应当清晰明了,便于报告使用者理解和使用。当公立医院发生非同级财政拨款收支业务时,会计核算处理在期末转入“累计

盈余——医疗盈余”，所有报表中都通过净资产下的“医疗盈余”项目进行列示。

净资产下的医疗盈余项目不仅包含医院本期开展医疗活动产生的、除财政拨款和科教项目拨款以外的各项收支结余，以及历年滚存的累计结余，还包括医院本期接受非同级财政拨款产生的收支结余。该数值涵盖内容较多，且结构复杂，既不利于信息使用者分析明确非同级财政拨款的具体情况，更无法直观准确反映公立医院的医疗业务经济运行情况。

（二）误导信息使用者

有用的会计信息必须以可理解性为基础。如果所提供的信息不容易理解，那么就会误导信息使用者，使其不能做出正确的决策。

通过上述实例可以看出，对公立医院投入是同级财政拨款还是非同级财政拨款，对其资产负债表中净资产的医疗盈余项目的影响是不同的：获得非同级财政拨款越大，其对医疗盈余数据影响就越大。由于存在信息不对称、非专业、难以获得详细信息等原因，会计信息使用者仅仅依据财务报表进行分析时，会认为获得非同级财政拨款的医院经营情况更好，从而得出错误的结论。

（三）无法对医疗业务经济运营成果进行可比性分析

从表1中可以看出：由于获得非同级财政拨款的差异，造成甲、乙两家医院的医疗盈余数据仅在财务报表层面就已不具有可比性。实务中，财政拨款在不同级别、不同地区医院投入上的差异不仅巨大而且普遍存在。有学者研究发现：在横向投入上，政府对于发达地区的补偿力度高于一些经济欠发达地区；在纵向投入上，对于城市特别是大城市的医院投入远高于乡镇医院和社区医院；在各类型医院中，综合医院的政府投入高于专科医院。因此，会计信息使用者仅依靠财务报表，已无法对不同医院的经营成果进行对比分析。即使对同一家医院，由于各年度所获得财政拨款数据的差异，也无法依据会计信息进行对比。

三、对策建议

（一）在会计核算处理方面，增设有关明细科目

为进一步实现精细化核算，提升会计信息质量，笔者提出以下建议：公立医院应按项目维度或者资金来源大类区分同级财政拨款和非同级财政拨款经费项目，并通过下设明细科目进行核算；在结转时，在“本期盈余”和“累计盈余”下增设“非同级财政拨款盈余”二级科目，将“非同级财政拨款收入”科目余额结转至“本期盈余——非同级财政拨款盈余”和“累计盈余——非同级财政拨款盈余”，进而更清晰、直观反映非同级财政拨款的盈余情况。

（二）在财务报表项目列示方面，增设非同级财政拨款盈余项目

同级财政拨款项目收支业务在资产负债表中单独列示在“财政项目盈余”，且在财政拨款预算收入支出表中，同级财政拨款的历年结转（结余）、本年调入调出及收支情况都有详细的列示，而非同级财政拨款全部记入医疗业务盈余中。相比之下，同级财政拨款项目盈余展示更清晰，能够更直观反映出公立医院的同级财政拨款相关数据及其变动情况。基于此，笔者建议在相关财务报表中，对于具有普遍性或金额影响较大的非同级财政拨款项目，应参照同级财政拨款的处理，在“累计盈余”下增设子目“非同级财政拨款盈余”进行单独列示，在有需要的情形下，还可增加“非同级财政拨款收入费用表”；而对于其他具有特殊性或金额较小的项目，则可采用添加报表附注的形式进行单独披露。

（三）加强会计信息化建设

随着各级政府逐年加大对公立医院的投入，同级财政拨款和非同级财政拨款收支规模将会越来越大，其投入来源也日趋多样化，导致其数据之间和表间的勾稽关系也越来越复杂。为满足会计核算处理和财务报表列示的精细化要求，应借助信息化手段提高会计核算工作效率与质量。基于此，笔者建议，公立医院要不断加大业财融合力度，加强会计信息化建设，打破业务流程孤岛，实现物资、设备等资产管理系统与会计核算系统之间的互联互通。此外，在会计核算系统和业务系统中，要预先设置各类业务活动对应的明细科目及辅助项目，当前端业务部门发生相关业务时，财务部门可直接采用前端明细数据，自动生成会计凭证，通过信息化技术实现精细核算。

责任编辑 刘黎静

主要参考文献

- [1] 国家卫生健康委财务司. 医院执行政府会计制度操作指南[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2019.
- [2] 胡路佳, 朱俊利. 公立医院的政府投入现状与对策研究[J]. 中国医院, 2019, 23(8): 19-21.
- [3] 雷永恒, 梅路瑶, 文丹妮. 新冠肺炎疫情下的公立医院会计核算——以同济医院为例[J]. 财政监督, 2020, (16): 90-93.
- [4] 李岩, 郭锋, 翟铁民, 张毓辉, 万泉. 公立医院政府投入现状及对策分析[J]. 卫生经济研究, 2018, (6): 19-21+25.
- [5] 朱坤. 新医改10周年回眸与展望[J]. 中国财政, 2019, (22): 7-10.