

# 基于整合观的公立医院内部控制评价体系优化研究\*

杨雪颖<sup>①</sup>, 田红<sup>①</sup>, 江其玟<sup>②</sup>, 赵洋洋<sup>②</sup>

**摘要** 目的:通过对公立医院内部控制评价体系的优化,提升内部控制管理质量,有效推进医院高质量发展。方法:在内部控制评价整合观的指导下,融合要素导向和目标导向两种评价模式,形成模式整合,同时进行流程整合以及指标整合。结果:以2个一级指标、17个二级指标和70个三级指标构建了公立医院内部控制评价指标体系。结论:内部控制评价指标体系优化中运用整合观,同时将非经济关键业务纳入评价指标体系,可以促进公立医院对非经济关键业务管控,有助于实现公立医院业财融合中经济与业务活动内部控制的全覆盖。

**关键词** 公立医院;内部控制;评价体系;整合观

中图分类号 R1-9; F224.5 文献标志码 B 文章编号 1003-0743(2023)01-0077-05

Research on the Optimization of Internal Control Evaluation System of Public Hospitals Based on Integration View/  
YANG Xue-ying, TIAN Hong, JIANG Qi-wen, et al./Chinese Health Economics, 2023,42(1):77-81

**Abstract Objective:** To improve the quality of internal control management by optimizing the internal control evaluation system of public hospitals and effectively promote the high-quality development of hospitals. **Methods:** Under the guidance of the integration view of internal control evaluation, two evaluation modes of factor orientation and goal orientation were integrated to form mode integration, and process integration and index integration were carried out at the same time. **Results:** The evaluation index system of internal control of public hospitals was constructed from 2 first-level indicators, 17 second-level indicators and 70 third-level indicators. **Conclusion:** The application of integration concept in the optimization of internal control evaluation index system and the inclusion of non-economic critical business in the evaluation index system can promote the management and control of non-economic critical business in public hospitals, and help to realize the full coverage of internal control of economic and business activities in the integration of industry and finance in public hospitals.

**Keywords** public hospital; internal control; evaluation system; integration concept

**First-author's address** Jiangsu Province Official Hospital, Nanjing, 210024, China

**Corresponding author** TIAN Hong, E-mail: 614798136@qq.com

《国务院办公厅关于推动公立医院高质量发展的意见》(国办发〔2021〕18号)中明确指出,完善内部控制制度。以业务管理和经济管理的重大风险、重大事件、重要流程为重点,开展公立医院风险评估和内部控制评价,强化内部授权审批控制、预算控制、资产控制、会计控制、政府采购控制、信息公开控制等,防范财务风险、业务风险、法律风险和廉政风险。

自2021年《公立医院内部控制管理办法》正式实施以来,非经济业务将正式作为内部控制评价的关键内容。目前,在内部控制评价中,新增了科研项目、互联网诊疗管理、医疗业务管理、医联体管理以及信息化建设相关业务管理和教学管理等领域。上述内部控制评价中新增的管理领域在以下3个方面存在共性:一是医院核心业务管理内容部分的医、教、研,不再只是传统的财务管理和经济业务管理等方面;二

是医院涉及跨部门的流程更多,风险点也更为分散,在各环节、部门和系统中均有风险点;三是医院经济管理活动不同于一般的经济管理活动,其大多具有满足自身管理所需的相关制度和规定等,比如医、教、研经费管理,它与医院一般的收支管理是存在一定区别的,应当在风险管理、控制的过程中将其有效划分<sup>[1]</sup>。现阶段,在进行风险管理相关活动时,医院并未充分关注和重视自身医、教、研等核心业务以及运营、信息数据、医联体等领域,这也是医院风险管理同自身战略发展出现脱节现象的原因之一;而现有的内部控制评价体系中非经济关键业务评价的缺失已成为内部控制评价工作的突出问题。

## 1 公立医院内部控制评价模式现状

### 1.1 要素导向内部控制评价模式

内部控制作为一个持续运行的体系,无法时刻对其进行关注与评估,而内部控制要素构成了完整合理的控制体系,如果内部控制要素设计健全并且运行到位,那么就可以合理保证内部控制的运行效率与效果<sup>[2]</sup>。在这种情况下,对内部控制有效性的衡量可以转化为对内部控制要素的衡量。许多医院在评价指标的设计部分便是采用了要素导向评价模式,使得评价体系具备层次性与逻辑性,以COSO内部控制框架中提出

\*基金项目:江苏省医院协会医院管理创新专项研究课题(JSYGY-2021-JY4)。

①江苏省省级机关医院 南京 210024

②东南大学经济管理学院 南京 211189

作者简介:杨雪颖(1992—),女,硕士学位,会计师;研究方向:财务管理;E-mail: yangxueyingwork@163.com。

通信作者:田红, E-mail: 614798136@qq.com。

的内部控制5要素（以下简称COSO框架5要素），即控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通以及监督构建评价框架，并将其内容进行延伸，对各要素及其下级指标的设计和运行分别进行评估<sup>[3]</sup>。

要素观的思想理念可以融合在公立医院内部控制评价体系的构建中。我国行政事业单位内部控制相关规范中并未以COSO框架5要素的形式对内部控制进行阐述，而是开创性地将内部控制分为单位层面和业务层面两部分<sup>[4]</sup>。单位层面着眼于内部控制的顶层设计，蕴含着内控运行机理与准则；业务层面则聚焦于运营中的各项具体业务，分析业务流程中的风险与缺陷，并采取对应的控制措施。从整体角度和具体业务角度出发实际上覆盖了内部控制要素的设定。这种模式有助于医院改善自身管理，但是不利于外部利益相关者对内部控制目标实现程度的监管。

### 1.2 目标导向内部控制评价模式

在目标导向内部控制评价模式下，内部控制是否有效取决于其对内部控制目标的实现程度。对于公立医院而言，其评价标准在于，公立医院是否能够将能力范围内的公共资源进行合理利用，并使之产生最大效用<sup>[5]</sup>。相较于要素导向，目标导向更倾向于对内部控制结果的评价，公立医院是公共资源的提供者，因此，社会公众应当是该种评价模式的主体。

与企业相比，公立医院内部控制目标有其自身的独特性，主要表现在以下两个方面。首先，合法合规目标。公立医院的组织结构、岗位设置、法律责任等都要受到法律的严格约束，权力运行具有更为明显的外部约制性。其次，运营目标。公立医院需要保障所提供的公共服务的效率与效果，其履行职能的过程也就是实现公共服务目标的动态过程，所需要关注的是医务人员如何高效满足公共服务需求并使其效益最大化<sup>[6]</sup>。因此，在进行内部控制评价活动时，应特别关注公共服务的效率和效果，并在指标设计方面进行体现。部分医院采用目标导向内部控制评价模式，以内部控制评价目标作为一级指标，为每一目标设置若干定量评价指标，衡量其目标实现程度。虽然该种模式符合监管需求，但是对于医院内部控制管理而言，不利于内部发挥自身管理功能。同时，这种评价体系的评价往往过于片面，灵活性较差。

### 1.3 整合观理论下的内部控制评价模式

通过对上述两种评价模式的剖析可以发现，两种模式各有侧重，若能两者有效整合，则会有效地推进医院内部控制监管的强化与管理的完善。利用COSO框架5要素反映内部控制活动，对单位层面和业务层面的内部控制有效性进行具体评价，评估各项管理活动能否在保障内部控制目标实现的同时，兼顾内部管理与外部监管两个需求，从而全面推动单位建立健全自

身内部控制管理<sup>[7]</sup>。一方面，根据这一思路开展相关的评价工作，既给相关行政单位提供更加科学有效的内部控制建立依据和实施依据，又能帮助行政事业单位更加准确地对内部控制制度的实施水平进行判断，促使相关单位在遵守规定的同时不断对自身的内部控制制度进行完善；另一方面，依照该思路进行内控评价工作，既能够满足社会公众和利益相关者对信息公开程度的需求，也更加符合外部监管部门的要求<sup>[8]</sup>。

在此基础上，进行整合观下单位内部控制评价逻辑路径的搭建是非常必要的。单位层面内部控制立足于医院整体，以顶层视角重点关注内部控制组织架构、工作机制、岗位设置、信息技术等模块，对其进行设计与优化；在业务层面，医院需重点关注两个方面，一方面是关键经济业务，包括内部的资产、预算、采购和收支等业务；另一方面是非经济关键业务，诸如医、教、研以及医联体、互联网诊疗和信息化建设等业务，在上述各项业务活动中需嵌入内部控制理念，进而分析各业务流程的关键风险因素以及相关的管理和控制措施，在此基础上对内部控制缺陷进行识别与评估，包含重大缺陷以及一般缺陷，从治理体系的顶层设计角度把握内部控制建立与执行的效率与效果。

## 2 基于整合观的公立医院内部控制评价体系优化路径

整合观是以要素观为基础，结合公立医院内部控制规范，将COSO框架5要素与单位和业务两大层面中具体要素进行分解融合，同时吸收目标观相关思想，将目标作为评价前提，以此来推动目标的实现。在此背景下，引申出流程整合和指标整合。本研究基于内部控制评价整合观进行公立医院内部控制评价体系优化，整体优化框架包含3个方面：模式整合、流程整合和指标整合。具体如图1所示。

### 2.1 模式整合

将目标观与要素观进行整合，作为整个体系优化的起点与基础（图2）。该体系核心内涵就是将要素观设置为基本评价框架，合理融合目标观的思想，将内部控制要素作为反映内部控制活动的载体，按照相关规范对内部控制设计与执行进行评价，确定其有效性及每项内容是否实现了预定的内部控制目标。该内涵具体体现就是将COSO框架5要素与单位和业务两大层面中各模块进行融合，然后设计各模块指标来对内部控制进行评价。在评价指标的设计过程中，将目标实现作为归宿，加强目标实现的保障程度。目标在作为落脚点的同时也成为出发点，将目标设计成为评价的前提，从而验证医院是否具备进行后续评价工作的价值。

### 2.2 流程整合

本研究在对公立医院内部控制评价模式整合的基础上，为实现内部控制目标，将公立医院内部控制评

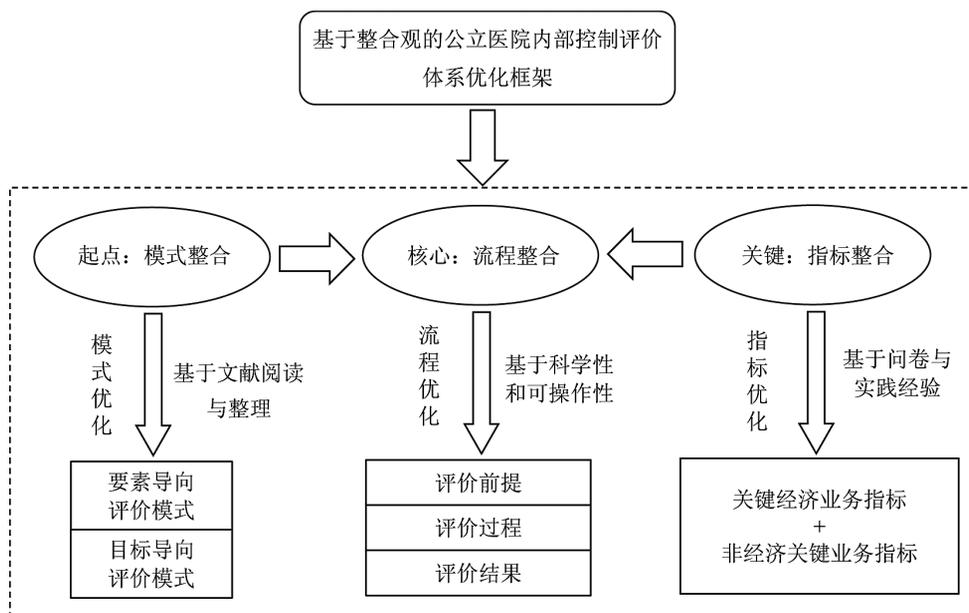


图1 基于整合观的公立医院内部控制评价体系优化框架

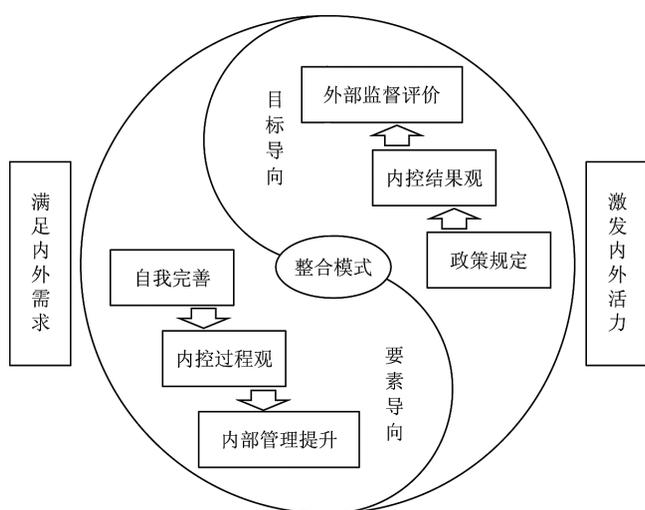


图2 基于整合观的内部控制评价模式原理

价流程分为3个部分：评价前提、评价过程和评价结果。

2.2.1 评价前提。评价前提作为内部控制评价工作的起点具有其必要性。本研究将公立医院内部控制5大目标作为评价前提。国家卫生健康委、国家中医药管理局印发《公立医院内部控制管理办法》明确指出，医院内部控制的目标包括5个方面：保证医院经济活动合法合规；资产安全和使用有效；财务信息真实完整；有效防范舞弊和预防腐败；提高资源配置和使用效率。内部控制评价目标作为医院内部控制的出发点和落脚点，其重要性不言而喻。如果其中一项或者若干项存在重大风险，那么该医院的内部控制就存在重大缺陷，不必再去进行其他内容的评价。因此不管是医院自身进行内部控制评价，还是外部审计、纪检监察

等部门进行外部评价，都需要首先确定该医院有无评价价值，将内部控制5大目标作为评价前提可以有效解决此类问题。

2.2.2 评价过程。评价过程是内部控制评价活动的重点。根据国家针对行政事业单位内部控制的相关文件，本研究对内部控制的“点—线—面”进行分析，筛选出与内部控制评价相关的5大模块，分别是单位层面内部控制、业务层面内部控制、控制方法、风险评估与控制目标。

医院内部控制方法主要包括8种：“授权审批、职责分离、归口管理、预算控制、财产保护、会计控制、单据控制、信息公开。”内部控制方法是内部控制实现的具体措施和手段，其作用直接体现在单位层面及业务层面的内部控制建设和运行过程之中，对其有效性的评价内化于两大层面内部控制之中。在选取单位层面内部控制评价指标时，考虑到风险评估对于整体层面的重要性，将其合并为一个评价指标。控制目标作为内部控制的评价前提，不参与权重计算，不列入评价过程之中。

通过对相关几大模块的综合分析与筛选，最终确定评价过程包含两个部分：单位层面和业务层面。在对单位层面及业务层面各指标进行有效性评价时，为提升本研究相关工作的全面性和综合性，同时为减少本研究相关评价工作的复杂程度，避免不必要的工作，本研究在考核指标设计和运行的有效性时，将采用综合评价的方式进行，也就是在指标0~50%这一分值范围对其设计的有效性进行考核，在51%~100%这一分值范围对其运行的有效性进行考核<sup>[9]</sup>。

2.2.3 评价结果。评价结果可以最直观展示医院内部

控制的设计与运行效果。以内部控制目标为核心要素，对医院单位层面与业务层面的内部控制各项指标分别进行评价，汇总评价结果，出具相应报告，剖析所暴露的内部控制风险与缺陷。

医院按最终的缺陷程度划分，可以分为内部控制重大缺陷与内部控制一般缺陷。其中，内部控制重大缺陷是指在保证医院经济活动5项内部控制目标里面没有存在重大风险或疏漏，一旦有一项或者多项出现重大缺陷，则该医院内部控制整体得分为0分。内部控制一般缺陷包括设计缺陷与运行缺陷。

### 2.3 指标构建

指标构建是整个评价体系优化的关键。基于整合观的公立医院内部控制评价指标优化需要遵循全面性原则、重要性原则、层次性原则以及科学性原则。指标体系的优化与整合主要体现在两个方面：(1) 在原先6大业务基础之上增加了6大非经济关键业务；(2) 将各指标的评价内容进行补充与细化，推动评价工作更加完善。根据《公立医院内部控制管理办法》的要求，结合上述指标构建需要遵循的原则，在认真分析公立医院业务特点及经营环境的基础上，本研究将从评价前提、单位层面和业务层面3方面进行评价指标的选取，最终确定整体内部控制评价指标体系如表1所示。

## 3 基于整合观的样本公立医院内部控制评价体系应用

### 3.1 评价前提

2021年，在内部控制评价工作开展之前，江苏省省级机关医院（以下简称样本医院）总会计师及各部门负责人依据内部控制5大目标的具体评价细则进行集体评价，通过查阅报告、翻阅相关文件、计算核对相关指标，对样本医院经济活动的合法合规、资产安全情况，财务信息真实性和完整情况，有效防范舞弊和预防腐败情况等进行了深入的了解与评判。该评判结果为样本医院在评价前提部分不存在重大风险及缺陷，符合进行后续评价的条件。

### 3.2 评价过程

本研究采用人工赋权和层次分析法来确定各指标权重，形成了完整的评价指标体系。在应用层面，本研究首先对样本医院内部控制评价目标进行综合判定，认定其不存在内部控制重大缺陷，具备评价价值。接下来采用模糊综合评价法，按照“指标因素集→评价尺度→权重向量集→指标隶属度”的顺序计算样本医院内部控制得分<sup>[10]</sup>。在此过程中，首先需要确定评价尺度，用权重系数考量内部控制考评结果，评语集  $V = \{\text{优秀、良好、中等、较差、极差}\}$ ，每档次对应相应分值段。其次对样本医院进行调研，邀请医院相关人员依据内部控制评价指标的具体评价内容对样本医院内部控制情况进行打分，依据打分结果构建模糊关系矩阵  $R$ ，然后将各因素的权重  $A$  与  $R$  相乘，确定评

表1 基于整合观的公立医院内部控制评价指标体系

一级指标	二级指标	三级指标
单位层面	内部控制组织管理	成立内部控制领导小组
		确定内控职能部门或牵头部门
	内部控制机制管理	建立部门间内控沟通协调和联动机制
		经济活动决策、执行、监督实现有效分离
		权责对等
	内部控制队伍管理	建立健全议事决策机制、岗位责任制、内部监督机制
		关键岗位人员具备相应资格和能力
		关键岗位定期轮岗与考评
	内部控制风险评估管理	定期开展内部控制相关培训
		制定风险评估制度
定期进行风险评估活动		
内部控制信息系统管理		
业务层面	预算管理	内部控制流程和关键点嵌入信息系统
		各信息系统间互联互通、信息共享、业务协同
		保障信息数据安全
	收支管理	实现预算业务归口管理
		预算编制合理且沟通协调充分
		预算经过严格审批
	政府采购管理	按批复额度和开支范围执行预算
		按规定开展年度决算和绩效评价
		实现收支业务归口管理
	资产管理	收入来源、价格和收费管理合法合规
按规定保管和使用印章及票据		
支出按规定程序申请、审批及执行		
基本建设项目管理	审核各类凭据真实性、合法性	
	举债事项论证充分，定期对账	
	实现政府采购业务归口管理	
合同管理	采购需求申请与审批程序正当	
	按预算和计划组织政府采购业务	
	按照规定组织政府采购活动和执行验收程序	
合同管理	按规定保管政府采购业务相关档案	
	实现资产归口管理并明确使用责任	
	资产购置符合单位标准及资产预算	
合同管理	按规定保管与处置资产	
	定期清查盘点资产并及时处理账实不符	
	实行建设项目归口管理	
合同管理	立项合理合法	
	概预算环节控制	
	建立有效招投标控制机制	
合同管理	项目资金使用严格把关	
	按规定进行竣工决算与档案保存移交	
	实现合同归口管理	
合同管理	执行合同签订审核机制	

续表 1

一级指标	二级指标	三级指标
医疗业务管理		有效监控合同履行
		执行合同归档机制
		有效调节合同纠纷
		实现医疗业务归口管理
科研项目管理		执行临床诊疗规范
		按规定引进和使用药品、耗材、医疗设备
		落实医疗服务项目规范
		定期检查与强制性医疗安全卫生健康标准的相符性
教学管理		实现科研或临床试验项目归口管理
		建立项目立项管理程序
		按批复及合同约定使用资金
		采取有效措施保护技术成果
互联网诊疗管理		执行科研档案管理规定
		实现教学业务归口管理
		按批复预算使用教学资金且专款专用
		制定教学相关管理制度
医联体管理		实现互联网诊疗业务归口管理
		电子病历及处方等相关规定
		互联网诊疗项目经有关部门核准
		建立信息安全管理制度
信息化建设项目管理		实现医联体业务归口管理
		明确内部责任分工
		内部协调协作
		实现信息化建设归口管理
		落实信息系统建设总体规划
		符合信息化建设相关标准规范
		建立信息数据质量管理制度
		采取有效措施强化信息系统安全

价因素的模糊权向量 $B$ ，得到模糊权向量 $B$ 之后，将其与 $V$ 所转化的评分权值相乘，得到该因素的评分值。最后按照该流程依次计算得到其内部控制综合评价结果。

### 3.3 评价结果及内部控制缺陷

本研究将基于整合观的公立医院内部控制评价体系运用到样本医院，计算得出2021年样本医院内部控制评价总得分为83.65分，其中，单位层面得分为81.66分，业务层面得分为86.55分，总体处于良好的水平。仔细探究其得分可以发现，样本医院在内部控制目标即评价前提方面不包含内部控制重大缺陷，在单位层面和业务层面不包含设计缺陷；但在以下3个方面存在运行缺陷，分别是：单位层面的风险评估管理、信息系统管理以及业务层面的医联体管理。从评价结果来看，样本医院内部控制主要存在以下问题：（1）风险评估机制不健全，落实不到位；（2）信息系统未覆盖所有业务，信息数据沟通受阻；（3）医联体管理滞后，

内部协作性差。

### 3.4 改进建议

结合样本公立医院内部控制评分结果，通过与医院内部控制负责人及科室部门负责人交流探讨，决定从以下3方面加强该医院的内部控制建设：（1）加强风险评估管理，落实风险防范职能；（2）实现信息系统互联互通，构建内部控制信息化体系；（3）优化医联体管理，推进内部控制水平提升。

## 4 总结

医院内部控制评价极具复杂性和繁琐性，要想提升其有效性和科学性，管理者需要综合多方资源和力量对其进行更为综合且全面地梳理，进而对其进行优化和改革。医院在进行内部控制评价的时候，必须要从实际出发，结合自身发展的实际需求，持续加大自身内部控制评价的深入程度，以提升医院整体的医疗服务水平。随着医院内部控制的建立与实施，医院关注的将不仅仅是财务层面的目标，还将涉及医院整体层面的风险识别与管控。基于整合观的内部控制评价体系以内部控制目标为导向，是医院管理的创新的需要。虽然该体系还有许多问题有待解决，但它可能是内部控制评价未来发展的新趋势。

### 参 考 文 献

- [1] 霍晓霞. 构建医院审计发现问题整改机制的思考[J]. 中国卫生经济, 2022,41(3):90-92.
- [2] 许新霞, 何开刚. 内部控制要素的缺失与完善: 基于内部控制和风险管理整合的视角[J]. 会计研究, 2021(11): 149-159.
- [3] 周卫华, 杨周南, 赵金光. 基于公共价值视角政府会计管理体系研究——兼论政府会计管理活动论[J]. 会计研究, 2021(2):3-15.
- [4] 唐大鹏, 吉津海, 支博. 行政事业单位内部控制评价: 模式选择与指标构建[J]. 会计研究, 2015(1):68-75,97.
- [5] 田祥宇, 王鹏, 唐大鹏. 我国行政事业单位内部控制制度特征研究[J]. 会计研究, 2013(9):29-35,96.
- [6] 姚中进, 黄婉晴. 新时期大型公立医院社会责任价值取向与实现路径[J]. 中国医院管理, 2022,42(3):24-28.
- [7] 王晓燕, 徐倩倩. 政府部门内部控制评价研究——基于整合观视角[J]. 宏观经济研究, 2016(9):80-89.
- [8] 齐蓓, 李静, 庄太凤, 等. 公立医院政府采购内部控制评价研究[J]. 中华医院管理杂志, 2021,37(7):609-613.
- [9] 周华川, 张智若, 孙玉军. 公立医院内部控制制度实施效果评价指标体系构建探讨[J]. 中华医院管理杂志, 2020,36(10):870-875.
- [10] 骆良彬, 王河流. 基于AHP的上市公司内部控制质量模糊评价[J]. 审计研究, 2008(6):84-90,96.

[收稿日期: 2022-09-27] (编辑: 彭博)