

# 公立医院使用政府债券会计处理的探讨

梁秀林<sup>①</sup>, 周亚林<sup>①</sup>

**摘要** 公立医院使用专项债券计入财政拨款收入科目,会降低医院会计信息质量,让医院偿债能力分析失效,影响公立医院的绩效评价,还存在核算困难和违背会计主体假设等问题。文章建议公立医院使用专项债券仍计入医院负债,有利于提高医院会计信息的质量,增加医院会计报表的可比性,准确评价公立医院的绩效,提升医院防范财务风险意识和能力。

**关键词** 公立医院;政府债券;账务处理

**中图分类号** R1-9; F23 **文献标志码** B **文章编号** 1003-0743(2023)11-0082-03

**Discussion on Accounting Treatment of Government Bonds in Public Hospitals/Liang Xiulin, Zhou Yalin//Chinese Health Economics, 2023,42(11):82-84**

**Abstract** The use of special bond funds by public hospitals to conduct accounting in the subject of “fiscal appropriation income” will reduce the quality of hospital accounting information, invalidate the analysis of hospital debt repayment ability, and affect the performance evaluation of public hospitals. It is suggested that the special bonds should be included in the hospital liability accounting when the public hospitals use the special bonds, which is conducive to improving the quality of hospital accounting information, to increase the comparability of hospital accounting statements, accurately evaluate the performance of public hospitals, and improve the awareness and ability of financial risk prevention.

**Keywords** public hospital; government bond; accounting treatment

**First-author's address** The Central Hospital of Enshi Autonomous Prefecture, Enshi, Hubei, 445000, China

近年来,地方政府专项债券不断加大、加快发行力度<sup>[1]</sup>,公立医院专项债券作为地方政府专项债券的一种,具有安全性高、融资成本低、筹资金额大等优点<sup>[2]</sup>,不少公立医院相继使用政府专项债券资金进行资本性建设,缓解资金缺乏的困境。为加强各单位使用政府债券的会计核算规范,财政部出台《政府会计准则制度解释第3号》对政府债券的会计处理进行了明确规定。根据该规定,公立医院对取得的政府债券应在“财政拨款收入”科目核算,笔者认为该会计处理方式存在诸多问题,有待进一步探讨。

## 1 政府债券定义及财务会计处理

根据《地方政府债券发行管理办法》的规定,地方政府债券是指省、自治区、直辖市和经省级人民政府批准自办债券发行的计划单列市人民政府(以下称地方政府)发行的、约定一定期限内还本付息的政府债券。地方政府债券包括一般债券和专项债券。一般债券是为没有收益的公益性项目发行,主要以一般公共预算收入作为还本付息资金来源的政府债券;专项债券是为有一定收益的公益性项目发行,以公益性项目对应的政府性基金收入或专项收入作为还本付息资金来源的政府债券。公立医院专项债券是指地方政府为公立医院改扩建工程,医疗设备采购等有一定收益的公益性项目发行的,约定一定期限内以对应项目

产生的专项收入还本付息的政府专项债券<sup>[3]</sup>。

根据《政府会计准则制度解释第3号》要求,单位实际从同级财政取得政府债券资金的,应在“财政拨款收入”科目核算,单位需要向同级财政上缴专项债券对应项目专项收入的,取得专项收入时,应在“应缴财政款”科目核算,具体财务会计核算见表1。

**业务举例:**现假设某地有A、B两家三甲公立医院,便于数据直观可比,假设A医院与B医院唯一不同之处为A医院使用专项债券建设相关基建项目;而B医院使用银行借款建设相关基建项目,其他业务数据和资产、负债数据均相同。

A医院本年度发生以下经济业务及相应财务会计处理(其他业务及预算会计处理略)。

(1)使用专项债券资金0.5亿元建设PET-CT中心。

借:银行存款/零余额账户用款额度 0.5亿元

贷:财政拨款收入 0.5亿元

(2)使用专项债券置换银行长期借款2.0亿元。

借:长期借款 2.0亿元

应付利息(假设不考虑利息,故略)

贷:累计盈余 2.0亿元

(3)发生医疗业务收入18.0亿元(其中:因专项债券置换银行长期借款对应的项目收入无法单独核算,经会计估计该项目对应的业务收入约0.2亿元)。

借:银行存款/应收账款 18.0亿元

贷:事业收入——医疗收入 17.8亿元

应缴财政款 0.2亿元

(4)发生医疗业务支出18.2亿元。

<sup>①</sup>恩施土家族苗族自治州中心医院 湖北 恩施 445000

作者简介:梁秀林(1976—),男,大学学历,高级会计师,注册会计师,全国卫生健康经济管理领军人才;研究方向:财务管理、医院经济运营;E-mail:121446579@qq.com。

表1 单位使用政府债券资金的财务会计处理

业务情形	财务会计
单位从同级财政取得政府债券资金	借：银行存款/零余额账户用款额度 贷：财政拨款收入
同级财政以地方政府债券置换单位原有负债的	借：长期借款 应付利息 贷：累计盈余
单位取得专项债券对应项目专项收入时（需要向同级财政上缴）	借：银行存款 贷：应缴财政款
单位实际上缴专项债券对应项目专项收入时（需要向同级财政上缴）	借：应缴财政款 贷：银行存款

借：业务活动费用/单位管理费用 18.2亿元  
    贷：银行存款/应付账款等 18.2亿元  
B医院本年度发生以下经济业务及相应财务会计处理（其他业务及预算会计处理略）。

(1) 使用银行借款资金0.5亿元建设PET-CT中心。

借：银行存款 0.5亿元  
    贷：长期借款——本金 0.5亿元  
        长期借款——应计利息（假设不考虑利息，故略）

(2) 发生医疗业务收入18.0亿元。

借：银行存款/应收账款 18.0亿元  
    贷：事业收入——医疗收入 18.0亿元

(3) 发生医疗业务支出18.2亿元。

借：业务活动费用/单位管理费用 18.2亿元  
    贷：银行存款/应付账款等 18.2亿元

根据以上业务的会计处理，编制两家医院的简易资产负债情况和收入费用情况，具体见表2和表3。

## 2 公立医院使用政府债券会计处理存在的问题

2.1 使用专项债券资金项目收入确认存在困难，应缴财政款难以准确计量

前述A医院使用专项债券资金0.5亿元建设PET-CT中心，但PET-CT中心的建设更多是为满足人民群众的医疗需求，很可能其业务收入无法偿还专项债券。此外，除了使用专项债券外，还可能需要使用

表2 两家医院的简易资产负债情况

项目	A医院				B医院			
	期初	借方	贷方	期末	期初	借方	贷方	期末
流动资产	15.0	18.5	18.2	15.3	15.0	18.5	18.2	15.3
非流动资产	15.0	0	0	15.0	15.0	0	0	15.0
资产合计	30.0	0	0	30.3	30.0	0	0	30.3
流动负债	10.0	0	0	10.2	10.0	0	0	10.0
应缴财政款	0	0	0.2	0.2	0	0	0	0
非流动负债	5.0	2.0	0	3.0	5.0	0	0.5	5.5
负债合计	15.0	0	0	13.2	15.0	0	0	15.5
净资产	15.0	0	2.1	17.1	15.0	0	-0.2	14.8
累计盈余——财政项目盈余	0	0	2.5	2.5	0	0	0	0
累计盈余——医疗盈余	0	0	-0.4	-0.4	0	0	-0.2	-0.2

表3 两家医院的简易收入费用

项目	A医院				B医院			
	期初	借方	贷方	期末	期初	借方	贷方	期末
本期收入	0	0	18.3	18.3	0	0	18.0	18.0
财政拨款收入	0	0	0.5	0.5	0	0	0	0
事业收入	0	0	17.8	17.8	0	0	18.0	18.0
本期费用	0	18.2	0	18.2	0	18.2	0	18.2
业务活动费用/单位管理费用	0	18.2	0	18.2	0	18.2	0	18.2
本期盈余	0	0	0	0.1	0	0	0	-0.2
财政项目盈余	0	0	0	0.5	0	0	0	0
医疗盈余	0	0	0	-0.4	0	0	0	-0.2

其他资金来购买PET-CT中心使用的相应设备，其项目收入是否需要按照资金来源不同的比例进行分配，在确认项目收入时是否需要考虑扣除相对应的成本费用等问题都没有进一步说明，A医院很难准确核算PET-CT中心使用专项债券的项目收入；A医院本年度还使用专项债券置换银行长期借款2亿元，其项目对应的业务收入更加难以确定。可见，公立医院在使用专项债券的相关会计处理中，应缴财政款难以准确计量，导致医院在日常会计核算中的困难。

## 2.2 会计信息质量下降，医院偿债能力分析失真

公立医院实际从同级财政取得政府债券资金，贷记“财政拨款收入”科目，不在负债类科目核算，实际负债情况无法在资产负债表中得到真实体现。“资产负债率”作为重要的偿债能力指标将与真实情况出现偏差，数据未能完全体现公立医院运行的潜在风险。以前述两家公立医院为例，初始资产、负债、业务收支规模均相同，仅由于A医院使用了专项债券资金，A医院的资产负债率由50.00%下降到43.56%，B医院资产负债率由50.00%上升到51.16%。其实，两家医院的财务风险区别不大，但从传统的偿债能力指标分析就出现了严重的失真现象，对偿债能力分析常用的流动比率、速动比率、现金比率等指标都会受到严重影响，财务数据将难以真实体现医院偿债能力的高低。

## 2.3 会计信息可比性差，导致医院之间绩效评价失真

可比性是保证会计信息有用性的最基本特征<sup>[1]</sup>，公立医院的管理者、监管者、债务人等通过相关指标对不同医院进行比较评价，但是不同的会计处理方式将会影响评价结果。前述举例的两家公立医院，其实际业务收支相同，但仅由于A医院使用专项债券计入财政拨款收入科目，将对应项目取得的收入计入应缴财政拨款科目，从而导致A医院与B医院的收入核算出现明显差异，从而本期盈余也出现明显差异。从本期盈余看，A医院绩效优于B医院，但从医疗盈余看，A医院绩效又劣于B医院，实际情况则是两医院没有本质区别。三级公立医院绩效考核指标中的门诊收入占医疗收入比例、住院收入占医疗收入比例、医疗服务收入占医疗收入比例、万元收入能耗支出、收支结余、资产负债率等考核指标都将失真，从而影响对三级公立医院的绩效评价。

## 2.4 权责不对等，医院债务意识和风险防范意识下降

公立医院将取得的负有偿债义务的政府专项债券在“财政拨款收入”科目下进行核算，可能使医院对自己的债务产生错误认识：一是认为政府专项债券与其他财政补助资金性质相同，是政府下拨给公立医院的项目补助资金，无需自己偿还，或者认为到期医院无力偿还时，将由政府兜底代为偿还，医院将无视偿债能力，无限申报政府债券用于基本建设，将导致政

府债务风险上升；二是政府专项债券始终没有作为负债体现在资产负债表中，特别是对于到期一次性还款的政府债券，随着时间推移，或者相关岗位人员变化，公立医院可能忽视该项债务的存在，医院在政府债券到期前可能感受不到还款压力，疏于债务管理，从而产生到期无法偿还的财务风险。其实，有的地方公立医院使用一般债券也要与政府财政部门签订偿还协议，也需要到期偿还。

## 2.5 违背会计主体假设

会计主体假设是指企业是独立于其所有者及其他企业之外的个体，应明确会计核算的空间范围、经济权利和责任的归属主体。根据这一假设，公立医院的会计核算应该以公立医院为主体。相比较银行贷款，政府专项债券资金履行各层级的转贷、资金拨款程序，呈现借款主体和偿债主体的背离<sup>[2]</sup>。公立医院在申请政府专项债券时，对项目收益进行预测，确保有能力偿还债券本金和利息，提交对应项目的《项目收益与融资自求平衡财务评估报告》，在取得政府专项债券时会与同级财政部门签订还款协议，标明还款方式、期限、利率等要素，这表明偿债的主体是公立医院。根据《政府会计准则——基本准则》的规定，负债是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，预期会导致经济资源流出政府会计主体的现时义务。公立医院作为独立的会计主体，对取得的政府专项债券负有偿债义务，应该纳入负债进行会计核算。

## 3 建议

公立医院作为偿债主体取得的政府专项债券，按照实质重于形式的原则，将其作为负债核算，核算方式将更加简便，有利于提高医院会计信息质量，增加医院会计报表的可比性，准确评价公立医院的绩效，提高医院财务风险防范的意识和能力。建议参考《财政总预算会计制度》规定，增加政府会计制度负债类会计科目，设置“应付短期政府债券”和“应付长期政府债券”一级科目，专门核算医院取得的具有偿还义务的政府债券。在会计科目没有变更前，可参照《政府会计准则制度解释第3号》中有关使用政府债券置换原有负债的核算方式，在“长期借款”“应付利息”等科目核算政府债券相关业务。

### 参 考 文 献

- [1] 龙小燕. 地方政府专项债券研究文献综述[J]. 预算管理与会 计, 2020(2):23-26.
- [2] 田晨阳. 公立医院专项债券融资方式研究[J]. 卫生软科学, 2020, 34(8):51-55.
- [3] 张焰朝, 孙光国, 袁月. 会计信息可比性能抑制企业债务违约风险吗[J]. 中央财经大学学报, 2022(7):48-60.

[收稿日期：2023-07-25] (编辑：彭博)