

基于受托责任的我国公立医院 会计信息体系的改进

姜宏青 王馨 贾卓霞

摘要：现代医院管理制度改革使得公立医院资源来源渠道多元化，公立医院全面的受托责任报告要求：一方面准确定位政府和公立医院之间的职能和责任，另一方面要求公立医院的会计信息体系全面升级。本文全面分析公立医院委托代理关系，探讨公立医院与政府及其他利益相关者间基于委托代理关系下会计信息披露的供求差异，提出建立基于受托责任与资金使用流程相结合的公立医院纵横会计信息核算与分类报告体系，为准确评价公立医院受托责任履行与全面评价绩效提供信息支持，同时为建立科学的政府财政补助方案提供参考。

关键词：公立医院；受托责任；多元化

中图分类号：F230 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019) 11-0058-05

随着医疗体制改革的不断深入，我国政府出台了一系列政策旨在有效解决“看病贵、看病难”的顽疾：一是通过医疗服务供给侧改革拓宽医疗服务的提供主体和提供模式，建立政府与市场合作的多层次、多中心的医疗服务结构，优化医疗资源的配置。二是理清政府和公立医院的关系，重构政府对公立医院的支持政策体系，既保证公立医院的公益性目标的实现又能够提高公立医院的经营管理积极性。三是建立现代医院管理制度，坚持中国特色卫生与健康发展道路，不断提高医疗服务质量，实现医院治理体系和管理能力现代化。医疗体制改革政策的实施调整了公立医院的收入结构，

引入社会资本后公立医院资源来源结构发生了变化，不仅改变了公立医院的利益相关者，而且改变了医院的产权关系。因此，需要重新审视公立医院的利益格局和权责关系，以公立医院为核心主体，建立与“权责清晰”的产权管理制度相适应的信息体系，一方面有效反映公立医院不同的受托责任，另一方面，明确政府和公立医院的职责定位，为政府制定科学的资金补助方案和支持政策提供依据。

一、我国公立医院的委托代理关系分析

公立医院的资源来自于政府、患者、医疗保险机构、社会资本投入方（或者称为合作方）以及其他捐赠者或资源提供者，医院以特定的方式获得资源，通过使用资源向患者提供医疗服务，以履行其社会职能，实现其使命。

（一）“纳税人——政府——公立医院”的委托代理关系

按照国际惯例，医疗服务由于关系到全体国民的健康和生活质量属于公共产品的范畴，不应该完全由市场来提供，提供或者保证提供及时有效的医疗服务是政府的职能之一，公立医院是提供医疗服务的载体之一，政府和公立医院自然成为一个利益共同体。公众通过纳税为政府提供资源，政府向公立医院拨款，委托公立医院向公众提供医疗服务，医院接受资源并使用资源提供服务履行使命。正是由于政府和公立医院之间的利益共同体关系，因此现代社会赋予公立医院更多的职能，包括提供医疗服务、引领医学科技创新、教育和培养医学人才、倡导健康价值观或理念和其他专业性服务社会的行

基金项目：山东省社会科学规划项目“我国PPP项目成本衡量与控制标准研究”（17CKJJ28）；
国家社会科学基金后期资助项目“我国地方政府债务的会计研究”（18FGL013）

作者简介：姜宏青，中国海洋大学管理学院教授，硕士生导师；
王馨，中国海洋大学管理学院在读硕士研究生；
贾卓霞，青岛大学附属医院审计处处长，高级会计师。

为。这其中就包含诸多政府的职能需要通过公立医院提供的服务而得以实现。然而,公立医院也是一个市场主体,需要提高运营管理效率。如果医院需要的全部资源都由政府提供,会导致资源利用效率的下降;如果医院需要的资源全部通过提供服务的交易获得,会导致病人看病成本的增加、社会公平的缺失,甚至导致医院其他职能的缺失。因此,需要有效明确政府和公立医院的权责关系,提高医疗资源使用绩效。

(二)“患者——公立医院”的委托代理关系

医院提供的医疗服务属于准公共产品,可以按照“谁受益谁付款”的原则收费,一方面补偿医院运营的成本,另一方面保障医疗资源不被滥用。患者为所获得的医疗服务支付费用,要求医院提供符合其目标的医疗服务,医院用收到的服务费为患者提供满足其需要的服务。这个委托代理关系简单明了,患者需要知道其看病的成本以及缴纳的服务费如何使用,那么医院就需要向患者报告所收取费用的使用情况。

(三)“合作者——公立医院”的委托代理关系

我国一些公立医院在积极探索引进社会资本,依托公立医院在医疗技术、人才、设备和专业服务方面的优势结合社会资本为公众提供质量更优、数量更多的医疗服务。社会投资者将资本投入公立医院要获得一定的投资回报,但公立医院是非营利机构,这便造成了合作者与公立医院委托代理目标的差异。在该委托代理关系中,首先应明确和协调双方合作的领域和目标,其次公立医院需要针对合作者提供资源的运营和管理绩效信息,报告受托责任。

(四)“医疗保险机构——公立医院”的委托代理关系

医疗保险制度的设立旨在建立医疗服务的第三方付款和监督机制,医疗保险机构为其客户支付医疗费用,需要评价和监督医院提供服务的公平性与效率性。在该委托代理关系中,医疗保险机构必须要对公立医院的业务流程和医疗方案进行了解,并对需要支付的医疗费用的合理性进行评价,同时及时支付患者的医疗保险部分的费用,公立医院则需要为医疗保险机构提供相应的信息。

(五)“其他利益相关者——公立医院”的委托代理关系

公立医院属于专业性的社会公益性组织,一方面可以和公益基金会合作接受基金会的服务客户和资源并为其提供医疗服务,另一方面接受社会捐助用于医院建设。因此,公立医院和慈善组织或社会捐款人之间存在委托代理关系。资源提供者需要认同医院目标,了解其提供的慈善资金如何使用及其使用效果,需要公立医院提供慈善资金的使用信息,来报告医院的受托责任。

由公立医院委托代理关系的梳理可以看出,现代公立医院的委托代理关系是多元化的体系,资产资源来源渠道是多

元的,不同的委托人对公立医院的管理目标要求不同,进而赋予公立医院不同的受托责任。在公立医院改革转型的今天,在面向信息化的明天,重新梳理公立医院的委托代理关系旨在明确不同利益相关者的职能和权责,以此为基础重新建立能够有效反映公立医院受托责任的信息系统,为建立科学有效的现代医院管理制度提供依据,进而实现政府会计改革的目标。

二、公立医院会计目标的实现差距

《政府会计制度》和新《医院会计制度》都明确规范了会计目标在于提供的会计信息满足会计信息使用者评价受托责任和做出经济决策的需要。然而,分析现行的会计核算和报告的会计信息,在满足评价受托责任方面仍然存在差距:

(一)会计信息分类与满足评价受托责任的差距

现行的会计制度规范的会计信息分类是以会计要素为基础进一步细化形成的信息分类体系,资产负债表要素按照资产和负债的流动性形成结构性信息,反映静态的结果,并不反映资产和负债要素所体现的权责关系;收入费用表要素分别按照收入的来源渠道和组织运行或经济用途的耗费结构反映信息,并不反映不同来源的收入在医院内部运营所对应发生的耗费;各公立医院大多实行了以科室为主要成本计算对象的成本会计管理系统,所形成的成本信息并没有与各利益相关者提供的资源耗费相关联。因此,现行的会计信息分类体系是以医院为主体、满足其经营管理所需要的信息,不能完整体现公立医院对不同利益相关者提供的资源如何履行受托责任的信息。

(二)通用性的财务报告和多元化的信息需求之间的矛盾

现行的财务报告体系是一个通用性的信息报告模式,按照财务会计理论框架设计并实行的全面反映公立医院财务状况、运行情况和现金流量的信息。然而,公立医院与企业不同,一方面公立医院是公益性组织,企业是营利性组织,两者的社会功能和运营目标存在根本性的差异;另一方面,企业以获取利润为核心绩效,其利益相关者的目标也是以营利或者获得经济回报为目标而进行资源整合,资源的保值增值成为各方利益相关者评价受托责任的核心点。而公立医院一方面自身目标多元,另一方面各利益相关者的目标也存在差异,通用性的财务报告不能满足个性化的信息需求。以政府为例,政府给公立医院提供资源目的在于履行政府的职能,比如人才培养、科技进步等,然而现行的财务报告并不能有效反映政府职能通过资源的配置得到有效履行的信息。无论是过去的“预算差额补助”还是现在逐步改革的“专项补助”模式,都不能有效建立政府和公立医院在资源配置和

责任权益的对等关系，因而现实中出现公立医院运行成本不断增加、“政府越补公立医院越亏”的现象。

(三) 强化政府预算管理的信息报告导致公立医院运营管理目标的偏离

我国公立医院属于事业单位，因为其属于财政预算资金支持的机构，所以一直纳入政府会计核算体系的范畴，随着财政预算管理体制改革的不断深入，公立医院的全面预算管理也在逐步开展。公立医院的预算管理是纳入国家财政预算管理的范畴，按照财政预算管理的规则编制预算和考核预算。其问题在于：第一，按照政府预算编制和提供预算信息强化了政府预算的合规性，可能弱化公立医院运营管理的需要，公立医院更多遵从政府预算而忽视基于公立医院管理目标的预算管理；第二，按照政府预算绩效评价要求评价医院绩效，可能会忽略对其他资源提供者绩效的评价需要；第三，预算的本质是契约，强化政府预算管理的信息需要可能忽略公立医院其他利益主体的契约权益，影响公立医院其他财务关系的管理，进而影响公立医院的社会信用力。

(四) 政府和公立医院由于权责不清晰导致政府补助缺乏依据

无论是差额补助、专项补助还是取消药品加成的政府补助都是基于保障公立医院基本运转投入的财政资源。政府补助的名目不同、金额不等，在权责不清晰的情况下，一方面财政资源投入难以实现政府目标；另一方面，政府资源成为公立医院争相分享的蛋糕，容易导致公立医院为争取补助而巧立名目；同时，公立医院容易因为有政府兜底而忽视绩效管理，产生更多的浪费。

因此，基于公立医院的委托代理关系和会计目标实现的考量，应该对公立医院的受托责任予以准确界定，将不同利益相关者的委托责任和公立医院的受托责任与公立医院的业务类型充分对接，将资源配置与责任履行有效契合。

三、准确定位公立医院与资源提供者的职责

我国公立医院由政府提供资源而设立，从资源归属关系来说，政府的职能通过医院去履行，医院的资源由政府兜底。

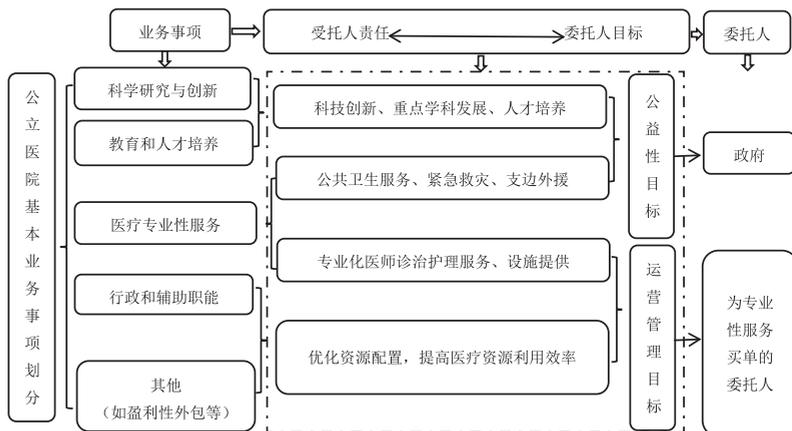


图1 公立医院基本业务事项与受托责任对接框架

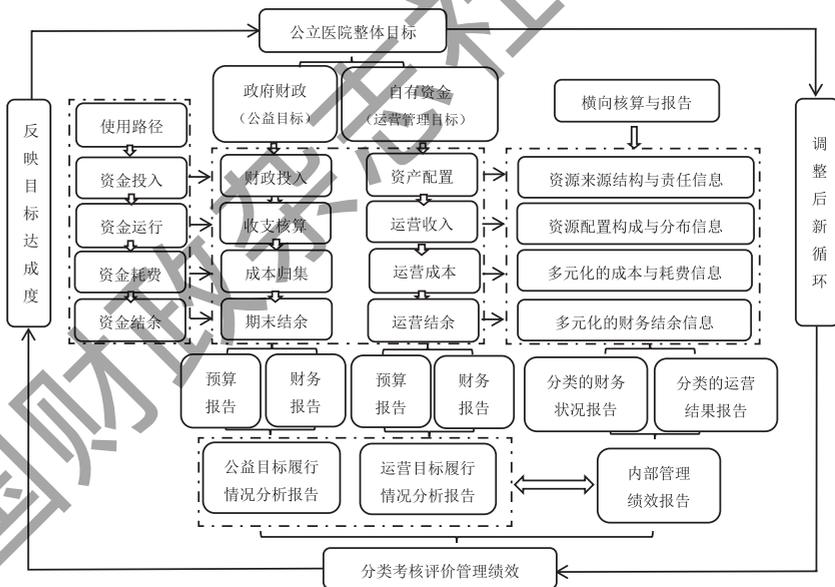


图2 公立医院纵横会计信息核算与分类报告体系

随着医改方案的不断调整，政府和公立医院之间的关系逐步明晰，公立医院作为一个市场主体要建立现代化管理制度体系，就需要明确公立医院和政府之间的权责关系或者委托代理关系，进而准确评价公立医院全面的受托责任。从公立医院的委托代理关系来看，虽然委托人多元化，但是归结到资源委托的目标来看，不外乎两大类：一类是完成公立医院的社会公益性目标，另一类是完成公立医院提供专业性服务运营和管理的目标。由此也可将委托人分为两大类：一类是政府，政府为了履行其职能提供资源给公立医院，委托其实现社会公益性目标；另一类是为公立医院提供专业性服务买单的委托人，这类委托人委托公立医院提供医疗服务，同时为享受该项服务支付相应的费用，患者、医疗保险机构等都属于这一类委托人。因此，需要对公立医院的基本业务事项按

照社会公益责任和专业性服务责任重新分类(见图1),然后和政府职能进行对接,明确政府职能所涉猎的业务事项,进而确定政府财政资金应该支持的领域,通过计量相应领域的成本就能计量出政府应该拨付公立医院的资金数额。除了政府职能所涉猎的资金投入,公立医院提供专业性服务的资金来源主要来自患者、社会保险机构和公益组织对贫困对象的资金支持。全面核算和报告医院专业性服务资金的来龙去脉,一方面评价公立医院的运营管理绩效,另一方面为不同利益相关者评价医院的受托责任提供信息。

从图1中可以看出,公立医院的“公立性”意味着其应该承担着医疗科技创新、医疗人才培养以及卫生健康方面的应急服务和公平性服务等社会职能。这些职能的履行与公立医院提供医疗服务的过程相嵌相融,与人才、设备和服务客户之间的关系密切,应该在医疗服务的过程中相应提供,但其又属于政府提供公益性服务的组成部分,不能把公立医院履行的这些职能所耗费的资源用收费的形式从接受医疗服务的客户身上获得补偿,而应该是政府提供资金委托公立医院履行这些公益性使命。因此应当明确政府的职能以及应该由政府提供的资源所覆盖的领域。

公立医院同时是一个市场主体,应基于市场需求通过合理定价提供医疗服务获得收入,以收入补偿医院运营管理的耗费,保持可持续运营。因此,公立医院应该基于自身的管理目标制定发展战略,基于战略制定每一年度的经营管理预算,合理筹措和配置资源,建立符合自身发展的财务管理体系,既保证各项专业性服务有效开展,又能够在医疗服务市场中创新发展。公立医院这部分职能的履行应该具有自主性,不应该完全纳入政府预算的范畴。

四、会计信息核算与报告体系的改进

划分公立医院的受托责任,意味着重新划分公立医院的资源来源结构和资源使用途径,依据不同的受托责任建立可以用来评价受托责任的会计信息体系。这个体系基于公立医院的多元化的社会职能定位、多元化的运营管理目标来设计,形成纵横有序排列、可循环的会计信息核算和报告体系(见图2)。根据这一个闭环的管理流程综合评价公立医院不同受托责任的履行效果,不仅能够清晰地向利益相关者反映公立医院对资产资源的经营管理信息,减少信息不对称引发的各种管理问题和社会问题,而且可以将评价结果反馈到下一轮的循环过程,将下一轮受托责任目标的制定与绩效考核结果相结合制定更合理的目标,并开始新一轮的核算管理循环。

(一) 建立会计信息重分类体系

面对计算机互联网技术在会计领域应用的不断深入,在

会计信息的生成与报告研究中,应该不断拓展会计理论的边界,运用立体化的思维呈现会计信息路径,设计更加多元的会计信息体系,以满足不同会计信息使用者的需要。因此,建立基于报告受托责任的公立医院会计信息体系,需要在传统的会计信息分类模式下拓展分类空间,建立按照受托责任、会计要素、业务流程、内部责任主体、项目等分类的多元化的信息分类体系,每一个分类可以独立存在,不同分类间也可以相互组合或兼容,以形成特定目的的信息单元。这些不同分类的信息单元既可以形成有效控制运营过程的信息,又可以形成不同利益相关者期末评价受托责任的结果性信息。

(二) 按照委托责任建立纵向的会计信息体系

按照受托责任对会计信息进行重新分类,一大类反映政府职能的政府资源来龙去脉的信息,一大类反映公立医院通过市场运营提供专业性服务获得的资源的来龙去脉信息,分别建立会计核算系统,将两大系统与资金运动过程相结合,形成可以分别评价受托责任的预算报告和财务报告信息。纵向会计信息系统旨在将政府职能和反映政府职能的资源运动信息单独形成与列报,一方面反映政府与公立医院的委托代理关系,将政府资源的投入与其相应的职能进行对接,与公立医院完成政府职能所发生的耗费进行对接,准确计算政府的资源配置金额和配置时间,为政府对公立医院的补助预算提供客观依据,进而评价政府目标的实现;另一方面,将公立医院市场化的运营管理活动独立反映,按照公立医院的目標编制预算和配置资源,以反映和评价公立医院财务管理能力,为政府以外的其他委托人评价其管理绩效提供信息。纵向会计信息体系的建立旨在分清政府和公立医院的职责和相应的资源运营管理责任,避免因为职责不清晰带来的诸多问题。

(三) 基于运营流程建立横向的模块信息体系

公立医院的运营管理既有纵向的资金流动过程,又有不同部门(责任主体)、不同事项(专用基金)或者不同的业务单元等的密切合作,对不同事项和不同流程进行交叉,形成公立医院日常管理的业务活动,与两大纵向的会计信息系统和业务活动管理进行衔接,分别形成不同阶段的信息模块,包括资源来源结构与责任信息、资源配置构成与分布信息、多元化的成本与耗费信息、多元化的财务结余信息。这些信息基于不同的受托责任分别反映,可以具体形成政府拨款和其他委托人提供的资金在不同阶段的占用、成本(耗费)与结余,在不同项目中的占用、成本与结余。同时,又涵盖了公立医院内部管理的所有部门、环节和事项,不仅利于考核不同委托资源的运营管理绩效,也利于公立医院从整体上评价各环节、各项目资金分布的合理性与有效性,不断分析差距,校准目标,进而提高整体管理绩效。

(四) 多重分类的会计报告体系

纵横分类的公立医院会计信息核算体系最终形成多元化的财务报告体系,包括:(1)纵向评价不同受托责任的预算报告和财务报告。政府预算报告和政府财务报告的信息专门列报,纳入政府财政资金管理信息体系,全面反映政府委托公立医院的责任履行情况,同时在政府的财务报告中,可以将财政资金的最终使用环节的信息纳入政府综合财务报告,实现评价政府财政资金全流程绩效所需要的信息。公立医院通过收费和其他方式筹措的资金的运营管理的信息单独列报,一方面全面反映公立医院的运营管理能力 and 绩效,评价其管理目标的实现情况;另一方面向利益相关者报告其运营管理的信 息,报告受托责任的履行情况,利于和谐财务关系,建立社会公信力。(2)横向反映内部不同层次管理绩效的财务报告。不同模块的会计信息,旨在全面反映公立医院资源来源结构与变动情况、资源分布结构及变动情况、不同事项的投入(成本)与产出信息、不同流程的资源占用与耗费等信息,提供这些信息的主体更加细化和多元化,可以是项

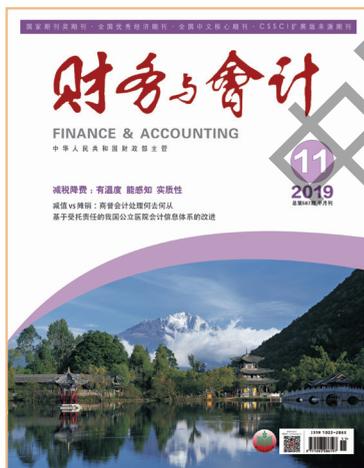
环节也可以是个责任中心,可以基于不同的信息使用目标在会计信息多重分类的体系中进行多元组合。(3)综合反映公立医院运营和管理绩效的分析报告。综合分析报告是综合按照会计制度编制的预算报告和财务报告的信息、分模块的财务信息以及其他运营管理的信 息,针对不同利益相关者的委托责任,基于公立医院的管 理目标而编写的分析报告,全面分析公立医院的运营管 理绩效,以向委托人全面报告受托责任的履行情况。■

责任编辑 李斐然

主要参考文献

- [1] 姜宏青,宋晓晴.以责任为核心的政府资产分类与会计政策变革展望[J].中国行政管理,2018,(8).
- [2] 路军伟,李建发.政府会计改革的公共受托责任视角解析[J].会计研究,2006,(12).

封面图片·封面读说



封面图片:丽江玉龙雪山
(供稿:全景网)

第十一封信:来自积雪 ——致雪山

王枰■

我不离开。

每一朵花都知道应在何时开、何时落,每一只鸟都知道应在何时来、何时去,云有聚散,明月有圆缺,而我,只是抱紧寒冷,不离去。

本性是水,上可以为云雨,下可以为江湖,掠过青冥之高天,和荡漾绿水之波澜,乃至花含之露,草噙之霜,都是自由身;而我,亿万年只此纯白一色,不变化,不飞翔。

甚至也不言语,不歌唱。

绵绵千里如一,随形就势,铺展无限,你到哪里,我就到哪里。你如龙,我就化为飞龙带起的波涛,你高入云,我就和云辉映如友。

不拒绝日光的闪耀,也坦然乐受月亮的温柔,偶尔成为水汽和坚冰,也并不因此皱眉或者一笑。总之,不记得过往,也不遥想未来。

所以,也并不记得,如此相随是已经千年,还是万年,还是亿年?

每当劲风起,霰雪舞,山间坡上,我为你弥漫天地,呼啸自如。就这样继续已经很好,可是如有改变,也就改变好了。

假如一日你不高耸,而是温顺低附,你不寒冷,而是温暖和煦——我便不是我,而是山涧里的流水,是泥土中的湿气,我有歌唱,有欢悦,并且向着海的方向,一去不回,甚至都没有一首别离的诗。

若真那样,在我身为积雪的最后一刻,我愿仍是不微笑,不皱眉,最后一刻寒冷相依,也仍是无思虑,无言语。