

# 优化公立医院预算会计核算的建议

朱丹 苏宏通

## 一、当前公立医院预算会计核算存在的问题

### (一) 财务预算与部门收支预算混淆

为满足内部管理需求，公立医院往往更重视财务预算而非部门收支预算，长期执行的《医院财务制度》(财社[2010]306号)以及《医院会计制度》(财会[2010]27号)总说明中的会计核算基础、会计要素、净资产科目以及相关结余科目设置等也是与财务预算口径相匹配，按照权责发生制基础核算并填报部门收支预算(如预算收入中包含与医保结算的应收账款或不应纳入当期预算的预收资金，预算支出中包含计提的折旧与摊销费用)。政府会计准则制度实施以来，各行政事业单位的预算会计核算理应按收付实现制基础与部门收支预算匹配。然而不少公立医院的财务人员普遍存在继续沿用《医院财务制度》以及《医院会计制度》中预算收支、余的概念和口径，混同部门收支预算与财务预算等问题，造成与其他事业单位不同的部门收支预算口径。

### (二) 部门预算结余填报边界错位

《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》要求行政事业单位按部门收支预算资金性质划分预算结余并填列预算收支表，医院则结合实际情况执行《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》(财会[2018]24

号，以下简称《补充规定》)中要求新增的“财政项目拨款收支差额”“医疗收支差额”“科教收支差额”等报表项目填列预算收支表。从新增项目看，公立医院是按业务资金性质(即财政拨款、医疗业务、科教项目)核算的收支差额作为预算结余，并填列预算收支表。与其他事业单位的部门收支预算结余相比，若公立医院按业务收支差额反映的预算结余在填报口径上有较大差异。例如，其他事业单位的“财政拨款结转”“财政拨款结余”科目中包括基本结转结余和项目结转结余，而公立医院对应的“财政拨款收支差额”科目中却未包含同级财政资金的科教项目结转结余及基本结转；其他事业单位的“非财政拨款结转”科目中既包括非同级财政专项资金的各种项目结转也包括非财政性专项资金的各种项目结转，而公立医院的“科教项目收支差额”科目中仅含科教项目结转，部分包含了同级财政资金的科教项目结转结余，但并未包含医疗等项目结转；其他事业单位的“经营结余”科目出现借方余额填报时需单独列示，但公立医院的“医疗收支差额”科目不仅包括非财政拨款结余和经营结余，还包含了同级财政资金的基本拨款结转、非同级财政以及非财政性资金医疗项目的结转、经营结余，且“经营结余”科目出现借方余额时并未要求单独列示。

(三) “资金结存”科目账实难以核对

“资金结存”科目是政府会计制度新增的预算会计科目，公立医院的财务人员在实操中易将其与财务报表中的“货币资金”项目混淆。此外，公立医院执行的《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》中的衔接规定与《补充规定》的预算结余口径不同。公立医院在2019年1月1日进行政府会计制度新旧制度转换时执行的衔接规定与其他事业单位一致，按部门收支预算资金性质划分资金结存，即财政拨款结转结余对应同级财政资金；非财政拨款结转对应非财政专项资金，具体包括非同级财政专项资金和非财政性专项资金；非财政拨款结余对应非财政非专项资金和其他资金；专用结余对应专用基金。而在日常核算时公立医院执行《补充规定》，按业务资金性质划分资金结存，即分为财政项目拨款收支差额、医疗收支差额、科教收支差额，这种口径差异在源头上形成“资金结存”科目账实不符。因此，目前公立医院的会计核算和编报工作较为繁重，且按业务资金性质编制预算会计报表和按业务活动编制的现金流量表都难以解决“资金结存”科目账实不符、与“预算结余”科目账账不符、与财政部门预算口径不符等问题。

## 二、公立医院预算会计核算优化建议

(一) 建立正确的“双功能预算”与“双功能会计核算”匹配逻辑

从政府会计的视角分析,公立医院需要做好“双功能”预算(财务预决算和部门预决算)与政府会计“双功能”核算(财务会计和预算会计)之间正确的匹配逻辑。即公立医院按照权责发生制基础编制财务预算,其财务预算执行的结果是通过政府会计的财务会计功能采用权责发生制核算资产、负债、净资产、收入和费用五个要素的核算结果;而公立医院根据收支分类科目按照收付实现制基础编制部门预算,其部门收支预算的结果则是通过预算会计功能采用收付实现制核算预算收入、预算支出、预算结余三要素的结果。特别注意的是,公立医院的预算结余并非按照业务资金性质核算,而是按照部门收支预算资金性质核算,这样才有助于实现“资金结存”科目与“预算结余”科目账账相符、与财政部门预决算口径相符。

(二) 尽快修订公立医院财务制度,明确预算收、支、余的概念和口径为切实帮助公立医院落实全面预算管理工作,笔者建议尽快修订公立医院财务制度,帮助财务人员正确理解并规范两类预算的概念和口径,正确做好“双功能”会计核算,为信息使用者提供口径正确的报告和有用信息。同时,重新界定现行财务制度中收、支、余的概念和口径。特别是与部门收支预算相匹配的预算收、支、余核算,应根据预算法及其实施条例以及政府会计制度的预算会计功能应用的原理,正确理解并把握部门收支预算管理与预算收、支、余的关系、概念和口径,与政府会计制度相协调,根据同级财政资金、非财政专项资金、其他资金等资金性质进行预算收、支、余核算。如因公立医院实际需要,可根据勾稽关系形成按业务性质划分的财政项目拨款收支差额、科教项目收支差额和医疗项目收支差额。

(三) 构建勾稽关系对接部门收支预算结余与医院收支差额

为切实解决公立医院预算管理资金结存与预算结余难以匹配的问题,笔者拟提出两种可行的调整措施。

一是间接法,即从收支差额调整到预算结余。首先,调整预算收、支、余的日常核算口径。将公立医院沿用《医院财务制度》中的“收、支、余”概念和权责发生制口径调整为预算会计核算中的“预算收、支、余”概念和收付实现制口径,仅核算公立医院在预算年度内依法实际取得并纳入预算管理的现金流入、流出。其次,建立勾稽关系。公立医院在调整核算口径后得到收支差额的基础上,构建勾稽关系计算出部门收支预算结余。即按照“财政拨款结转结余=财政项目拨款收支差额+医疗收支差额中的财政基本拨款结转+科教收支差额中的同级财政资金科教项目结转结余;非财政拨款结转=科教收支差额-科教收支差额中的同级财政资金科教项目结转结余+医疗收支差额中的医疗等项目结转;非财政拨款结余=医疗收支差额-医疗收支差额中的财政基本拨款结转-医疗收支差额中的医疗等项目结转-医疗收支差额中的经营结余(贷方余额);经营结余=医疗收支差额中的经营结余(借方余额)”的步骤,将收支差额调整到预算结余。

二是直接法,即从预算结余调整到收支差额。若修订现行的公立医院财务制度,与政府会计制度中的预算收、支、余口径协调一致后,公立医院即可按照部门预决算资金性质核算财政拨款结转结余、非财政拨款结转、非财政拨款结余、专用结余、经营结余,填列预算收支表上报主管部门和财政部门。为满足公立医院内部管理需要,可以构建勾稽关系计算出收支差额。即“财政项目拨款收支差额=

财政拨款结转结余-财政拨款结转(基本结转)-财政拨款结转结余中的科教项目;科教收支差额=非财政拨款结转-非财政拨款结转(除科教项目以外的项目)+财政拨款结转结余中的科教项目;医疗收支差额=非财政拨款结余+财政拨款结转(基本结转)+非财政拨款结转(除科教项目以外的项目)+经营结余。”

(四) 定期做好“资金结存”科目账实核对并掌握核对方法

公立医院的财务人员应准确把握“资金结存”科目的内涵,并定期做好“资金结存”科目的账实核对,核对时要注意调整不纳入单位预算管理的资金,如应注意剔除货币资金形式的受托代理资产、应缴财政款和已收取将来需要退回的押金等其他应付款,特别是不要遗漏已支付但将来需要收回资金的其他应收款(如员工借款或垫款等)。

(作者单位:上海国家会计学院)

责任编辑 樊柯馨

## 主要参考文献

[1] 中华人民共和国财政部. 政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2017.

[2] 中华人民共和国财政部, 中华人民共和国卫生部. 医院财务制度 基层医疗卫生机构财务制度[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2011.

[3] 王晨明, 周欣. 政府会计准则制度重点难点精解[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2021.

[4] 中华人民共和国财政部《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》(合订本)[M]. 上海: 立信会计出版社, 2019.