基于事项法的医院会计报表探析

肖 高 峰
(南华大学附属第一医院 财务部,湖南 衡阳 421001)

[摘 要] 随着医疗改革的不断深入,现行的医院财务报表体系越来越显示出其弊端。基于此,文章从医院目前报表体系入手,研究分析了现行医院会计报表体系的缺陷,并指出根本原因是:人为因素。最后,文章构建了基于事项法的医院会计报表体系。

[关键词] 医院会计报表; 事项法; 事项驱动; 功能结构
[中图分类号] F23 [文献标识码] A [文章编号] 1673-0755(2009)05-0038-04

一 医院目前的报表体系

医院的报表体系主要由资产负债表、收入支出表、医疗收支明细表、药品收支明细表和金变动情况表等组成。

资产负债表主要反映医院财务状况,即反映医院月末、季末或年末全部资产、负债和净资产的情况。医院的资产负债表是以历史成本为计量基础的[1],它可能以客观形式虚增或者虚减了企业的增产总额。比如医院自己研发了一种新的药物,市场前景非常好,并申请了专利,但是医院是按照对它的研发费用等即历史成本对其在"无形资产"项目中反映的,这很可能大大减少了它的实际价值。

收入支出表主要反映医院经营业绩,即医院在一定时期内结余及结余分配的实际情况。

医疗收支明细表主要反映医院在一定时期内门诊、住院部门各医疗项目的收入情况及用于医疗方面的工资、卫生材料等分项目支出情况[2]。

药品收支明细表反映医院在一定时期内门诊、住院部门、中、西、草药品分项目收入情况及药品采购成本、工资等分项目支出情况[3]。

基金变动表反映医院本年度基金增减变动情况。

二 医院目前的报表体系的主要缺陷

(一)可理解性差

会计是一个人造的信息系统,同时具有很强的技术性。医院会计报表含有太多的专业词汇和专用方法核算体系,读懂它是要有一定的专业功底的,这样医院会计报表对于众多的行业(医院会计)外人士而言过于晦涩,阅读起来不那么容易。就算是财会人员手持一份医院会计报表,他也不一定能从报表中读出当期成本是多少、费用是多少;如果要控制支出,是该控制成本还是费用?何况是不具备财会知识的医院领导者、投资者等利益相关者。

(二)缺少现金流量表

现金流量表是一个很重要并被普遍要求使用的报表,该表反映的是一个企业的现金及现金等价物(3个月内可以变现的有价证券)的流入、流出,表明企业获得现金及现金等价物的能力,这一会计信息无论对投资人还是债权人都是相当重要的。但是目前医院会计报表体系没有这一项,不能不说是一个极大的缺陷。无论是企业还是医院要维持下去,一定期间的赢利是不够的,关键还是要看实际支付能力——设备和足够的现金。现金流量表以现金的收支为基础,不受折旧方法等人为因素的影响,消除了由于会计核算采用的估计等所产生的获利能力和支付能力,较之利润指标更为客观。因此投资人和债权人获得企业获取现金的能力和现金偿付的能力的信息主要是通过现金流量表。

(三)不能真实的反映医院的收支

改革以药养医是我国卫生行业的一个重大改革举措。医疗收入、药品收入和其他收入是我国医院的三大收入来源,而我国目前的报表体系不能反映医院的主要收支结构:如药品收入占医药总收入比重、大型医疗设备检查费占医疗收入比重、人均费用与去年同期增减比例等数据。我国目前的报表是按权责发生制的原则编制的,存在一定的缺陷,如我国目前的医疗保险支付体系:按照权责发生制原则,医院在医保病人就医时确认收入,而实际上医保病人就医时只交纳医保政策规定的个人自负部分,只是医疗费用中的很小一部分,绝大多数费用要在医保机构与医院的后续结算后才能拿到,这无疑虚增了收入。据有关数据统计,医院在次月或第三个月有可能拿到结算费用的 70%,而其余 30%有可能在季度末结清,或年底拿到 20%,另外 10%左右的尾款作为违规费用或超标费用被扣除了,造成医院账务虽账面盈利,

[收稿日期] 2009-08-27
[作者简介] 肖高峰(1968-),男,湖南衡阳人,南华大学附属第一医院财务部会计师。

© 1994-2012 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

而实际上亏损的状态[4]。

(四)不能满足不同信息需求者的需求

现行医院报表体系有一个很重要的假设: 能够满足绝大多数人的会计信息需求。需求的多样性和经营环境的多变性, 使得传统模式的会计系统不能提供具有多属性和满足多目标需求的财务信息。目前医院的报表体系是基于医院通用会计准则编制的, 现行通用的医院财务报表所披露的会计信息, 与利益相关者的个性化决策需求的差距日渐彰显。医院财务人员对医院经济事项依据医院通用会计准则的要求进行初次加工 (会计记录)和再次加工 (报表披露), 在两次加工过程中就算是按照通用会计准则, 但是也或多或少的参入了人为的主观因素, 而且遗漏了很多重要信息, 降低了会计信息的相关性, 报表期末才出, 降低了及时性。尽管现有医院报表使用越来越多的附注来披露一些关键的重大事件信息, 但始终未从根本上解决问题。

(五)不能提供非财务信息

目前医院会计报表局限于财务信息[5]。医院非财务信息和管理部门的分析信息是具有重大价值的信息。会计要想巩固已有的地位, 必须改进数据采集范围, 扩大会计信息容量, 增加非财务信息, 为用户提供全面、综合、更相关的会计信息。这明确地指出了一个事实——医院会计报表体系必须改变。

通过对以上两个部分对现行医院会计报表的简单分析, 笔者认为现行医院会计报表的致命弱点, 也是以上缺陷的根本原因所在, 那就是: 人为主观因素。也就是说, 现行医院会计报表体系是经过了财会人员对经济事项的一系列加工而成的。此加工过程虽然是按照通用医院会计准则进行, 但是仍然有很多的会计政策选择, 不同的会计政策所得出的结论是不一样的, 有时甚至得出完全不同的结论; 此外, 加工过程是一个压减融缩的过程, 很多重要的信息会被财务人员自觉不自觉剔除掉了。会计是一个信息系统[6], 当然就有人为的因素。为此, 笔者提出了一种新的方法来重构医院会计报表——事项法。

三　基于事项法的医院会计报表体系

(一)事项法思想

"事项法"是由美国著名会计学者 sorte于 1969提出来的[7]。事项 (event)是指一项活动 (action)特征的观察结果, 这项活动的特征, 能够被直接观察到, 并对信息使用者具有经济含义。事项理论的核心就是将事项作为会计分类的最小单元, 在日常核算中, 仅仅把各项交易活动的事项进行存储, 进行传递, 而不进行会计处理[8]。会计信息的使用者根据各自的需要, 对事项信息进行必要的积累、分配和价值计量, 最终将事项信息转化为适合于使用者决策模型需要的各种会计信息。

(二)构建基于事项法的医院会计报表体系

1、事项驱动的会计报表体系结构

"事项驱动"原是计算机的一个术语, 笔者把它引入到医院会计信息系统中, 它是指把信息使用者所需要的信息按照使用动机不同可以划分为若干种事件。比如, 利用事件驱动表而不是账户来"登记"医院的医疗业务, 要将医疗数据记录在医疗事件表和医疗——药物事件表, 当医生给别人诊断时, 将医疗收入 (包括业务收入)记入医疗表, 将药物成本计入医疗——药物表。初始设计时, 同时为该事件设计相应的"过程程序"模型, 当决策需要某种信息时, 根据不同的事件驱动相应的"过程"处理程序, 从而提取所需信息。这种撇开"账户"对经济业务加以反映的方式, 可以将货币信息与非货币信息融为一体, 随时根据信息使用者的需求, 生成决策所需的信息。事件驱动的事项法会计报表系统的体系结构如图 1:

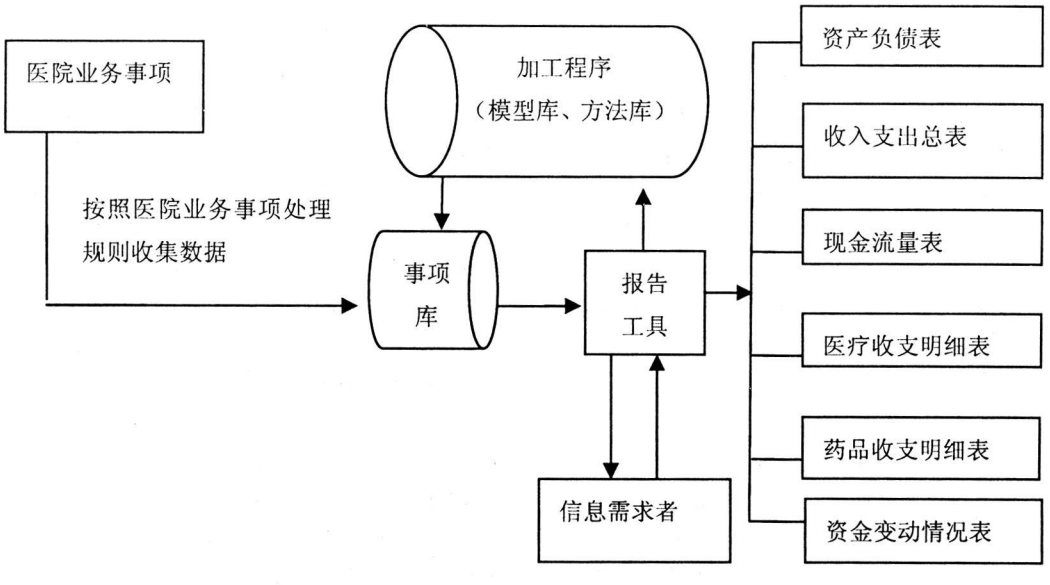


图 1　事件驱动的事项法会计报表系统的体系结构

© 1994-2012 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved.　http://www.cnki.net

事件驱动的系统并不使用账簿作为记录业务数据的工具,账簿可以作为事件驱动系统的逻辑输出视图。同样,系统也可以从事项数据表中提取有关数据形成相关的报表。因此,在事件驱动的系统中,信息用户可以通过相应的"过程程序"模型,从事项数据表中提取相关数据,输出各种满足决策需要的报表。

2.事项法医院会计报表体系的功能结构

事项法会计报表系统的功能框架可归纳为:事项库、工具库和目的库,其逻辑结构如图 2。其基本要求是事项库、工具库和目的库各自独立,并独立于程序;数据是参数,随会计期而变化,方法是手段,相对稳定,参数与手段结合,就可加工产生新的目的数据,从而大大提高系统的拟合度,增强应用软件的通用性。

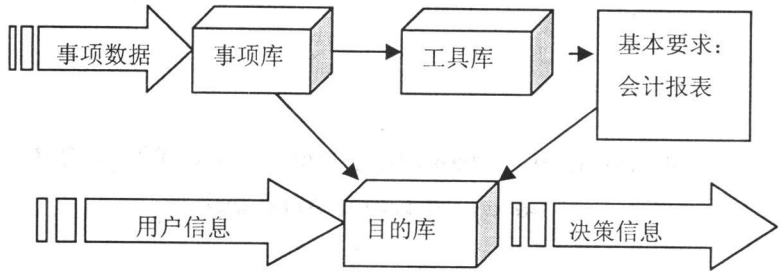


图 2 事项库、工具库和目的库逻辑结构

(1)事项库

事项库是实时动态的,是医院业务活动中业务事项的所有数据,包括财务信息和非财务信息。构建事项库的第一步就是要识别资源、事项、参与者和地点的相关特征和属性,以便采用 REA 概念模型的分析方法实现从业务事项到事项库的转换。按照实际情况,可以得到基数比约束和参与约束构成的联系的语义约束,而后进行的键属性的确定及关系模式的规范化(关系模式的合理分解)。事项库中存在着为数众多的存储单元(划分更细的账户),用于存放已经经过标准化处理的会计信息。这种经过标准化的源数据信息即成为内外部信息需求者制作决策模型的信息源,可以满足所有信息需求者的信息需求,并且使信息真正做到同出一源。需要特别指出的是,事项库中的事项数据表将用来记录业务事项的细节,表中的每一条记录都包含一个独立的事项数据。

(2)工具库

工具库中存放着相对稳定的会计信息处理方法,如机器学习、模型库、方法库和知识库等。模型库主要包括各种核算及管理决策模型;方法库包含各种或选的计量、估价及表达方法;知识库存放各种法令规则、技术方法的解释及示例,并且还可能包含一些与决策有关的判断、选择、分析和推理等知识。工具库提供了可供信息使用者选择的各种信息处理规则,几乎能支持所有视图的信息需求,能够使信息使用者多视角分析数据、加工数据、挖掘数据。工具库的设计思想是基于信息使用者信息需求的多样化,事项库存储了大量的原始经济业务数据,可供信息需求者根据需要提取。同一事项从使用者不同的角度看会有不同含义,因而可以有多种方法、规则反映事项从而满足不同需求。工具库就扮演着专家的角色,它既可以根据某个模型对原始数据进行详尽的数据分析、预测,也可以按照会计准则,法规对会计事项进行相应的核算处理,以满足通用财务报告的需求。

(3)目的库

目的库中主要存放按医院各利益相关者的不同决策模型所产生的医院会计信息。这些信息的存放形式常常是用户选择的方法所组成的报告模板,它可以是以往的资产负债表、损益表、收支总表、医疗收支明细表、药物收支明细表等形式,还可以是其它形式,只要是医院信息使用者能够理解的形式都是可以的。医院会计信息的生成是由目的库完成的。目的库主要由人机交换系统及报告模板生成系统组成,是报告医院与信息使用者交流的界面,帮助信息用户编制其所需的各种类型的财务报告。因为它与信息使用者的接触最为密切,为信息使用者提供各种视图输出并负责接收用户要求,所以目的库的创建必须友好、通俗易懂。

三 结论

基于事项法的医院会计报表系统是基于事件观点采集、存储和使用业务数据的信息系统,该系统专注于采集和存储业务过程数据,并以此为基础提供各种视图驱动应用所能提供的全部视图,而不会产生诸如数据重复存储、数据不一致和应用彼此重复之类的问题。事项库、工具库和目的库的有效结合在增强医院会计信息披露的及时性和降低会计报表加工的复杂性方面是很有效益的,同时各个利益相关者的不同决策模型所需的信息需求也得到了满足,可以说是对医院会计报表体系思想上的一个实质性的突破。

以上笔者对基于事项法的医院财务报表体系进行了理论上的探讨,也勾画了它的粗细条,并且对其结构和功能进行了简单分析,至于如何具体提供基于事项法的医院会计报表,笔者认为那还需要会计理论界和实务界的广大同仁共同深入去研究,笔者在此仅仅起了个抛砖引玉的作用。当然考虑到我国会计人员整体素质仍比较低下的现实状况,在我国实施基于事项法的医院会计报表,还有一段很长的路要走,

© 1994-2012 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

正如事项法在上个世纪 60年代末就已经提出来了, 但是现在还并未付诸实践, 原因就在于此, 事项法实施还缺少一个重要条件——高素质的会计人员。

[参考文献]

[1] 庄　娟, 耿秀长. 对医院财务管理与会计关系的再认识[J]. 卫生经济研究, 2005(7).

[2] 张宝秀. 关于加强医院会计监督的思考[J]. 财会月刊(综合版), 2006(18).

[3] 刘宏海. 关于加强医院会计监督的思考[J]. 经济师, 2007(6).

[4] 王理国. 改革医院会计报表的意见[J]. 财会通讯(综合版), 2006(10).

[5] 岳晓梅. 现行《医院会计制度》的缺陷及其完善方法[J]. 事业财会, 2006(2).

[6] 张永雄. 构建现代会计信息系统的理论探讨[J]. 财会月刊(综合版), 2006(10).

[7] 王　锴. 事项审计思想探索[J]. 中国管理信息化, 2008(15).

[8] 李松青. 事项会计目标、特征及其信息质量要求浅析[J]. 财会通讯(综合版), 2007(6).

Studying the Accounting Statements of Hospital Based on Event Accounting

XIAO Gao-feng

(Finance Department in the First Affiliated Hospital of University of South China, Hengyang 421001, China)

Abstract With the deepening of the health care reform, the existing system of hospital financial statements show more and more drawbacks. Based on this, the article started with the current statements of the hospital system, and analyed the defects of current system of hospital accounting statements and pointed out that the root cause of the problem was human factors. Finally, the article constructed the system of hospital accounting statements based on event accounting.

Key words accounting statements of hospital; event accounting; event driven; functional structure

© 1994-2012 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved.　http://www.cnki.net