

从新《医院会计制度》看我国政府会计改革

晋晓琴

(华北水利水电学院管理与经济学院 郑州 450011)

【摘要】 2011年财政部对《医院会计制度》进行了全面修订,修订后的《医院会计制度》对推进我国政府会计改革有一定的启示作用,但同时存在一定的局限性。

【关键词】 医院会计制度 政府会计改革 启示 局限性

1998年11月17日财政部颁布了《医院会计制度》(财会[1998]58号,以下简称“旧制度”);2011年1月28日财政部颁布了《医院会计制度》(财会[2011]27号,以下简称“新制度”),取代了旧制度,并于2011年7月1日起在公立医院改革国家联系试点城市实施,自2012年1月1日起在全国施行。与旧制度相比,新制度在许多方面实现了重大的突破。医院作为代表性的事业单位,新制度的出台必然能提供丰富的经验,对推进我国政府会计改革有一定的启示作用。

一、新医院会计制度对我国政府会计改革的启示

1. 明确以权责发生制为会计确认基础,标志着我国政府会计权责发生制改革正式启动。新制度第一部分“总说明”第三条规定:“医院会计采用权责发生制基础。”寥寥数语,却是我国政府会计权责发生制改革的破冰之举。众所周知,1997

年我国建立了财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计三位一体的政府会计模式,会计确认基础主要采用收付实现制。但随着我国在财政预算管理制度方面的不断改革,收付实现制基础的局限性日益凸显。2009年7月1日,海南省率先在海南省农业厅和海南医学院两家行政事业单位启动权责发生制改革试点;财政部从2010年开始在提交两会审议的政府财政预算报告中加入采用权责发生制编制的部分财务报告信息;2011年9月9日,财政部印发了《会计改革与发展“十二五”规划纲要》,提出要建立健全以权责发生制为基础的政府会计准则体系。权责发生制对政府会计要素的确认、计量、记录以及披露影响是彻底性的,影响将是广泛和深远的。

2. 变“支出”要素为“费用”要素,对医院成本进行较完整的核算。新制度借鉴了企业会计准则和国际公共部门会计准

(1)成本差异计算。对两种不同成本确定方法所确定的可用零件入库成本进行差异计算,如表3所示。

表3 不同方法下可用零件入库成本差异计算表

项目 1	按企业惯例确定的 入库成本(元) 2	按“可用零件市场价值百 分比法”确定的成本(元) 3	差异(元) 4=2-3	差异率(%) 5=4÷3×100%
配套叶轮	800	840.91	-40.909 1	-4.864 86
机械密封	120	182.20	-62.197	-34.137 2
泵壳	1 855	1 751.89	103.106 1	5.885 405
价格合计	2 755	2 775	0	0
备注		将表2第10栏采用四舍五入保留两位小数		

(2)评析。通过差异计算表发现,在粗放式的入库成本估价方法下,目前企业的可用零件入库成本扭曲现象比较严重,配套叶轮被低估了4.864 86%,机械密封的成本被低估了34.1 372%,泵壳成本被高估了5.885 405%。这一结果会进而影响消耗这3种零件的有关产成品成本(除非这3种零件被用于同一个组装后的二手整机中,但此现象很少发生),最终影响产成品销售定价和经营决策。

产生这一结果的根本原因是可用零件没有规范科学的入

库成本确定指导思想和方法,估计成本带有很大的盲目性和主观性。可见,相比之下,“市场价值百分比确定法”更科学和规范。

4. 建议。鉴于XP厂亟须提高可用零件入库成本管理水,同时又考虑企业仓储人员长期以来的习惯和其知识水平的实际情况,故建议XP厂先挑选几种拆解后可用零件少、且可用零件组合比较稳定的回收整机作为试点对象,在2012年上半年按新方法确定入库成本,并在试点过程中抓紧建立相应的配套管理制度。下半年视其试点情况,进行完善和正式执行。

【注】 本文系浙江省2010年新世纪A类课题“成本飙升形势下广西小微工业企业作业成本法核算体系设计研究”(项目编号:2012PYSK01)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 党晓峰,应巧.折旧费用现行会计处理方式弊端剖析与改进研究.商业会计,2011;10
2. 张国柱.基于ERP系统下的成本管理研究.中国管理信息化,2007;7
3. 张钊琳.日本成本企划对我国企业的借鉴.合作经济与科技,2010;15

则的做法,变“支出”为“费用”。“费用”要素的出现,体现了收入与费用配比的原则,是权责发生制的具体应用;新制度强化了对成本的核算,增设了成本类科目“医疗业务成本”,细化了成本费用的核算科目和明细账户,加强了医疗成本核算和管理,可为政府部门制定医疗改革政策、医疗收费价格以及实施医院绩效评价等提供依据。

3. 资产核算引入了备抵账户。①固定资产采用折旧制度。陈工孟(2005)在《我国预算会计改革可行性的问卷调查》中指出:编者者和使用者认为最严重的三个问题之一是“固定资产不提折旧”。此次新制度解决了这个问题,取消修购基金和固定基金,增加了反映固定资产损耗的“累计折旧”科目,这种做法的结果是一石三鸟:一是计提的折旧费用计入医院相关成本,使医院成本核算资料更加完整;二是可根据固定资产的新旧程度进行更新;三是使固定资产的账面价值与实际价值相符,避免了资产虚增,使得医院的资产信息更真实、可靠。②无形资产采用摊销制度。无形资产摊销设置备抵科目“累计摊销”核算,期末累计摊销和无形资产科目相抵后的净额就是医院无形资产的净值,挤干了资产中的“水分”。以上做法,政府会计改革可直接效仿。

4. 新增了与公共财政改革相关的会计核算内容。此次新制度吸收了公共财政体制改革的成果,将“零余额账户用款额度”、“财政应返还额度”、“应付社会保障费”、“应付福利费”、“应付职工薪酬”等账户纳入其中,为政府会计和公共财政体制改革的融合探索了一条新路子。

5. 医院财务报表引入注册会计师审计。新制度第一部分“总说明”第6条和《医院财务制度》第70条均规定:“医院对外提供的年度财务报告应按有关规定经过注册会计师审计。”中国注册会计师协会还专门制定了相应的《医院财务报表审计指引》。注册会计师审计是注册会计师作为独立的第三方,运用自身所具有的专业知识、专业技能以及专业工作经验,独立、客观、公正地对医院财务报表进行审计,并出具审计报告,其审计报告具有鉴证作用,能够得到政府及其各部门和社会各界的普遍认可。同样,整个政府会计应积累医院会计制度的经验,逐步引入注册会计师审计,使政府会计报告取信于社会公众,提高公共财政资金使用效率。

二、新医院会计制度的局限性

1. 医院是特殊的事业单位。一方面,公立医院有来自于国家的财政拨款,具有公益性和非营利性,追求社会效益,所以新制度对政府会计改革有着多方面的启示;另一方面,医院又是一个独立核算的经济组织,仅靠政府补助远不能满足医院庞大的支出需求,医院为了生存要有自己的创收途径,导致其又像企业一样追求经济效益。而我国许多事业单位、行政单位以及各级政府部门经费全部来自财政拨款,这决定了政府会计不能全盘照搬新制度的核算。

2. 在会计要素的定义方面没有取得进展。①仍然没有明确资产要素的定义。目前,我国政府会计资产因三套不同制度(或准则)而存在三种不同的定义。《财政总预算会计制度》第

20条规定:“资产是一级财政掌管或控制的能以货币计量的经济资源,包括财政性存款、有价证券、暂付及应收款项、预拨款项、财政周转金放款、借出财政周转金以及待处理周转金等。”《行政单位会计制度》第21条规定:“资产是行政单位占有或者使用的,能以货币计量的经济资源,包括流动资产和固定资产。”《事业单位会计准则》第21条规定:“资产是使用单位占有或者使用的能以货币计量的经济资源,包括各种财产、债券和其他权利。”

这三个资产定义虽然表述各异,但都和我国企业会计准则以及国际会计准则的资产定义有一定差距,没有做到与时俱进,及时修订。此次新制度没有明确资产要素的定义,意味着其仍沿用《事业单位会计准则》的概念,反映出我国政府会计对资产的核算与管理不够重视,这是新制度的一大缺憾。②没有明确费用要素的定义。新制度名义上变“支出”要素为“费用”要素,但新制度中仍保留了支出的定义,对费用的解释无处可觅。费用的概念不清晰,必然会对成本核算和贯彻权责发生制基础有所影响。③负债、净资产、收入要素的定义基本和旧制度没有区别,仍然停留在1997年的认识上。

3. 医院固定资产的核算方法对于某些政府固定资产不适用。医院固定资产范围明确,包括房屋及建筑物、专业设备、一般设备、其他固定资产四大类,其确认和计量基本借鉴了《企业会计准则第4号——固定资产》,是很成熟和完善的核算方法。

但政府固定资产范围广,有一部分固定资产(如基础设施、文化遗产、自然资源等)虽具有可定义性,但是要对其进行准确的计量几乎是不可能的。因为这些资产一般不是通过交换获得的,不存在历史成本。即使有些资产可通过交换取得,可用历史成本进行计量,但其历史成本随着时间的推移将不能反映其现时价值,或虽可通过复杂的计量手段采用公允价值对其进行计量,但不符合成本效益原则。可见,对以上政府固定资产的确认和计量,新制度不可能提供成功经验。

4. 医院负债的核算对特殊政府负债没有借鉴性。医院的负债基本和企业负债一样,主要包括短期借款、应付票据、应付账款、预收医疗款、应付职工薪酬、应付社会保障费、长期借款、长期应付款等,其确认和计量大多直接借鉴了企业的成熟做法。但政府负债范围广,除上述负债之外,还包括很多特殊负债(如货币发行、环境负债),在确认和计量时存在一定难度。

【注】本文系2011年河南省软科学研究计划项目“基于权责发生制的我国政府会计改革”(编号:112400430080)和2012年河南省财政厅会计科研课题“基于公共受托责任的我国政府财务报告改革研究”(编号:20121923)的阶段性成果。

主要参考文献

1. 陈工孟,邓德强,周齐武.我国预算会计改革可行性的问卷调查研究.会计研究,2005;5
2. 孔为民,马媛.新医院会计制度解读.财会月刊,2011;11
3. 赵珍.对新医院会计制度若干变化的几点探讨.现代经济信息,2011;16