

政府会计制度实施对公立医院财务管理影响分析

高 勇 任 婷

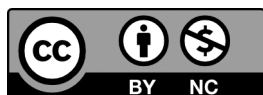
重庆医科大学附属儿童医院，重庆

摘 要 | 行政和事业单位从 2019 年 1 月 1 日开始执行《政府会计制度》，此次改革统一了行政事业单位根据各自行业特点制订的行业会计制度，提高了会计信息质量，有利于加强对行政和事业单位运营管理、资产控制和绩效评价。公立医院按国家统一要求同步实施政府会计制度，较 2012 年正式实施的《医院会计制度》有较大的调整和改变，部分公立医院在制度转换和执行中由于对制度改革的背景、意义理解不到位，对公立医院财务管理影响认识不足，导致政府会计执行效果不理想。本文从政府会计改革实施的背景、意义和对公立医院财务管理影响几个方面进行阐述，提高公立医院对政府会计制度改革的认识和理解，努力适应政府会计制度改革，提高公立医院财务管理水平和质量。

关键词 | 政府会计制度，公立医院，财务管理

Copyright © 2021 by author (s) and SciScan Publishing Limited

This article is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/). <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>



为适应政府权责发生制会计核算和综合财务报告制度改革需要，统一和规范行政事业单位会计核算，提高会计信息质量和可比性，从 2019 年 1 月 1 日开

通讯作者：高勇，重庆医科大学附属儿童医院，高级会计师，高级经济师，注册会计师。E-mail: cqgaoyong@163.com。

文章引用：高勇，任婷. 政府会计制度实施对公立医院财务管理影响分析 [J]. 财经聚焦, 2021, 3 (1) : 12-22. <https://doi.org/10.35534/fef.0301002>

始,公立医院和基层医疗机构正式执行《政府会计制度》。政府会计制度的实施,对公立医院和基层医疗机构的财务管理和经济运行产生深远的影响,改变了公立医院财务人员原有思维和核算模式,要求公立医院财务人员及时更新观念,理解会计制度变更的背景和意义,才能适应政府会计管理需要,做好政府会计制度实施。本文就政府会计改革实施背景、对公立医院财务管理影响及如何应对进行简要的阐述。

1 政府会计制度改革的背景

1.1 行政事业单位会计制度存在弊端

1.1.1 行业主管和所属单位会计信息缺乏可比性

行政机关和事业单位主要执行以收付实现制为基础的行政单位会计制度和事业会计制度。事业单位涉及行业众多,分别执行门类繁多的行业会计制度,主管部门与所属行业事业单位间会计信息缺乏一致性、协调性、系统性和全面性;成本效益缺乏可比性,无法进行统一的考评和激励;无法编制统一会计报告,不利政府统一管理和监督。

1.1.2 财务管理缺乏长远规划

行政单位和事业单位会计制度突出以收付实现制为核算基础的预算会计功能,侧重反映预算收支执行和完成情况,资产负债和成本费用等信息不能得到系统、全面的反映。

1.1.3 资产的管理和核算功能弱化

预算会计不对固定资产和无形资产进行折旧计提和摊销,缺乏对国有资产管理运营绩效评价功能,不利于国有资产保值增值。

1.1.4 无法形成统一和标准的会计报告信息

公立医院等事业单位已执行权责发生制基础的会计制度,在行业主管部门编制年度预算决算报告时,则需要按预算管理口径对财务报告进行调整,才能形成行业统一的决算报告,导致会计信息失真。

1.2 政府财税体制改革日趋完成

十八届三中全会提出：“深化财政体制改革，建立现代财政制度，改进预算管理制度、完善税收制度、建立事权和支出责任相适应的财税制度”。需要强化行政事业单位特别是政府部门运行绩效考核，建立权责一致的运行体系；建立规范透明、标准科学、约束有力的预算管理制度^[1]；实施全面预算绩效管理；深化税收制度改革，健全地方税体系；建立权责清晰、财力协调、区域均衡的中央和地方财政关系^[2]。

2015年1月1日执行《新预算法》，标志现代预算管理主体框架已经初步形成，财政体制改革在重点领域财政事权和支出责任划分改革积极推进。

1.3 以权责发生制为基础的政府会计制度体系逐步建立^[3]

2014年财政部发布《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》；2015年财政部发布《政府会计制度—基本准则》；2016年布存货、固定资产、投资、无形资产四项基本准则；2017年财政部颁布《政府会计制度—行政事业单位会计科目和报表》。政府会计基本准则和配套制度出台，是我国财税制度改革标志性举措，意味着我国行政事业单位正全面进入政府会计制度时代。

2 政府会计制度改革的目标、特点和适用范围

2.1 改革目标

构建科学、规范、统一的政府会计准则体系，以健全政府财务报告与决算报告功能、财务会计与预算会计功能^[4]。这有助于全面反映政府财务信息和预算执行信息，为政府信用评级、资产负债管理、改进政府绩效监督考核、防范财政风险等提供支持^[5]，以促进政府财务管理水平提高和经济可持续发展。

2.2 改革的亮点

2.2.1 重构行政事业单位会计核算模式。

结合国情和行政事业单位会计核算的实际情况，政府会计制度构建预算会

计和财务会计适度分离又相互衔接的会计核算模式^[6]，这是政府会计核算模式的重大创新，弥补单纯采取预算会计核算的不足。

2.2.2 提高部门及单位会计信息可比性

此次改革统一财政总预算会计制度、行政单位会计制度和事业单位会计制度，将行业差异较大的公立医院、基层医疗卫生机构、高校、中小学校、科学、彩票、测绘、地勘等12个行业事业会计制度进行统一。

2.2.3 强化财务会计核算功能

收付实现制核算基础不足以全面反映行政事业单位整体运行成本和财务状况的要求，政府仅核算和报告预算收支和执行，无法防范和控制财政风险。因此，政府会计制度执行收付实现制的预算会计；同时按权责发生制进行财务会计核算，反映行政事业单位资产状况、发挥财务管理职能，提供使用公共资源绩效评价所需资产负债和成本效益等信息，为政府决策提供全面的数据支撑。

2.2.4 实现政府运行绩效管理

政府会计制度的实施更好反映公共资源使用的运行效率和运行成本，推动政府部门主动完善绩效管理和评价机制，提高财政资金使用效率，提升行政效能，体现财政预算资金“用钱必问效，无效必问责”支出绩效评价原则。

2.3 政府会计制度应用范围

行政和事业单位统一执行政府会计制度，事业单位不再区分全额和差额事业单位，统一基本准则、具体准则、应用指南，统一要求编制财务报告，消除行业事业单位因执行不同会计制度造成的信息差异，提高会计信息横向、纵向可比性。

3 政府会计制度对公立医院财务管理影响和要求

公立医院已于2012年执行权责发生制核算基础的医院会计制度，在2017年10月财政部颁布的《政府会计制度—行政事业单位会计科目及报表》的基础上，2018年8月针对医疗卫生行业特点出台了医院和基层医疗机构执行政府会计制度的补充规定和新旧制度转换衔接办法。医疗卫生行业（包括公立医院和基层

医疗机构)已于2019年1月1日正式执行政府会计制度。

政府会计制度对公立医院财务管理有以下影响:

(1)增加预算会计核算要求。2012年起公立医院已经对收入、费用、资产、负债和净资产按照权责发生制为基础进行会计核算;对固定资产和无形资产进行折旧计提和摊销;对部分费用进行预提和待摊处理。经济业务发生后,按权责发生制要求进行财务会计核算,同时对符合预算会计处理条件的经济事项按收付实现制核算要求进行预算会计处理。年度结束编制财务报告同时编制决算报告。相对其他行政事业单位,公立医院转换难度相对要小。

(2)体现医药卫生改革的目标和要求。医药卫生体制改革要求公立医院加强预算绩效和运营管理,回归公益性,政府会计制度要求规范医疗业务活动收支行为;落实国有资产管理责任,全面、真实反映国有资产使用状况,防止国有资产流失;完善国有资产管理制度和夯实管理基础,提高资产运营效率和绩效;合理配置资源,实现资金、资产和资源的科学合理配置;防范和化解财务风险,促进医疗卫生行业持续健康发展,保证预算绩效目标实现。

(3)政府会计制度衔接规定体现医疗行业特点。根据医疗行业业务特点,出台公立医院和基层医疗机构补充规定和衔接办法,完善会计核算科目体系,新增医疗收入和业务活动费用等明细科目,体现公立医院医疗、教学、科研业务特点。

(4)完善财务报告体系,新增预算决算报告。增设“医疗活动收入费用明细表”,基层医疗机构增加“待结算医疗款明细表”和“医疗及公共卫生收入费用明细表”^[7],满足医疗卫生行业管理的需要。

(5)补充了特殊事项的处理。如医保结算差额、医事服务费、药事服务等医疗行业特殊业务的会计处理,统一医院、基层医疗卫生机构固定资产折旧年限等。

(6)会计报表附注披露信息量更加丰富。为了更加全面的了解公立医院财务状况及经营情况,对会计报表附注的填报信息更加细化,全面反映医院财务信息。通过《本期预算结余与本期盈余差异调节表》将财务会计与预算会计因核算基础不一致导致的本期预算结余与盈余的差异揭示出来。

(7) 资金核算更加清晰。公立医院特别是三级公立医院开展医、教、研活动,资金来源渠道比较复杂,新制度要求费用支出按财政、科教和自有资金等渠道进行分类核算,加强专用资金结转、结余管理,强化资金管控。

(8) 加强项目和专项资金管理。政府会计制度对专项资金使用和管理更加细化,医疗卫生行业科教项目及配套的资金较多,强化项目资金管理,提高资金使用效率,有利于开展项目绩效评价。对科教项目资金要求按项目进行明细核算,特别对项目资金收入、项目执行进度,项目结题后续使用,要求财务全程跟踪、管理。

(9) 强化指令性任务支出核算,突出公立医疗机构公益职能。政府会计制度要求对政府指令性任务进行专门核算,而公立医院承担的公卫救治、抢险救灾、扶贫、援外等公益性任务是其公益性的重要体现。

(10) 细化其他收支核算。将原在“其他收入”科目下明细核算的投资收益、捐赠收入、租金收入、利息收入纳入一级科目核算,加强其他收入管理和控制。

(11) 注重科技投入和成果转化。“研发支出”科目对公立医院科技投入和科技转化活动进行核算,评价公立医院科研投入情况及成果转化效果,推动医疗技术创新发展具有重大意义。

(12) 扩大了资产负债核算范围。医疗卫生行业公共基础设施、文物文化资产、政府储备物资、保障性住房四种情况涉及很少,但受托管理的抢险救灾物资、代管病人第三方资助费用应纳入受托代理资产管理。年末预计发生的医疗赔偿等应纳入预计负债进行核算。

4 应对策略与建议

政府会计制度对公立医院财务管理和经济运行有重大的影响,改革了原来会计核算模式。新制度从财务会计和预算执行两个角度综合反映公立医院的运行效率、资产状况和预算绩效,有助于公立医院运行绩效评价,也有利于政府和民众监督。公立医院要顺利实施政府会计,充分体现会计改革实效,财务部门应做好以下工作:

4.1 及时转变思路，尽快适应政府会计核算要求

公立医院财务会计已执行权责发生制基础，新制度要求符合预算会计处理的现金收支按收付实现制进行预算会计处理，医院财务人员要跳出原有思维定势，正确领会政府会计制度精神，理解“适度分离又相互衔接”处理方法，从更全面的视角进行理解和思考，正确的进行经济业务核算。

4.2 合理设置科目体系，满足医院财务管理需要

政府会计主体处理相同或类似的经济业务应采用相同会计政策，确保会计信息口径一致，提高行业间、部门间和单位间会计信息的可比性^[8]。但不同规模的公立医院应在保持统一会计科目和报表项目基础上，根据自身业务特点，设置明细科目和报表项目，满足行业和单位内部管理需要。

4.3 强化资产全生命周期管理理念^[9]

公立医疗机构资产规模增长较快，必须确保资产会计核算的真实性、准确性、完整性。更加强调财政等专项资金配置的资产在资金、实物、账务处理的一致性，突出资产全生命周期管理要求。在正式实施前做好资产全面清查，在新旧制度转换时对清查差异及时处理；正确进行资产重分类，调整固定资产折旧年限；加强债权债务等往来款项管理，对坏账准备的计提根据医疗行业特点进行重新规范；加强对外投资及收益的管理，防止国有资产流失。

4.4 规范捐赠行为，规避行风风险

2014年国家卫计委出台《公立医院接受捐赠管理办法》对公立医院捐赠进行规范，原制度将捐赠纳入其他收入核算，为加强管理，新制度对捐赠收入较多的公立医院可设立“捐赠收入”一级科目。同时制订制度和流程规范捐赠行为；按捐赠合同要求使用捐赠资产；加强捐赠资产会计控制。

4.5 加强合同控制，规范经济管理行为

经济合同是医院经济事项有序开展的重要保障，必须严格按照合同约定条

款收取、支付、预提、待摊相关款项。2012年医院会计制度执行权责发生制，但如房屋出租收入、利息费用等核算，一般在实际收取时进行会计处理，并未严格执行权责发生制，对部分非主营收入较多的医院，对盈余的影响较大。所以必须加强经济事项合同管理，建立合同台账，对合同起止生效时间、价款等信息详细管理，及时按权责发生制要求进行会计核算。

4.6 优化项目管理，提高科教项目管理水平

公立医院科教经费来源途径较为复杂，有同级财政项目拨款资金、非同级财政项目资金、横向合作科研课题经费和其他专项科教项目资金等等，长期以来科管部门和医院对科研课题管理一般是重立项、轻结题，而政府会计制度强化项目经费管理，要求按项目明细核算，加强项目结转结余资金管理。医院要加强科研项目管理，利用信息技术，对项目立项、审批、经费性质、使用进度、结题财务决算及项目结余资金使用进行全程管理，提高科研项目资金的使用效率。对课题经费收入核算，按重要性原则，按政府会计制度要求，选择合适的收入核算原则进行会计处理。

4.7 资产、财务、预算一体化管理，提高资产管理质量

公立医院资产规模大，专业设备多，需加强资产管理内部控制制度建设，明确管理职能部门和资产使用部门职责，将资产与绩效考核挂钩，做好日常管理和定期清查。建设资产管理与财务核算一体化系统，保持实物管理、预算控制、财务核算数据一致，不断提高医院资产实物管理和财务管理水平。

4.8 实施预算绩效评价，提高预算管理水平

注重预算项目绩效评价，提高预算项目组织和实施能力。推动全面预算管理，提高管理精细化水平，通过预算绩效指标设定、执行和考核，实现医院战略目标任务。正确理解预算管理工具与预算会计核算的差异和联系，正确判定纳入预算会计处理的现金收付。

4.9 完善财务信息化建设, 确保政府会计顺利实施

政府会计制度要求“双基础、双报告、双功能”^[10], 实现财务会计和预算会计平行记账, 原有的会计核算系统不能满足新制度的要求, 必须对会计信息系统进行改造, 才能满足在预算结余与会计盈余差异变动分析、资金往来信息披露、期末结转、财务报表和预算决算报表出具等新制度要求。因此, 必须改造财务信息系统, 与医院资产管理、后勤服务、临床业务系统联接, 减少财务人员手工记账工作量, 提高会计工作质量和效率。

执行政府会计制度, 是公立医院财务工作的一次变革。由于在原有制度的基础上变动较大, 增加的工作量多, 从制度发布到执行时间短, 需要对基本准则、会计制度及补充规定进行认真研读, 领会出台政府会计制度的精神实质和内涵。对制度执行过程中很多具体业务问题, 及时反馈讨论, 寻求既符合制度要求, 又与本单位业务适应的会计处理方法。加强会计人员培训交流, 熟悉掌握政府会计制度、准则、核算科目, 深入了解医院业务活动, 提高会计信息质量, 保证政府管理和医院决策科学性、合理性。

参考文献

- [1] 刘凌冰, 李菁菁, 韩向东. 标准科学必然导致预算管理实施有效吗? ——基于实地调查的经验证据[J]. 会计研究, 2018(4): 73-81.
- [2] 唐金倍, 苏志诚. 中央专项转移支付存在的主要问题及对策建议[J]. 财政科学, 2018(2): 117-122.
- [3] 刘丹. 新形势下政府会计准则体系建设及完善建议[J]. 西部财会, 2018(10): 31-33.
- [4] 刘昆. 充分发挥政府会计准则委员会作为合力推进政府会计改革[J]. 中国农业会计, 2016(2): 62-63.
- [5] 陈志斌. 政府综合财务报告制度改革新亮点[J]. 财务与会计, 2015(4): 59-61.
- [6] 桂俊煜. 《工业会计制度的改革与完善》——基于《政府会计制度》的

- 影响 [J]. 会计之友, 2018 (13): 15-18.
- [7] 谢谋胜, 鲁燕峰. 《政府会计制度》的解读与公立医院贯彻实施的思考 [J]. 审计与理财, 2018 (10): 28-30.
- [8] 李志英, 董烈之. 事业单位实施新《政府会计制度》的挑战 [J]. 中国农业会计, 2019 (5): 20-22.
- [9] 李少华, 李师慧. LCAM 模型下资产全生命周期成本的归集 [J]. 会计之友, 2012 (12): 90-93.
- [10] 郑大喜. 《医院会计制度》与《政府会计制度》会计标准的比较分析 [J]. 中国卫生经济, 2017 (1): 85-89.

Analysis on the impact of government accounting system implementation on financial management of public hospitals

Gao Yong Ren Ting

Children's Hospital Affiliated to Chongqing Medical University, Chongqing

Abstract: Administrative and public institutions from January 1, 2019 began to implement the "government accounting system", the reform unified administrative institutions according to the characteristics of their own industry to develop the industry accounting system, improve the quality of

accounting information, is conducive to strengthen the administration and public institutions operation management, asset control and performance evaluation. Public hospital synchronous implementation of government accounting system, according to the requirements of national unity is formally implemented in 2012 the hospital accounting system has larger adjustments and changes, part of the system of public hospitals in the transformation and implementation of reform of the system on the background, the significance in understanding does not reach the designated position, influence to public hospital financial management knowledge is insufficient, lead to government accounting implementation effect is not ideal. This article from the government accounting reform implementation background, significance and several aspects of public hospital financial management are elaborated, improve the public hospital to the government accounting system reform of the understanding and understanding, efforts to adapt to the government accounting system reform, improve the public hospital financial management level and quality.

Key words: Government accounting system; Public hospital; Financial management