

公立医院财会监督体系的产生与发展

王俞滢

杭州电子科技大学会计学院, 浙江 杭州

收稿日期: 2025年4月29日; 录用日期: 2025年6月3日; 发布日期: 2025年6月10日

摘要

2023年2月, 中共中央办公厅、国务院办公厅印发了《关于进一步加强财会监督工作的意见》, 明确了财会监督的内涵和工作要求, 财会监督的重要性不言而喻。公立医院作为关乎民生福祉的社会公益二类事业单位, 新医改如火如荼的进行对公立医院财会监督提出了新的要求。虽然财会监督是新的概念, 但是公立医院财会监督已经随着我国经济体制的变革经历了几十年的发展。本文将公立医院财会监督体系分为传统计划经济时期、政府放松监管时期、市场导向时期和新医改时期四个时期, 探讨其发展历史, 为公立医院财会监督体系的相关研究提供理论借鉴。其次, 对新医改时期的财会监督体系进行深入分析, 探索其问题的形成机理并提出优化建议。

关键词

公立医院, 财会监督, 新医改

The Emergence and Development of the Financial and Accounting Supervision System in Public Hospitals

Yuying Wang

School of Accounting, Hangzhou Dianzi University, Hangzhou Zhejiang

Received: Apr. 29th, 2025; accepted: Jun. 3rd, 2025; published: Jun. 10th, 2025

Abstract

In February 2023, the General Office of the CPC Central Committee and the General Office of the State Council issued the "Opinions on Further Strengthening Financial and Accounting Supervision Work", clarifying the connotation and work requirements of financial and accounting supervision, and the importance of financial and accounting supervision is self-evident. As a second-class public welfare institution related to people's livelihood and well-being, the rapid implementation of the new healthcare

reform has put forward new requirements for the financial and accounting supervision of public hospitals. Although financial supervision is a new concept, the financial supervision of public hospitals has undergone decades of development with the changes in China's economic system. This article divides the financial supervision system of public hospitals into four periods: the traditional planned economy period, the government's relaxation of supervision period, the market-oriented period, and the new medical reform period. It explores its development history and provides theoretical references for the relevant research on the financial supervision system of public hospitals. Secondly, it conducts an in-depth analysis of the financial and accounting supervision system during the new healthcare reform era, explores the formation mechanism of its problems, and proposes optimization suggestions.

Keywords

Public Hospital, Financial and Accounting Supervision, New Healthcare Reform

Copyright © 2025 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 引言

2020年初,习近平总书记在第十九届中央纪委第四次全会上,高度归纳了以党内监督为主导的十大监督体系,其中就包含了财会监督体系,这是在政治高度将财会监督体系与人大监督、审计监督等体系并列,推动了我国国家治理体系和治理能力的现代化。2023年2月,《关于进一步加强财会监督工作的意见》(下称《意见》)明确了财会监督的内涵和工作要求,财会监督是指依照法律法规对包括国家机关、企事业单位、其他组织和个人在内的这些主体涉及财政、财务、会计的活动实施的监督。财会监督并不是财务监督、会计监督和财政监督简单的加总,而是三者的有机融合。可见,党和国家对于财会监督给予高度重视。在国家的一再强调下,各行业也开始逐步重视起财会监督的工作,其中卫生健康行业首当其冲。国家卫健委财务司在2023年4月召开的全国卫生健康财务工作电视电话会议中,对过去五年全国卫生健康经济管理工作成效进行了总结,并提出成立委财会监督工作领导小组,加强对委(含委本级)预算单位的财会监督,切实落实财会监督各项具体要求。公立医院作为政府办医院,正是卫健委财会监督工作的重要对象之一。

公立医院财会监督体系是政府、社会对公立医院的财会监督以及公立医院管理层对医院职工财会监督的总称。构建公立医院财会监督体系分析框架,是判断公立医院财会监督体系中各项财会监督制度优劣的必要途径。参考阎达五和谭劲松(2003)进行制度分析的思路,基于制度分析的研究框架应当先探讨其赖以生存的基础[1],再探讨其现状和问题,最后寻找改善的方法。结合这一思路,本文以财会监督制度基础的历史变化讨论公立医院财会监督体系的产生与发展,为公立医院财会监督体系的研究提供理论参考。

2. 公立医院财会监督体系的产生与发展

本文以1949年新中国成立为开始节点,将1949年至今公立医院财会监督体系的产生与发展划分为传统计划经济时期、政府放松监管时期、市场导向时期和新医改时期四个时期(见图1)。时期的转折对应了中国经济体制和政治方向的重大转变[2],这些转变为公立医院财会监督体系的变迁奠定了基础。

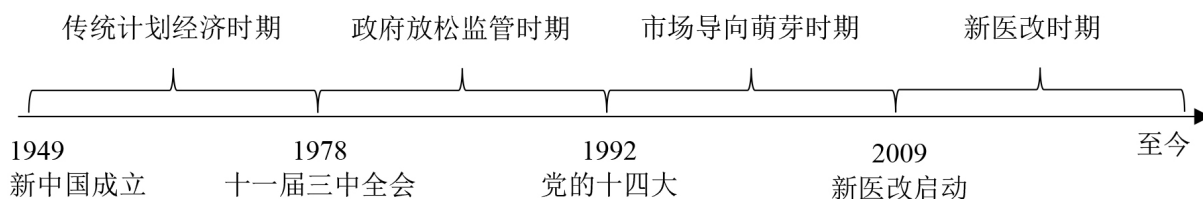


Figure 1. Emergence and development of the financial and accounting supervision system in public hospitals

图 1. 公立医院财会监督体系的产生与发展

2.1. 传统计划经济时期

1949~1977 年间，公立医院财会监督体系处于传统计划经济时期。新中国成立时，中国百业待兴，经济实力薄弱，国际处境也很艰难。历史的种种经验证明，当一些国家在自身实力还比较弱小的时候，选择高度集中的经济体制，有助于国家短时间内的快速发展。为实现工业的快速发展，1949 年的中国选择了计划经济体制，一切生产和规划都在政府的指导下有计划有目的地开展。国家通过财政对全社会的经济活动施加控制。与此同时，长期战乱导致建国初期卫生条件十分落后，由于卫生资源的匮乏，政府选择发展以预防为主的公共卫生事业，并开始大力新建医疗服务机构和培养基础医疗人才。而这些举措离不开财政投入，医疗机构、床位、医护人员的增加使得人民就医率开始上升，计划经济时期的政府承担公立医院所有者的角色，一方面以政府常规预算作为公立医院的筹资渠道，统一安排设备药品的采买供给、固定医生的工资，另一方面制定医疗服务的价格并且将医院收入全部归为国家所有。总结来说，这一时期公立医院的收支全部纳入国家预算，对于收支差额，财政会给予差额拨款补助，对于收支结余，公立医院则需要在年终全部上交财政，政府以当年财务运行和会计核算为基础制定下一年的计划。

这一时期，医院还没有营利和非营利、公立和私营之分，所有的医院都属于政府所有的公立医院。由于该时期下的公立医院几乎没有自主性，政府就是公立医院的所有者，控制公立医院的全部收支，因此这一时期的公立医院财会监督体系实际上也难以区分医院内部监督和政府监管，医疗资源稀缺下社会监督也十分微弱。

2.2. 政府放松监管时期

1978~1991 年，公立医院财会监督体系迈入政府放松监管时期。1978 年，经过了长达十年的艰难困苦，中国经济十分低迷。改革开放是党的十一届三中全会(下称“会议”)做出的重大决策之一，会上确立了以经济建设为中心的政治路线，这是新中国历史上的伟大转折。会议指出，当时我国经济管理体制太过集权，因此应当扩大企业自主权、精简各级经济行政机构，解决政企不分、以政代企的现象。会议过后，到了 1979 年 4 月，《关于加强医院经济管理试点工作的意见的通知》发布，我国医疗体制改革的帷幕就此拉开。当时医改的基本思路就是要公有制为主体，多种所有制共同发展。随后十一届六中全会承认个体经济合法性，卫生部于 1981 年 9 月开始允许医生以个体为单位开业，个体诊所拉开了社会办医的帷幕。到 1984 年，“广州益寿医院”——我国第一家民营医院诞生，此后民营医院开始如雨后春笋般涌现。尽管如此，社会办医只是公立医疗体系的“补充”，公立医院依旧是医疗体系的核心成员，且出于寻租渠道的利诱和声誉考量，极少有医生群体选择离开公立医院，社会办医对公立医院少有冲击。医改下随着政府监管的放松，公立医院进入了历史新时期。一方面，政府逐渐放开公立医院经营自主权，公立医院开始实行院长负责制而不再由政府一揽子负责，国家对公立医院的经费补助由原来的“差额发放，结余上交”转变为“定额补助，结余留用”；另一方面，由于简政放权的开展，公立医院拥有了自主创收

的能力，政府积极推进公立医院承包责任制以弥补政府财政补助的缺失，医生的服务量和收入挂钩，且上级部门通过各项评价和考核指标对表现优异的单位和个人给予奖励，这使得医护人员的工作积极性大大提升。但实践证明，政府监管的放松是一把双刃剑，在医疗服务积极性和卫生服务人员地位提升的同时，政府部门与公立医院之间开始产生了信息不对称问题，扩大公立医院自主权的同时，一些医院内部的财务管理开始变得混乱，如支出失控、工作人员拿采购回扣、工资超发等。此外，公立医院的经营管理的权力都集中于院长一身，却并没有制约院长权力的机制。

这一时期，政府采取了严格的价格监管，物价部门掌握了公立医院服务价格制定权。政府开始对医生的执业声誉展开了评价。1979年，《卫生技术人员职称及晋升条例(试行)》被推行，医生职称被卫生部明确，职称由高到低分别为主任医师、副主任医师、主治(主管)医师、医师(住院医师)等。到了1989年，高年资医生的地位有了进一步提高，全国范围内有将近两千个省市的医院开设专家门诊，官方对医生的声誉和评价也具有了更高的话语权。同样是1989年，三级综合医院评审制度开始实行，政府将所有医院划分为甲等、乙等和丙等，由于医院的级别直接与医疗收费挂钩，这使得医生所就职的医院的官方声誉对医生的个人声誉能够产生更加密切的影响。从公立医院内部来看，内部财会监督还是完全依赖于院长的觉悟。从社会层面来看，医生职称的明确、专家门诊的开设以及三级综合医院评审制度的实行使得社会公众对公立医院的监督有据可依。

2.3. 市场导向萌芽时期

1992~2008年，以社会主义市场经济体制为制度基础，公立医院财会监督体系进入市场导向萌芽时期。从1992年党的十四大明确要建立有中国特色的社会主义市场经济体制，到1993年的中共十四届三中全会，我国社会主义市场经济体制正式确立。2004年3月，温家宝总理提出“让股份制成为公有制的主要形式”，这一政策也为医疗供方市场准入和重建提供了思想基础，我国卫生服务逐渐走入市场化时期。这个时期，《关于城镇医疗机构分类管理的实施意见》将医疗机构分为营利性和非营利性，采用市场管理手段改革公共管理。按此标准医院自然也分为了公立和民营两种。公立医院属于国有和集体办的非营利性医疗机构的范畴(见图2)，享受政府财政补助，通过收入弥补医疗服务成本，政府为其提供参考价格。不同性质的医院财务、会计核算的方式也不同，其中非营利性医疗机构执行《医院财务制度》和《医院会计制度》等规章，营利性医疗机构则对标企业进行财务核算和会计核算。因此，该时期，只有营利性医院才属于独立法人单位，非营利性医院的市场化步伐还较为缓慢。且该时期我国公立医疗机构占医疗机构总数90%以上，公立医院庞大的规模与财政承受能力之间产生了很大的矛盾，在部分公立医院中引入市场机制，改革公立医院的组织管理形式使其成为自主管理的法人主体的指导思想已经初现端倪。2005年，国务院发展研究中心发布《卫生事业的改革与发展报告》，认为当时的医疗服务体系并不能满足老百姓日益增长的健康需求，群众看病不方便，且看病费用昂贵，老百姓常常负担不起。市场化下医疗费用昂贵使得公立医院的公益性质站不住脚，其背后是政府投入比重下降、医疗机构管理不善、卫生部门监管不力、药品药械等生产流通秩序混乱多方作用的结果，在此背景下新一轮医改开始酝酿。

这一时期政府对公立医院的财会监督有着“重扶持、轻监管”的特点。政府对公立医院财会监督的重视程度上升。卫生部对公立医院的经济评价重点从业务总收入转变为资金使用效率和资金周转管理水平，政府开始注重公立医院成本控制和收费服务标准化。政府经济评价重点的转变也迫使公立医院从内部开始注重成本控制和资金管理。社会层面的财会监督状况还停留在政府放松监管时期的状态，尚没有更多的新参与渠道。

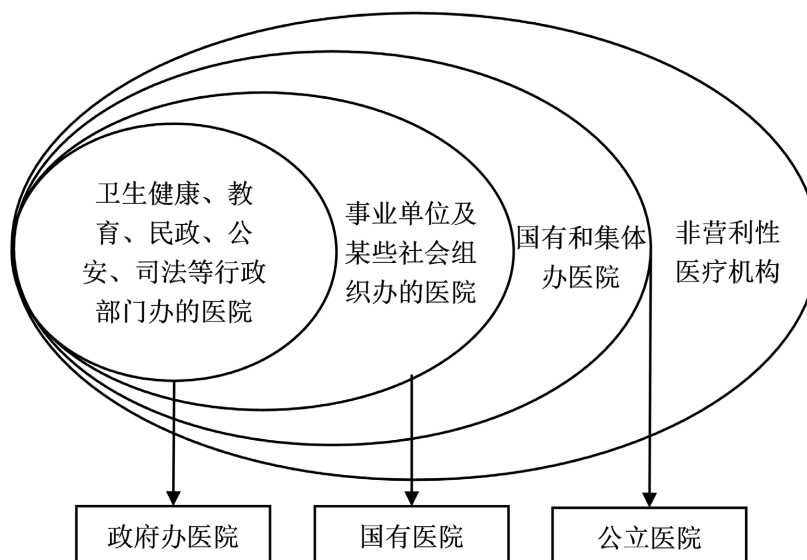


Figure 2. Nonprofit medical institutions and public hospitals
图 2. 非营利医疗机构与公立医院

2.4. 新医改时期

为进一步健全公立医院的公益性导向，政府对公立医院的监管开始发力。随着 2008 年卫生部医疗服务监管司的设立，包含财会监督在内的医疗机构医疗质量评价和监管体系被建立。2009 年 3 月，国务院《关于深化医药卫生体制改革的意见》一声炮响，开启了中国至今长达 16 年的新医改征程。2009 年至今可以被称为是公立医院财会监督体系的新医改时期。新医改强调以公益性为导向的公立医院改革，同时规范和引导民营医院的发展。随着市场化的进程，民营医院的数量开始超过公立医院，《中华人民共和国 2024 年国民经济和社会发展统计公报》中，国家统计局的统计数据显示，截至 2024 年年末，全国医疗卫生机构数量已经上升到了 109.2 万个，医院数量为 3.9 万个，这当中公立医院的数量与原先相比并没有什么变化，有 1.2 万个，民营医院数量则增速较快，达到了 2.7 万个。尽管公立医院数量变化不大，反而是民营医院上升势头较猛，但是公立医院依然在中国医疗服务体系中占据主导地位。正如国家卫生部部长陈竺所说的，公立医院是体现公益性、解决基本医疗、缓解人民群众看病就医困难的主体。

2016 年，《国务院深化医药卫生体制改革领导小组关于进一步推广深化医药卫生体制改革经验的若干意见》强调，要建立“三医联动”的工作机制，进一步明确“三医联动”就是医疗、医保、医药这三方面的联动，因此新医改大致可以概括为医保、医疗和医药三个方面(见图 3)。医疗保障体系改革方面，医保制度在城镇和农村、就业居民和非就业居民间逐步铺开，至 2013 年基本实现人群的全覆盖，参保率稳定在 95% 左右。为消除医保城乡差别，2016 年，国务院发布《关于整合城乡居民基本医疗保险制度的意见》要求实现城乡居民基本医疗保险的整合。为了从激励方面出发，促使医生能够提供质量过关、数量合理的诊疗服务，国家积极对医保支付方式进行改革¹。2018 年 5 月，国家医疗保障局挂牌成立，理顺了医保管理体制，具体来说就是将原先分散在国家发改委、原卫计委和人社部的药品、医疗服务的医保目录编制、价格管理、招标采购、支付管理等多项职能集中到医保局一身，进行统一管理。同年，《医疗保障扶贫三年行动实施方案(2018~2020 年)》，要求医保要发挥健康扶贫的作用，对深度贫困的地区，以及贫困人口中因病或因残致贫返贫的特殊群体，要给予医保倾斜补助。

¹2015 年，原国家卫生计生委发布《国家卫生计生委医政医管局关于进一步加强疾病诊断相关分组协作工作的函》(国卫医评价便函[2015]80 号)；2018 年，国家医保局发布《关于申报按疾病诊断相关分组付费国家试点的通知》(医保办发[2018]23 号)等。

医疗服务体系改革方面，新一轮医改的重点就是公立医院改革，这是基于公立医院在医疗卫生服务供给中的主体地位拟定的[3]。新医改要求公立医院破除以药养医体制，转换收入结构。新医改带来的医改成本由谁承担是一个大问题，2018年3月，原国家卫计委要建立新的补偿机制，把投入责任落实到政府²。2018年8月，国务院办公厅要采取进一步规范医生诊疗行为的方式，从而降低药材等费用，为调整医疗服务价格让出空间³。其次，为了优化医疗资源配置，2015年开始推进分级诊疗，以提升基层医疗机构诊疗量并进一步规范就医秩序为目标，缓解大医院拥挤而社区医疗卫生机构门可罗雀的现状。2023年12月，国家卫生健康委等10部门联合印发了《关于全面推进紧密型县域医疗卫生共同体建设的指导意见》，定下了以下目标，即到2025年力争90%以上的县市基本建成紧密型县域医共体，并且锚定到2027年紧密型县域医共体基本实现全覆盖的目标。

药品供应体制改革方面，一方面，为解决患者“看病难、看病贵”问题，医保局主导的药品集中带量采购应运而生，改变了以往医院药品自行采购的方式⁴。另一方面，为了遏制品价格虚高的问题，2015年，国家发改委发布《关于推进药品价格改革意见的通知》，规定药品不再进行行政定价(一些特殊药品如精神类、麻醉类药品除外)。此外，对于医保目录内的药品，依然由医保部门负责制定支付标准，不过当前我国医保药品的支付标准的制定方法和流程均不够成熟。

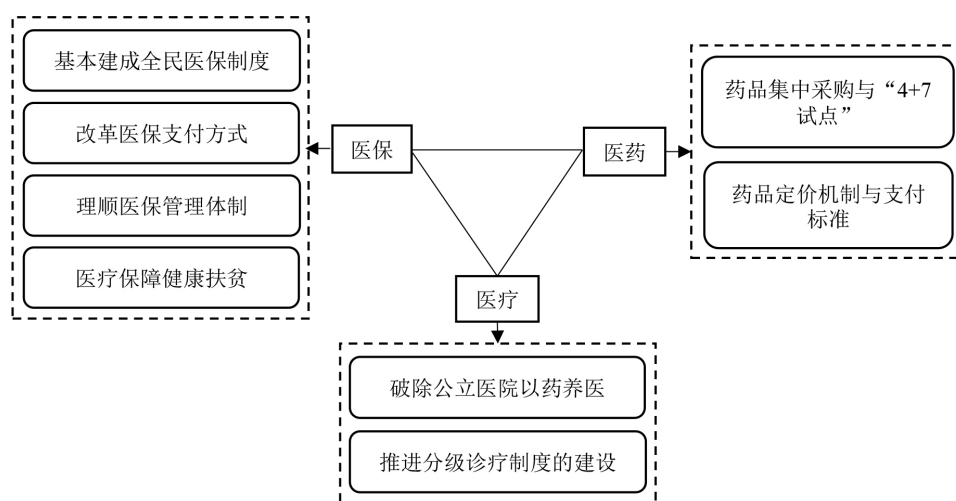


Figure 3. Viewing the new healthcare reform from the perspective of the three medical linkage mechanism
图 3. 从三医联动机制看新医改

这一时期，公立医院财会监督引入了新政府会计制度[4]，为新医改时期更高质量的财会监督提供了重要基础。政府对公立医院财会监督力度加强，国务院办公厅印发的《关于建立现代医院管理制度的指导意见》明确指出，要对公立医院的预算管理、财务报告以及其第三方审计，还包括成本管理和信息公开机制在内的经济活动进行完善，以达到提升资金使用和资产使用的效益的目的。此外，该文件还指出三级公立医院要设置总会计师岗位等，包括财务收支、预决算、成本与价格管理等方面在内的经济管理活动均要纳入财务部门统一管理的职能范围内。卫健委作为国务院的内设机构，直接对公立医院运行管理负责，并对公立医院进行绩效考核，其会委托第三方会计师事务所对公立医院进行财务收支审计，

² 《关于巩固破除以药补医成果持续深化公立医院综合改革的通知》(国卫体改发[2018]4号)。

³ 《关于印发深化医药卫生体制改革2018年下半年重点工作任务的通知》(国办发[2018]83号)。

⁴ 2015年国务院办公厅《关于完善公立医院药品集中采购工作的指导意见》规定了带量采购的具体执行标准，2018年下半年开始实施的“4+7”带量采购试点。

也会根据大型医院巡查工作方案(2023~2026 年度)的通知,重点巡查公立医院全面预算管理制度执行情况和内部价格行为管理情况。医保局每年都会对公立医院进行医保基金监督检查审计。步入深水区的医疗卫生系统变革中,深化基本医疗保障付费模式变革与健全新型医院管理制度的建设,正作为战略支点撬动着改革全局的纵深发展。随着医保支付方式的改革,医保基金监督管理新政频出。《医疗保障基金使用监督管理条例》第二十七条明确医疗保障行政部门实施监督检查可采取的措施及权限,第四十条明确指出,对于采用特定手段套取医保资金的医疗机构,将依法处以所涉金额 2 至 5 倍的罚款,同时暂停其责任部门 6 个月至 1 年的医保服务资格,情节严重的由医保经办机构解除服务协议,对于有执业资格的,则采取吊销执业资格的方式进行进一步处罚。此外,审计局每年都对公立医院进行预算审计,财政局通过印发相关指导政策⁵,对公立医院进行财会指导和监督,且会不定期对公立医院财政项目执行绩效审计。社会层面,《政府会计准则》的修订促使社会中介参与到了公立医院财会监督中,同时《违法违规使用医疗保障基金举报奖励办法》充分体现了在深化有奖举报制度、鼓励群众参与监督等方面的考虑,畅通了社会公众参与医保财会监督的渠道,公立医院信息披露面逐步扩大,要求公立医院披露单位预算、决算报告使得社会财会监督可以直接接触公立医院的部分财务信息。随着外部财会监督力度的增强,公立医院内部开始引入总会计师,完善预算会计和财务会计并行下的内审制度,优化成本管理和预算管理体系,同时开始建立内部医保控费机制,信息公示制度也进一步完善。

3. 不同时期公立医院财会监督体系的对比分析

如表 1 所示,传统计划经济时期政府对于公立医院的财会监督是全方面且“死板”的,这也直接导致了公立医院缺乏活力、运行效率低下,医务人员工作积极性不高等问题,使得医疗服务和日益增长的社会医疗需求难以匹配。

政府放松监管时期,尽管政府依然采取严格的价格监管,但是放松了对财务和运行制度的监管,且物价部门虽然掌握了公立医院服务价格制定权,但碍于无法获取成本利用率等信息的信息不对称问题,只能简单接受公立医院提供的参考价格,价格监管不达预期。从公立医院内部来看,公立医院的内部管理集权于院长一身使得政府对医生行为的束缚十分脆弱,公立医院内部财会监督也完全依赖于院长的觉悟。从社会层面来看,此时期公立医院采用预算会计且没有社会中介审计监督,社会财会监督的渠道还十分狭窄。

市场导向萌芽时期,政府各部门在财会监督上的协同不足。但由于政府成本核算系统和财务报告系统的缺失,且没有制定对公立医院的质量评价方法和信息公示制度,政府与公立医院的信息不对称问题依然显著。内部财会监督方面,由于公立医院尚没有独立法人治理结构,院长的任命由当地人事部门决定,医院人力资源与薪酬也在公共管理范畴,这使得公立医院内部缺乏绩效评价体系,管理控制依旧以院长为主导。社会层面,由于该时期尚未建立公立医院信息公开公示制度,也未要求注册会计师对公立医院进行审计,社会财会监督的渠道依旧狭窄,面对医院乱收费、拿回扣的不正之风,社会公众只能有苦难言。

新医改时期,公立医院财会监督已有十分显著的完善,但依然存在许多问题。首先,政府部门间监督的信息流通和协同水平还有待加强,医保支付方式改革一刀切制约了一些专科医院的发展,绩效考核体系不科学导致财政资金流失严重。其次,许多公立医院内部重视程度不足,只是疲于应付政府的检查监督,并没有对公立医院财务管理体系进行变革,公立医院当前薪酬制度并不能反映医务人员的医疗服务水平。最后,财务信息披露依旧有限,社会公众难以获取公立医院财务信息使得财会监督只能浮于表面。

⁵《公立医院成本核算指导手册》《医院财务报表审计指引》《关于医院执行〈政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表〉的补充规定》《关于医院执行〈政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表〉的衔接规定》《项目支出绩效评价管理办法》等。

Table 1. Problems in the financial and accounting supervision system of public hospitals in different periods
表 1. 不同时期公立医院财会监督体系存在的问题

时期	政府监督	社会监督	公立医院内部监督
传统计划经济时期	全方位且死板	十分微弱	难以与外部监督作区分
政府放松监管时期	价格管理严格，对医生的束缚微弱	渠道狭窄	依赖院长的自觉
市场导向萌芽时期	政府部门间协同不足，信息公示制度缺乏导致信息不对称问题严重	渠道依旧狭窄	院长主导
新医改时期	政府部门间信息流通有待加强，医改新政制约医院发展，绩效考核水平不科学	注册会计师审计和总会计师加入，但社会公众参与受制于信息披露程度	缺乏重视，疲于应付检查

4. 委托代理理论下现阶段公立医院财会监督体系面临的困境

当前，我国公立医院财会监督体系正处于新医改时期，虽然目前随着政府对公立医院财会监督重视程度越来越高，财会监督体系也显著完善，但是由于监督主体协同不足、公立医院内部缺乏重视、人才保障不足、信息壁垒严重、技术赋能有限等问题，导致财会监督效率不高、深度不够。而背后更深层次的机理，则是由于信息不对称造成的委托代理问题在作祟。

公立医院财会监督各参与方的委托代理关系与目标动机如表 2 所示。可见，由于目标动机的不同和信息不对称问题的普遍存在，公立医院财会监督体系中实际上存在四组委托代理关系：政府与公立医院、社会中介与公立医院、患者与公立医院以及公立医院管理层与医院职工。由于各参与方动机不同，且各参与方之间信息不对称，因此委托代理问题就不可避免地出现，从而引发一系列问题导致财会监督效果不符预期。在政府和公立医院、社会公众和公立医院的委托代理关系中，政府和社会公众希望公立医院实现社会效益优先、经济效益合理的目标，但 HZ 医院则更倾向于追求显性经济指标的优化，并且公立医院有利用专业优势构筑信息壁垒的优势条件，因此政府目前项目制、传统的监督形式反而会固化信息不对称现状，约束性不强，公众获取信息困难也加剧了信息不对称的产生条件。在社会中介与公立医院的委托代理关系中，社会中介存在既是公众利益的监督代理人又是 HZ 医院审计服务提供方的双重角色悖论，财务审计的付费方是 HZ 医院，导致社会中介会偏向参考 HZ 医院财务人员的意见，审计过程走马观花。在公立医院管理层和职工的委托代理关系中，管理层要求职工提供保质保量的医疗服务可能与职工创收目标冲突，缺乏有效的激励约束机制导致职工对管理层设计的财会监督制度配合度不高，且职工举报机制不力、内审员工作为管理层的代理人却需要监督委托人等导致职工面临“囚徒困境”。基于上述分析，HZ 医院财会监督体系现存的问题背后是委托代理问题突出，而又没有足够合理的机制设计能够实现各参与方之间的激励相容，解决委托代理问题。

Table 2. Entrustment agency relationship and target motivation of various parties involved in financial and accounting supervision of public hospitals
表 2. 公立医院财会监督各参与方委托代理关系与目标动机

委托代理关系组	参与方	目标动机
政府与公立医院	政府	用最少的资金支出购买最多的医疗服务以最大化保证人民群众的就医需求
	公立医院	追求经济利益与社会利益的最大化，希望获得政府尽可能多的财政支持
社会中介与公立医院	社会中介	提供财务审计服务以获得经济收益和积累社会声誉
	公立医院	审计报告能带给报告使用者好印象，实现长期效益
医院管理层与医院职工	医院管理层	落实政府绩效考核目标，保证医院收支可控；希望职工勤勉尽责，提供保质保量的医疗服务；实现经济效益与社会效益双丰收。
	医院职工	绩效考核结果优异、收入可观、工作体验好，能够实现个人价值

续表

患者和公立医院	患者	委托公立医院提供医疗服务以满足其需求
	公立医院	提供优质医疗服务以获取诊疗收入和良好社会声誉

5. 公立医院财会监督体系的优化建议

5.1. 提升信息技术赋能

信息系统可以帮助打破财会监督壁垒，缓解不对称问题。公立医院财会监督体系的信息化建设应该是由内向外的。首先要从公立医院内部开始，构建可闭环的信息化建设管理机制。充分发挥医院内部信息管理部门的能动性，提升其开发应用能力，才能保障信息化建设是符合公立医院经济业务的。政府财会监督的手段也应该从传统的线下手工检查向线上线下结合的新检查模式转变，卫健委、医保局、财政局、审计署等部门应当构建起可联动的财会监督系统，并与各公立医院的财会监督信息化系统对接，实现财会监督信息化协同，才能真正消除信息壁垒，提升监督效能。

5.2. 加强复合型人才培养力度

财会监督队伍缺乏复合型人才，导致监督人员没有能力发现问题，是加剧信息不对称的重要原因。因此，政府部门、中介机构、公立医院内部均要重视培养复合型人才，让财会监督队伍是既懂业务也懂财务的队伍。同时，在薪酬考核时也可以以业务骨干方式向这些人才作一定倾斜，以发挥成员学习的主观能动性。

5.3. 完善信息披露制度

信息披露制度不完善，不利于一些边缘的财会监督主体，如社会公众、公立医院职工参与到财会监督中。这些主体往往被忽略，但作为最接近问题源头的监督主体，应当通过加强信息披露力度来发挥他们的神经末梢作用。这要求政府发布更有开放性的信息披露制度来加大强制披露的范围，同时构建吹哨人保护制度，鼓励这些监督主体发挥监督作用。

5.4. 形成内外监督合力

目前的公立医院财会监督体系，难免因为协同不足而存在重复监督，既浪费资源，也会打消医院的积极性。因此，构建财会监督协同机制，发挥内外部监督合力非常关键。这需要在政府的主导下构建联合财会监督平台，定期开展联席会议，并且完善成果共享机制，发现问题线索及时移交，规定整改期限，形成财会监督协同联动的良性闭环。

6. 结论

虽然财会监督是近几年新提出的概念，但是在新中国成立以来，财会监督体系就一直存在，并与会计监督、财务监督、财政监督有较深的渊源[5]-[11]。公立医院财会监督体系的产生与发展可以分为传统计划经济时期、政府放松监管时期、市场导向时期和新医改时期四个时期。随着我国经济体制的变化和发展，公立医院财会监督体系的监督主体越来越多元，监督手段也越来越严格，社会力量逐渐受到重视。但是尽管新医改背景下公立医院财会监督体系已经有了很大程度的改善，但是监督的深度依然不够，监督主体间的协同也不充分，社会公众参与财会监督的渠道仍然有限，而这背后更深层次的原因则是信息不对称引发的委托代理问题。基于此，在今后的岁月里，公立医院的财会监督体系的完善还有很长的路要走，并且需要在政府部门的领导下统筹政府、社会、公立医院各自的资源和力量，提升信息技术赋能、加强复合型人才培养、完善信息披露制度、形成内外监督合力，才能更进一步完善公立医院财会监督体

系的建设。

参考文献

- [1] 阎达五, 谭劲松. 我国上市公司独立董事制度: 缺陷与改进——一个基于制度分析的研究框架[J]. 会计研究, 2003(11): 3-9+65.
- [2] 张车伟. 新中国劳动经济学 70 年[M]. 北京: 中国社会科学出版社, 2019.
- [3] 王震, 朱凤梅. 中国医疗卫生改革十年(2009-2019)研究报告[M]. 北京: 社会科学文献出版社, 2020: 345-363.
- [4] 崔学刚. 我国医院会计改革: 内容、成效与问题——兼论对政府会计改革的启示[J]. 会计与经济研究, 2015, 29(2): 25-39.
- [5] 于玉林. 试论会计监督[J]. 会计研究, 1980(1): 67-70.
- [6] 陈毓圭. 对会计监督的几点看法[J]. 会计研究, 1995(6): 26-28.
- [7] 杨雄胜, 甘云鸿. 财务监督本质的理论分析与现实思考[J]. 会计研究, 1997(2): 33-35.
- [8] 曹冈. 新《会计法》对会计理论的影响[J]. 会计研究, 2000(5): 16-21.
- [9] 王竹泉, 毕茜茜. 改革开放 30 年会计监督的发展与创新[J]. 会计研究, 2008(7): 16-24+96.
- [10] 李晓慧, 张明祥. 会计监管的演进与发展研究[J]. 会计研究, 2019(2): 42-48.
- [11] 李心合. 会计监督与财务监督概念的裂变与解析[J]. 财会月刊, 2021(19): 11-15.