

# 公立医院内部控制框架体系构建

余勇晖<sup>1</sup>(高级会计师), 余楚焯<sup>2</sup>

(1.海南医学院附属医院, 海口 570102; 2.云南财经大学国际工商学院, 昆明 650221)

**【摘要】** 公立医院的经营目标是提供公平、可及的基本医疗服务,因此公立医院内部控制体系的构建应更多地体现公益性。本文通过分析公立医院内部控制的内涵,结合公立医院的特点和实际来研究公立医院内部控制的目标和构成要素,力图构建公立医院内部控制的框架体系。

**【关键词】** 公立医院; 内部控制; 公益性

## 一、问题的提出

内部控制作为一种新型的管理模式,是在企业的管理实践中产生和发展的。目前有关公立医院内部控制的研究文献大多集中在医院部分业务或整体内部控制存在问题及对策方面,内部控制框架体系建设方面的研究较少,现有的体系建设研究的成果多是根据 COSO 报告框架和企业内部控制体系做一些简单的拓展,没有可以信赖的方法和原则作为依据。随着公立医院改革不断深入,

对公立医院的管理体制、运行机制、监管机制等方面的建设提出了更高的要求,内部控制作为经营管理的重要手段,其所发挥的作用显得愈发重要。

为适应改革和管理的需要,有必要建立起一套体现公立医院特点的内部控制的框架体系。新医改要求公立医院要遵循公益性质和社会效益原则,公立医院作为救死扶伤的非营利性医疗机构,提供公平、可及的医疗服务是其主要的经营目标,它和营利性企业有着本质的不同,与

日常经济业务事项策划设计多种实施方案,同时按照人本价值观指导下的盈利公式衡量、比较、指导和优化业务路径,以便于做出选择的过程。

1. 按价值创造目标决策。对于一项经济业务的多个实施方案,均应按照盈利公式反复进行测算。当创造的价值=人力资产创造的产出价值-物力资产的转移价值 $\geq$ 价值创造目标时,方案可行。

2. 按盈余价值目标决策。对于一项经济业务的多个实施方案,均应按照盈利公式反复进行测算,当创造价值的盈余价值=人力资产创造的产出价值-物力资产的转移价值-人力资产的消耗价值 $\geq$ 盈余价值目标时,方案可行。

上述价值创造目标或盈余价值目标,可以设定为企业预期目标,也可以设定为行业对等目标。

## (二)长期价值决策模型

长期价值决策也称作长期投资决策,是企业对于一项长期投资或新上的项目,遵循财务业务协同和投入产出均衡原则,对每一个长期投资项目策划设计多种实施方案,同时按照人本价值观指导下的盈利公式衡量、比较、指导和优化业务路径,以便于做出选择的过程。

1. 按创造总价值目标决策。对于一项长期投资的多个实施方案,均应按照盈利公式反复进行测算,当创造的总价值=人力资产创造的产出价值总流入-物力资产转移

的价值总流出 $\geq$ 创造总价值目标时,方案可行。

2. 按盈余总价值目标决策。对于一项长期投资的多个实施方案,均应按照盈利公式反复进行测算。当创造价值的盈余总价值=人力资产创造的产出价值总流入-物力资产转移价值流出-人力资产补偿价值流出 $\geq$ 盈余总价值目标时,方案可行。

同理,创造总价值目标或盈余总价值目标可以设定为企业预期目标,也可以设定为行业对等目标。

上述长短期价值决策模型与传统财务决策模型有一些不同点,主要是长短期价值决策模型体现了人本价值观,将企业的价值决策建立在优化生产经营行为路径来实现价值目标的基础上,表明经济价值的创造与实现则取决于人的智慧而不是物力资本。

## 四、结语

综上所述,面对知识经济时代的到来,是停步不前还是与时俱进地创新财务管理思维,是摆在每一位专业人士面前的现实选择。笔者坚信上述人本价值观是一种科学的价值观,其指导下的盈利公式和决策模型也更适合于现代企业的实际和知识时代的未来企业。

## 主要参考文献

谢宏宇.基于产权交易的人力资本会计计量研究[J].财会月刊,2011(21).

一般事业单位也有明显差异。但从现实看,恰恰在内部控制上,公立医院的公益性尚未得到充分体现,亟需在改革中调整和完善。

## 二、公立医院内部控制的内涵

1. 我国公立医院的界定和特点。按照《全国医院工作条例》的定义:医院是治病防病、保障人民健康的社会主义卫生事业单位,必须贯彻党和国家的卫生工作方针政策,遵守政府法令,为社会主义现代化建设服务。而《事业单位登记管理暂行条例》中对事业单位的定义是:国家为了社会公益目的,由国家机关举办或者其他组织利用国有资产举办的,从事教育、科技、卫生等活动的社会服务组织。可见,公立医院符合事业单位的定义,而且是从事公益服务的事业单位,是由政府投资举办的独立法人。在这种逻辑框架下,公立医院在引进民营资本进行股份制改造后,只要是国有控股,都应该属于公立医院的范畴。因此,公立医院应该以回归公益性为改革目标,以强化专业性改革激励机制,提升独立性完善治理机制。公益性、专业性、独立性是公立医院的三个主要特点。

2. 我国公立医院内部控制的内涵。公立医院内部控制是企业内部控制在卫生领域的延伸。2006年6月,卫生部颁布了《医疗机构财务会计内部控制规定(试行)》,对医疗机构与财务会计相关的内部控制做出了相应的规定,但这种只针对个别业务的内部控制,显然并不能满足医院整体对内部控制的要求。

2012年,财政部颁布了《行政事业单位内部控制规范(试行)》,对行政事业单位内部控制的定义、原则和方法做出了明确的规定。然而,由于公立医院的行业特点和运营上的特殊性,该规范并不能完全适应公立医院内部控制的需要。

对于公立医院内部控制,有学者从COSO五要素角度对公立医院内部控制的现状和有效性影响因素进行了分析,并提出应如何构建完整的内部控制框架;也有学者分析了医院内部控制存在的问题和成因,建议由医院内部行政控制和财务控制相结合来实施;更多的学者则是从医院内部管理的某一个方面对内部控制进行研究。总体而言,公立医院还没有建立起一套完整、有效的内部控制框架体系。

应该强调的是,理解公立医院内部控制的内涵,不能简单地照搬企业和事业单位的内部控制规范,应该考虑公立医院的特殊性质。公立医院是非营利性的公益机构,是解决基本医疗、缓解人民群众看病就医困难的主体,和以追求经济利益为主要目标的企业相比,其内部控制的目标是不完全一样的。因此,公立医院内部控制的内涵可以理解为:医院为了体现公益性质,实现控制目标而制定和实施的旨在加强经营管理,防范经营风险,履行社会责任的一系列方法和措施的总称。

## 三、公立医院内部控制目标的确定

内部控制是为控制目标服务的,控制目标是建立内部控制所要达到的预期目的与效果,没有明确的目标,内部控制就失去了明确的方向。因此,内部控制目标是构建公立医院内部控制框架体系的起点和关键。确定公立医院内部控制的目标,可以借鉴企业内部控制的设计思路,但要使公立医院的内部控制建立在合理、有效的原则之上,就必须根据其性质和特点对内部控制的目标进行修正。本文认为,我国公立医院内部控制的目标如下:

1. 医疗服务的质量安全和效率。医疗质量、医疗安全和医疗服务是医疗工作的核心和根本所在。为人民群众提供安全、有效、方便、价廉的医疗服务是医疗卫生工作的目标。医院应该通过内部控制来监督和改善其医疗服务的质量和安全,同时优化资源配置,提高医疗服务的效率与效果,更好地服务社会、服务患者。

2. 资产保值增效和有效利用。完善资产控制制度,科学设置资产风险控制点,建立健全资产管理制度、岗位责任制度和资产管理业务流程,明确取得、验收、使用、保管、处置等环节的控制要求,提高资产使用效益。重大投资应严格履行法律程序,进行必要的投资适量性论证、投资风险论证和投资收益论证。

3. 财务报告及相关信息真实完整。建立包括会计信息系统在内的医院经营管理信息平台,加强信息化系统控制和会计核算流程控制,通过成本、物资、资产、预算、人事、绩效等系统管理模块和财务的紧密集成来提高核算的精度,实现财务报告及相关信息的真实完整。

4. 医德医风的良好建立。在市场经济条件下,医院既担负着保障人民群众健康的任务,又要为自身生存和发展参与市场竞争。二者处理不当,就会导致医院和医务人员见利忘义、医德失衡现象的发生。因此,加强医德医风建设,筑牢以治病救人为己任的理念,规范医疗行为,增强抵御商业贿赂的能力,激发医护人员的主动性和积极性,是医院提高医疗服务和管理水平的思想基础。

## 四、公立医院内部控制的构成要素分析

公立医院作为公益性的非营利组织,内部控制要素的内涵有其特殊性。这些构成要素相互协同和联系,形成一个整合的体系并被“嵌入”(building in)医院的整体构架,融合到医院的管理当中,而不是简单地“附加”(adding on)于其上。

1. 内部环境。内部环境是医院建立与实施内部控制的基础,一般包括组织架构、人力资源政策、医院文化建设等。

(1)组织架构。当前医院管理体制大都沿袭计划经济模式,政府宏观监管与医院内部管理边界不清,医院缺乏自主权和独立性。医院内部治理外部化、外部治理内部化等体制性矛盾的主要根源是管办不分、政事不分。因此,

必须推行公立医院法人化,让公立医院与卫生行政部门脱离行政隶属关系,实现从“行政化”向“法人化”的转型。

(2)人力资源政策。当前医患关系紧张,很大程度上是因为医院没有很好地制定并落实好人力资源政策,“以人为本”的理念往往只关注患者,而忽略了医务人员的待遇和专业发展诉求。对医务人员而言,单纯强调道德约束和经济激励很难同时保证其公益性与积极性,他们更希望通过业务水平和医疗服务经验的提高,来赢得社会对其人力资本价值和专业价值的承认和尊重,而不是通过开大处方来获得应有的合法报酬。因此,只有在专业性的基础上保障医务人员的社会价值与市场价值,才能调动其积极性,使其成为公立医院改革的重要动力。

(3)医院文化建设。把社会责任作为医院文化建设的基本导向。首先,医院文化要体现社会责任,以良好的医德医风和精湛的技术为患者提供安全、有效、方便、价廉的医疗服务。其次,医院文化要有约束和规范作用,除了制度上的硬约束外,医院自身长期形成的价值观和道德观等软约束对医务人员思想和行为的规范具有不可替代的作用。第三,医院文化能够增强凝聚力,使全院职工产生观念上的认同感和实现医院目标的使命感。

2. 风险评估。风险评估是公立医院内部控制的重要环节。医院的风险来源于外部和内部,主要有经营风险、业务风险和财务风险。医院应该确定所有可能的风险点,收集和掌握相关的风险信息,建立行之有效的风险评估机制。风险评估可以采用四步法:

(1)目标设定。根据医院设定的内部控制的目标,利用现代信息化手段,全面、系统、持续地收集内外部相关信息,及时进行风险评估。

(2)风险识别。通过日常或定期的评估方法对经营风险、业务风险和财务风险进行识别,形成风险清单。

表 1 风险类别及可能的风险

风险类别	可能存在的风险
经营风险	自然灾害、经营不善、重大决策失误、政府政策调整、公共关系处理不当、合作单位不履行合同、后勤保障出现故障、骨干人才流失等
业务风险	重大医疗事故、医患矛盾激化、医疗诊断设备不能正常运行、业务量急剧下降等
财务风险	重大投资失误、到期不能偿还债务、财务人员营私舞弊、国有资产流失、现金流链条断裂等

(3)风险分析。在风险识别的基础上,采用风险直觉、行业标准或者数据分析模式来分析风险发生的可能性,确定重点关注和控制的的风险。

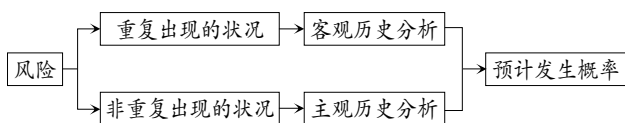


图 1 风险评估和分析

(4)风险应对。公立医院应当根据风险分析的结果,确定风险应对策略,将风险控制在可承受范围之内。①成立风险管理机构。风险管理职能机构、风险管理委员会、审计委员会作为风险管理的三道防线。②“三重一大”,即重大决策、重要干部任免、重要项目安排和大额度资金使用采用集体决策制度。③建立防范风险的预案和处理机制,最大限度降低风险。④建立医疗纠纷和赔偿的第三方调节机制,成立医疗纠纷调解委员会独立地调解医院与患者之间的纠纷,商业保险公司负责医疗赔偿,有效实现风险分担。⑤强化财务绩效分析,形成较为完整的财务风险考核指标体系,及时分析和防范财务风险。

3. 控制活动。控制活动是指根据风险评估的结果,结合行业具体业务和事项,所采取的确保医院内部控制目标得以实现的程序和方法,是公立医院内部控制的核心。医院业务复杂,涉及面宽,尤其是三甲医院和附属医院,除了提供医疗服务外,还有繁重的教学和科研任务,以及应对突发公共卫生事件,因此内部组织架构的设置较为齐全,业务流程比较繁杂。公立医院的控制活动可分为业务层面控制活动和经营管理层面控制活动两部分。

(1)业务层面控制活动。主要包括医疗、教学和科研等方面的控制活动。

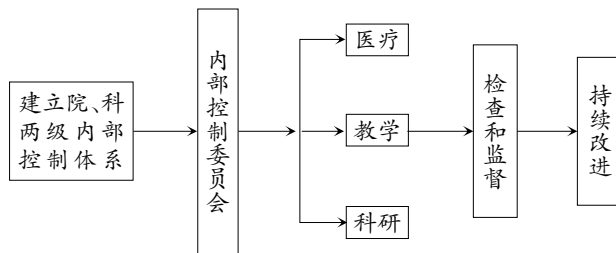


图 2 业务层面控制活动

(2)经营管理层面控制活动。包括预算管理控制、收入管理控制、支出管理控制、资产管理控制、项目及投资管理控制、绩效管理控制、合同管理控制等七个方面,具体如表 2 所示。

表 2 公立医院经营管理层面控制活动

主要业务活动控制	可能存在的风险	主要控制措施
预算控制	组织机构不完备,制度不健全,程序不规范,预算执行不到位。	成立预算管理机构,完善预算制度,规范编制、审批、执行、调整、决算、分析、考核等预算工作流程。
收入控制	收入未及时入账,账实不符,库存现金超过限额,欠款无法收回,虚假退费,私设“小金库”。	完善门诊和住院收入的入账、退费和结算的流程设计和监管,规范医疗服务收费,严格按照规定审核医保费用,专项资金专款专用,其他合法经营收入及时入账,清查“小金库”。

续表 2

主要业务活动控制	可能存在的风险	主要控制措施
支出控制	支出预算不符合制度规定,大额资金支付不经集体讨论,药品、材料成本过大,“三公经费”控制不严,虚编项目、虚开发票套取资金	按批复的额度和范围执行预算,大额资金支付集体决策,药品、卫生耗材从严监管,加强“三公经费”的控制,严格执行专款专用,加强财务支出审核力度
资产控制	违反现金和银行存款管理制度,未实行资产归口管理,存货和固定资产招标采购不按规定程序,日常管理混乱,资产处置随意性大,账实不符	严格按制度落实现金和银行存款的管理,明确资产归口管理机构,制定存货和固定资产采购计划,完善招标制度,加强日常管理各环节监控,规范资产处置程序,完善盘点制度和责任追究制度
项目及投资控制	立项无审批,招投标不规范,建设资金违规使用,工程款支付无计划,项目结算不及时,项目投资超概算,对外投资违反国家规定	重大项目和投资实行集体决策,建立有效的招投标控制机制,按规定编制概预算,完善项目资金管理制度,及时办理项目结算,对外投资按规定程序办理
绩效控制	绩效管理战略目标脱节,考核指标设计缺乏科学性,过分注重经济指标的激励,绩效考核信息化建设滞后	以战略计划统筹绩效管理,建立以医疗质量和服务质量为中心的綜合目标绩效考核机制,完善绩效考核信息化平台,持续改进绩效考核机制
合同管理	未实行合同归口管理,不经批准擅自签订合同,合同订立的范围和条件不明确,合同履行缺乏监督,合同纠纷无应对机制	对合同实施归口管理,建立部门间协调机制,明确合同审批权限和订立条件,完善合同履行监督机制,加强对合同纠纷的管理

4. 信息与沟通。公立医院及时、准确、完整收集整理医疗、教学、科研、行政等业务活动的内外部信息,并构建信息平台,使各种信息在医院的各个层级之间及时传递、有效沟通和正确使用,对公立医院内部管理有基础性作用。信息与沟通贯穿于内部控制体系的其他四个基本要素之中,是实施内部控制的必要条件。

(1)形成信息收集和加工的系统。公立医院收集信息的渠道来自于医院内部和外部。医院可以通过财务报告、病案资料、院报、会议、院务公开栏和声像资料等渠道获取内部信息,通过行业主管部门、行业协会组织、市场调查、专家外派交流、聘请专业人士讲座等方式获取外部信息。由于所收集的信息属于零散、非系统的,医院应当对各种内部信息和外部信息进行合理筛选、整理和加工,提高信息的有效性。

(2)保障信息传递通畅。为了保证内部控制的有效性,公立医院必须及时、顺畅地传递相关信息。医院的信息传递是多方位、多维度的。第一,将相关信息在医院内部领导层、职能科室、业务科室、职工之间进行内部传递,保持向下传递机制和向上传递机制的顺畅;同时,建立横向传递机制,使信息在各层级之间得以良好的传递和沟

通。第二,建立良好的外部沟通渠道,加强与主管部门、物价部门、政府其他相关部门、患者和监管部门等有关方面之间的沟通和反馈,形成有利于医院发展的外部环境。

(3)充分应用现代信息技术。建立符合现代医院发展的信息系统,形成控制平台、决策支持平台、业务协同平台和应用集成平台四大支撑平台,充分利用信息技术即时处理医院内部控制的相关信息,实现信息在系统内的快速转换、处理和共享。同时,由于信息系统本身又是内部控制的对象,医院应加强信息系统的开发与维护,数据输入与输出、文件储存与保管、网络安全等方面的控制,保证信息系统安全、稳定地运行。

(4)建立反舞弊工作机制。建立反舞弊预警机制,明确反舞弊工作的责任归属、关键环节和反舞弊的工作程序。反舞弊的关键环节包括:采取不法方式侵占、挪用医院资产如设备仪器、办公用品、卫生耗材、药品、货币资金等,会计报表的虚假记录和披露,管理人员滥用职权,临床医生收受商业贿赂,相关机构或人员串通舞弊。

5. 内部监督。内部监督是公立医院对内部控制建立与实施情况进行监督检查,评价内部控制的完整性、合理性和有效性,发现内部控制缺陷并及时加以改进,它是实施内部控制的重要保证。

(1)明确内部监督的机构及职责。可以成立专门的内部监督机构,也可以授权内部审计机构或其他机构承担内部控制监督检查的职能,制定内部监督制度,规范内部监督的程序和方法。由于内部控制是一个从上到下全员参与的过程,因此,医院内部任何一个机构甚至个人都应当在内部控制建立与实施中承担起相应的监督职责。

(2)规范内部控制的评价。医院应当对内部控制的建立和实施情况进行监督检查,评价内部控制的有效性。公立医院内部控制的评价要关注诊疗服务流程的设置、医疗服务收费的规范、人均医疗费用的增长、反商业贿赂机制以及医德医风等,及时发现内部控制缺陷,采取相应的办法深挖潜在的内部控制缺陷,不留盲区和死角。

(3)充分利用评价信息进行整改。内部控制有效性评价后,应及时将评价信息汇总到医院内部监督机构,经过整理再反馈到医院管理层进行分析,管理层根据分析结果确定改进和完善的内容,制定相应的整改计划并尽快实施,尽可能降低风险和损失。

主要参考文献

Treadway委员会发起组织委员会(COSO).方红星主译.内部控制——整合框架[M].大连:东北财经大学出版社,2008.  
余勇晖.集团医院财务管理信息化建设初探[J].财会月刊,2013(15).

【基金项目】海南省哲学社会科学规划课题(编号:HNSK(GJ)14-18);海南省卫生厅课题(编号:琼卫2013自筹-36)