

# 基于数据循证思维模式的中医医院预算项目分类设置与实践探索\*

黄少瑜<sup>①</sup>, 郑佩勇<sup>①</sup>, 黄苑<sup>②</sup>, 焦贵荣<sup>①</sup>

**摘要** 通过分析预算编制基础不扎实、预算编制依据不充分、预算项目内涵不明确、支出标准不清晰等影响预算数据质量因素,找出预算数据影响决策支持作用的主要原因。为了获取更加精准的预算数据,文章基于“数据循证”的逻辑思维和管理会计基本理论,采取实证研究方法,按照“管理量化之前先类化,向下类化是分类,向上类化是归类”的思维模式,提出规范设置项目、完善细化分类、明确项目内涵、明确支出标准的中医医院预算项目管理思路,建立了预算项目、会计科目与责任单元“三维一体”的耦合机制。通过实施数据循证思维模式的预算项目分类设置,使中医医院预算管理更加“精、准、细、实、全”,为预算绩效考核管理奠定基础,并在全面推进实施过程中实现全面预算管理的“七个一体化”。

**关键词** 中医医院; 预算项目; 预算管理; 数据循证

**中图分类号** R1-9; D922.26 **文献标志码** B **文章编号** 1003-0743(2023)08-0085-05

**Classification and Practice of Budget Items in Traditional Chinese Medicine Hospitals Based on Data-Based Thinking Mode/Huang Shaoyu, Zheng Pei-yong, Huang Yuan, et al//Chinese Health Economics, 2023,42(8):85-89**

**Abstract** By analyzing the factors affecting the quality of budget data, such as the lack of solid foundation for weak budget preparation foundation, insufficient budget basis, unclear budget project connotation, and unclear expenditure standards, the main reasons for the impact of budget data on the role of decision support are identified. In order to obtain more accurate budget data, based on “data evidence-based” logical thinking and the basic theory of management accounting, according to the thinking mode of “classifying before quantifying management, classifying downward and classifying upward”, it adopted an empirical research method and proposed the idea of standardizing the setting of items, improving the refinement of classification, clarifying the connotation of items and defining the expenditure criteria for the management of Chinese medicine hospital budgets, and established a “three-dimensional” coupling mechanism of budget items, accounting accounts and responsibility units. Through the implementation of data-based thinking on the classification of budget items, the budget management of Chinese medicine hospitals has been made more “precise, accurate, detailed, realistic and comprehensive”, laying the foundation for budget performance assessment management and realising the “seven integrations” of comprehensive budget management in the process of full promotion and implementation.

**Keywords** Hospital of Traditional Chinese Medicine; budget item; budget management; evidence-based data

**First-author's address** The First Affiliated Hospital of Guangzhou University of Chinese Medicine, Guangzhou, 510405, China

2021年9月,国家卫生健康委、国家中医药管理局印发的《关于印发公立医院高质量发展促进行动(2021—2025年)的通知》(国卫医发〔2021〕27号)提出,提升医院管理精细化水平,建立基于数据循证的医院运营管理决策支持系统。这是医疗卫生领域继临床路径、循证医学之后,提出的又一个新概念、新焦点。临床路径和循证医学是基于临床医疗规范的方式来确保医疗的质量与安全。数据循证是考虑管理规范、业务流程规范,从而确保了数据的质量,这符合了“循证”的本意即“遵循证据”。

## 1 理论依据

医疗卫生领域的决策需要数据的支持,这是普遍共识。会计理论界和实务界人士更有深刻的体会。

\* 基金项目:广东省卫生经济学会2022年科研项目(GDWJ-202203)。

① 广州中医药大学第一附属医院 广州 510405

② 梅州市第二中医医院 广东 梅州 510405

作者简介:黄少瑜(1970—),男,硕士学位,正高级会计师;研究方向:卫生经济、医院财务管理、预算管理;E-mail:huangs0707@163.com。

数据影响决策、决策导致行为、行为产生数据,这是一个闭环的循环过程,也是数据循证的过程。医院要通过数据找问题,活用数据要效益,通过数据分析,寻找数据背后解决问题的路径和方法。中外管理会计理论在数据和决策支持方面,分别有两种类型的观点:一是中国传统管理会计理论界凝练了管理会计的两大特征:信息(数据)和过程管理,即管理过程产生信息(数据),信息(数据)的质量要求是及时、真实、准确和完整。这体现了过程管理对信息(数据)质量影响的重要性,也是一个信息(数据)循证的过程。二是英国皇家特许管理会计师公会(Chartered Institute of Management Accountants, CIMA)和美国注册会计师协会(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA)在征询全球170多个国家意见的基础上,于2014年10月联合发布了《全球管理会计原则》,总结了管理会计的3大特征:突出决策支持作用、强调风险控制功能、反映价值创造本质。这两种类型的观点经汇总整理后,就是数据、决策支持和价值创造,即基于会计活动所产生的数据,能够对决策

参考起支持作用，从而实现价值的创造。

## 2 医疗卫生行业问题分析

医疗卫生行业每年都需收集、汇总和加工财务年报数据，数据质量一直困扰着医疗卫生行业管理层人员。近期，自全国开展公立医院绩效考核以来，数据质量的问题再次被提上重要议程，“数据质量”“数据循证”“数据质控”等新名词频频出现。何谓数据质量，就是数据要“真实、准确、及时、完整”。数据质量越来越被重视，数据正成为继劳动、资本、土地、知识、技术、管理之后的第七生产要素<sup>[1]</sup>。

当前，医疗卫生行业内全面预算管理存在问题的主要表现形式是财务脱离业务，预算与计划“两张皮”，预算审批流程不规范、程序不严谨，部门间沟通协调机制不健全，预算编制基础不扎实，预算依据不充分，预算项目内涵不明确、支出标准不清晰等。医疗卫生行业预算管理存在的问题很多，其中最重要的问题就是预算编制与执行所产生的数据质量存在问题，真实性、准确性、完整性等方面不足，影响了医院运营管理的决策支撑作用。究其原因就是体现预算载体的预算项目内涵含糊，预算项目结构性分类不清晰，预算数据汇总统计的标准不统一，预算支出标准不规范等。例如在医院预算项目库中，同时存在的预算项目有“差旅费”“学习培训费”“会议费”，而跟这3个预算项目密切相关的业务范围比较笼统，例如职工进修、学术交流、考察调研、医院交流、工作会议等各种情况，都属于因公出差范畴，都与这3个预算项目有关。医院确定设置这3个预算项目，就必须在这3个预算项目的内涵上界定清楚，如果没有理清相互之间的边界，在不同年度、不同部门和不同人员之间进行预算编制申报和预算执行时，就很容易混淆，导致预算编制与预算执行标准不统一，不同年度的预算执行结果可比性不强。作为医院管理层决策重要参考依据的数据，因上述存在的问题，可能导致其决策支撑作用大打折扣。

## 3 实践管理案例

本研究基于上述理论基础和医疗卫生行业存在的问题，参考《关于印发〈广东省省级财政资金项目库管理办法（试行）〉的通知》（粤财预〔2018〕263号）和《广东省财政厅关于印发〈广东省省级财政预算绩效目标编制审核指南〉的通知》（粤财绩函〔2020〕10号）等有关预算项目内涵，结合笔者正在编制的《公立医院全面预算管理工作指南》实施以下中医医院预算项目分类设置和规范化实践探索。

### 3.1 指导原则与思路

本研究以中医医院战略发展规划为导向，按照将战略发展目标转化为中医医院实际行动的逻辑思维。中医医院管理层至少需要有5年的战略谋划、3年的发

展规划和1年的实施计划，将战略目标从模糊到清晰、从笼统到具体、从思路到行动的具体实践过程进一步落实；并按照“目标、指标、数据和制度”的逻辑关系，将战略目标转化为战略规划。这之后再将战略规划细化为具体目标计划，落实到具体的财务业务中，最终体现在具体可执行、可实施、可量化的预算项目上。

本研究在业财融合原则的指引下，提出“三合五同”原则，即目标、计划和预算“三合一，五同步”。该原则在中医医院总体战略目标的指导下，同时确定年度工作目标、制定年度工作计划、编制年度全面预算。目标、计划和预算相互融合，并在谋划、布置、论证、执行、考核等5个环节同时、同步实行。

### 3.2 概念及支出分类

3.2.1 预算项目概念。项目库源于现代项目管理实践需求，从2000年开始，医院的部门预算改革为加强项目管理提出了项目库的概念<sup>[2]</sup>。随着预算改革的深入及实践应用领域的探索，其内涵更加丰富。2021年4月，《国务院关于进一步深化预算管理制度改革的意见》（国发〔2021〕5号）提出，将项目作为部门和单位预算管理的基本单元，预算支出全部以项目形式纳入预算项目库，实施项目全生命周期管理。

本研究以广州某中医医院全面预算管理多年来探索预算项目规范化管理新模式的实践为例，总结出对预算项目内涵的理解。本研究中的预算项目是根据经济业务事项设置的，代表某项独立经济业务事项，即医院要做的“事”。预算项目是预算收支的载体，是预算收支及预算报告的最小单元。预算报告以预算报表为基础，预算报表以预算项目为基础。

3.2.2 支出分类构成。预算收支包括预算收入和预算支出，其中预算支出是重点，支出范围涵盖资本性和费用性支出，现金和非现金支出，财政经费与非财政经费支出，充分体现了全面预算管理中资金支出的“全”。预算支出全部以预算项目为载体进行归集核算，并与会计科目和责任单元相互对应衔接，通过业务与财务的充分融合，达到“三维一体化”深度融合的最佳状态。

根据卫生资源性质特点及使用消耗规律，将中医医院所有预算项目支出分为10大类别：（1）人员经费支出；（2）药品及卫生材料支出；（3）房屋及基础设施维护保养支出；（4）设备维护保养支出；（5）信息系统维护保养支出；（6）运营业务支出；（7）资本性配置支出；（8）财政项目支出；（9）科教项目支出；（10）非现金支出。上述10大类预算项目支出，根据其与会科目对应关系，预算项目维护周期及预算额度有效期，分情况处理，具体指标见表1。

上述预算项目支出分为10大类别，每类细化的三级项目再与会计科目相互对应，构建1个与会科目互

表1 预算项目支出与会计科目的对应关系情况

| 项目类别          | 与会计科目对应关系          | 项目维护周期                   | 预算额度有效周期   |
|---------------|--------------------|--------------------------|--|
| 人员经费支出        | 一对一                | 固定不变                     | 当年有效   |
| 药品及卫生材料支出     | 一对一                | 固定不变                     | 当年有效   |
| 房屋及基础设施维护保养支出 | 一对一                | 固定不变                     | 除了“装修改扩建支出”项目按照项目周期管理以外，其他当年有效                     |
| 设备维护保养支出      | 一对一                | 固定不变                     | 当年有效   |
| 信息系统维护保养支出    | 一对一                | 固定不变                     | 当年有效   |
| 运营业务支出        | 一对一                | 固定不变                     | 当年有效   |
| 资本性配置支出       | 一对一                | 一级、二级分类固定不变，三级每年申报确定     | 除了“基建工程建设支出”项目和“单价500万元以上设备购置”项目，按照项目周期管理以外，其他当年有效 |
| 财政项目支出        | 一对多，预算项目经进一步细化后一对一 | 一级、二级分类固定不变，三级每年收到下达项目确定 | 按照项目周期管理   |
| 科教项目支出        | 一对多，预算项目经进一步细化后一对一 | 一级、二级分类固定不变，三级每年根据实际情况确定 | 按照项目周期管理   |
| 非现金支出         | 一对一                | 长期不变                     | 当年有效   |

注：项目周期是指不同预算项目有不同的建设管理期限；在核定的有效期内，当年尚未执行完毕的，可以结转下年继续使用；到期尚未执行完的，原则上清零统筹，确实需要继续使用的，需重新提出申请审批。预算项目进一步细化是指在收到上级下达预算项目经费后，由预算归口管理部门细化项目预算支出明细，并按照医院预算审批程序审批后确定。

相平衡的经济核算管理体系，相当于建立了一套指标体系，符合SMART原则，为实施全面预算管理设置了1个精准的切入点。正如杨杜在《伦理的逻辑》中提到“管理需要量化，量化之前先类化，向下类化是分类，向上类化是归类”<sup>[9]</sup>。

3.2.3 与相关核算单元的关系。会计科目是基于上级财政部门要求设置的，属于财务会计范畴。预算项目类似于会计科目又不同于会计科目，是基于医院内部精细化的经济运营管理，为精准有效收集运营数据信息而设置，服务于医院战略目标，属于管理会计范畴。成本项目是基于成本核算的归集分类而设置的。3者有一定的共性，又有不同的侧重点。

在预算执行中进行会计处理时，建立了预算项目与会计科目的对应关系，即不同预算项目可以对应同一会计科目，同一预算项目不能对应多个会计科目。若1个预算项目确实需要对应多个会计科目，则应通过编制预算支出明细表细化预算项目，再逐一建立对应关系（需细化的预算项目主要是10大类别中的财政项目支出和科教项目支出）。预算项目与会计科目按照上述方法就全面建立了对应关系。

### 3.3 预算项目库构建

3.3.1 功能结构性框架。为建立完整的预算项目数据信息链条，需构建预算项目库的框架结构，其内涵和属性包括预算项目编码、项目类别和名称（含一级、二级、三级项目）、预算支出明细、预算金额、项目内

涵及范围、预算编制依据及标准、预算归口管理部门及预算部门等，具体指标见表2。

3.3.2 项目内涵及范围。预算项目在某种程度上代表了要做的“事”。每个预算项目都有清晰、明确的项目内涵及范围，以确保每一个具体经济业务事项，在不同年度、不同部门、不同人员申报预算编制时，都有清晰的指引，都能够非常清楚地归集到同一个预算项目中，以确保预算项目内涵的连续性、稳定性和可比性，从而避免了因预算项目内涵及范围不清晰、理解不一致而导致预算编制归类不准确、标准不统一、预算执行结果不具有可比性等问题。

广州某中医医院所有预算项目在上述10大类基础上，再进一步细化分为一级、二级、三级明细项目，其中一级项目64项，二级项目373项，三级项目2163项，最终形成医院的预算项目库。预算项目的变与不变实行动态管理，根据医院当时实际情况而定，预算项目一般原则性保持不变。当出现新情况、新问题、新任务，预算项目确实需要增减变化时，医院应在进行预算编制申报之前做好规划。预算项目的固化与不变原则，就是为了确保预算项目数据前后期的可比性和为医院提供高质量的数据。

3.3.3 项目支出标准。预算项目内涵及范围确定后，需要确定预算编制的依据及标准，包括但不限于以下内容：（1）政府各部门政策文件及指南等，（2）医院制度文件明确规定的标准，（3）医院绩效分配方

表2 预算项目库功能结构性框架

| 项目编码       | 项目类别     | 一级项目     | 二级项目      | 三级项目          | 预算支出明细 | 预算金额  | 预算项目内涵及范围  | 预算依据及标准                                      | 预算归口管理部门 | 预算部门    |
|------------|----------|----------|-----------|---------------|--------|-------|--|--|----------|---------|
| 8001001001 | 财政项目支出   | 学科专科建设   | 中央名医工作室建设 | 邓铁涛全国名中医传承工作室 | 专家评审费  |       | 内涵：按照下达项目的任务书，属于项目且符合支出的事项<br>范围：项目任务书规定的使用范围，并按照项目清单的支出比例控制 | 依据：以国家下达的项目任务书为依据<br>标准：按照项目任务书下面的支出范围和比例为标准 | 科研处      | 名医工作室   |
| 5001001001 | 设备维护保养支出 | 医用设备维护保养 | 维护保养      | 某设备           | 维保费    |       | 内涵：按照单项资产的价值独立考核<br>范围：属于医疗设备且价值超过500万元需单独考核的项目              | 依据：按中标签署合同执行<br>标准：参照同设备市场评估余值与设备年份存在的维修投入比值 | 设备处      | 各临床业务部门 |
| .....      | .....    | .....    | .....     | .....         | .....  | ..... | .....  | .....  | .....    | .....   |

注：预算归口管理部门一般指医院行政后勤管理部门。预算部门（科室）一般指医院业务科室，同时包含行政后勤管理部门。

案，(4) 医院同类项目历史执行数据（含已执行合同数），(5) 与相关合作方已经签订但尚未支付的合同支付结算数，(6) 项目前期市场调查摸底的情况。

通过对上述预算项目库构建的顶层设计，使医院预算项目分类清晰，并细化了预算项目，明确了支出标准，夯实了编制基础，从而达到了预算编制管理的“精、准、细、实、全”的基本目的。

### 3.4 实践应用规程

3.4.1 预算编制环节。各部门申报预算，具体经济事项在医院预算项目库所列范围内，对应选择申报。对于新生的，在项目库找不到对应的经济事项，报财务部门，由财务部门根据经济事项的性质特点进行合理归类确定。

3.4.2 预算执行环节。各部门预算执行，每个经济业务事项申请支付结算的，经办人（会计人员）通过系统输入预算编号，系统自动带出相应的预算项目、会计科目、预算归口管理部门、预算部门等在项目库中已经设置好的相关信息，并填写本次预算执行的金额。会计人员审核后，保存并自动生成会计凭证，形成数据库。没有落实项目预算和预算编码的，系统无法办理支付结算。在预算执行环节，预算项目、会计科目与责任单元“三维一体”，互相联动耦合，一方变动引起其他两方的连锁反应，其核心是预算项目。预算项目、会计科目与责任单元“三维一体”的立体结

构关系，详见图1。

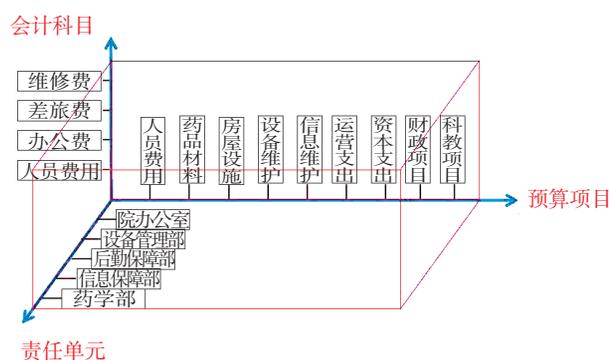


图1 预算项目、会计科目与责任单元“三维一体”立体结构关系

责任单元包含两个层次，一是预算归口管理部门的预算管理责任；二是预算部门的成本承担责任。预算项目库建立起来后，通过预算项目带出会计科目，同时带出预算责任部门和成本承担部门，业务带出财务、核算带出责任、数据明确责任。财务与业务的融会贯通，贯穿于全面预算管理全过程和所有环节，从而建立了清晰的全面预算管理目标责任体系，为预算绩效考核奠定了坚实的基础。

3.4.3 预算控制环节。预算控制是指预算支出执行时，当预算指标额度不足时，是否允许超支继续执行。根据不同预算项目的资源消耗特征与使用规律，可以采取不同的控制类型，具体包括3种类型：一是绝

对控制，主要是10大类别中的财政项目支出和科教项目支出。二是相对强控制，主要是10大类别中的房屋及基础设施维护保养支出、设备维护保养支出、信息系统维护保养支出、运营业务支出和资本性配置支出。三是相对弱控制，主要是10大类别中的人员经费支出和药品及卫生材料支出和非现金支出。

3.4.4 预算调整环节。预算调整中的预算项目调整，是针对预算项目预算金额的不足、超支、新增、核减等进行处理，以及不同预算项目之间的合并、调剂等预算金额的处理过程。

3.4.5 预算报告环节。预算报告以财务报表为基础，财务报表以预算项目为基础，医院年度的预算决算报告最终以预算项目为“核心语言”来表达与展示。

3.4.6 预算分析环节。预算分析是以预算项目为载体，紧密围绕预算项目的预算金额上下变动进行分析，查找原因，寻找达到合理预期数据的方法措施。

3.4.7 预算考核环节。预算考核是最后一个环节，也是对预算项目的预算金额是否达到合理预期目标的考核评价，并依据考核评价结果实施奖惩措施，以达到“鞭策后进、鼓励先进”的目的。

#### 4 小结

本研究通过分析研究政策理论依据、剖析医疗卫生行业内部预算存在的问题，在业财融合的导向下，提出了“三合五同”原则的管理思路。通过预算项目分类设置与规范化管理的实践探索，并基于全面预算

管理的综合性、系统性和全面性特点，本研究得出要实现医院预算绩效管理一体化的目标，就要达到预算编制与战略规划一体化、预算执行与成本管控一体化、预算处理与会计核算一体化、预算内容与资产管理一体化、预算程序与内部控制一体化。因为只有这样才能使预算结果与绩效管理一体化，进而实现预算的风险防范与价值创造一体化。

数据是决策的重要参考依据，数据质量影响了决策的质量。预算项目的规范设置是确保预算数据质量的重要基础。预算项目是医院实施全面预算管理的重要基础与核心要素，是预算精准编制的前提条件，是预算执行的依据，是预算绩效考核的标准。预算项目的实施和推广应用，是会计职能转变的重要表现形式，是促进医院运营转型升级、推动医院高质量发展的切入点和重要途径。

#### 参 考 文 献

- [1] 中国中央、国务院.《中共中央 国务院关于构建更加完善的要素市场化配置体制机制的意见》[EB/OL]. (2020-03-30) [2023-04-28]http://www.gov.cn/xinwen/2020-04/09/content\_5500622.htm.
- [2] 王琴. 预算管理一体化与项目库优化管理的实践与思考——以陕西省为例[J]. 西部财会,2021(10):9-12.
- [3] 杨杜. 伦理的逻辑[M]. 北京: 经济管理出版社, 2018.

[收稿日期: 2023-05-17] (编辑: 彭博)

(◀◀上接第83页◀◀)

自身职责范围且适合通过市场化方式提供的服务事项，按照政府购买服务的方式和程序，交由符合条件的服务供应商承担，并根据服务数量和质量等因素向其支付费用的行为。根据北京市卫生健康委政府购买服务指导性目录，政府部门支付的医院垫付的特殊人群的医疗费用，可以归为基本公共服务类，属于政府购买医院医疗服务的行为。

#### 3.2 政府采购模式下医院垫付患者医疗费用的财务管理建议

如图2所示，政府采购模式下，医院提供医疗服务，政府主管部门根据职责定位和政府采购服务相关制度采购医院医疗服务。医院汇总垫付的医疗费用情况给卫生健康主管部门，卫生健康主管部门审核并根据汇总数据作为预算主体申请财政预算，待财政资金到位后拨付给医院。医院收到款项后作为应收账款收回，冲销往来款项。卫生健康主管部门记录财政收支，并进行年度决算填报。这样的预决算管理流程，既能反映业务发生本质，又避免预算管理模式下重复记账又核销收支的不规范处理。

#### 4 思考

预算模式下，发生特殊人群医疗救治时，医院既是医疗行为的提供者，又要作为预算主体申请财政资金用于弥补已垫付的患者医疗费用，并根据决算要求进行决算填报。医院账务处理过程中为了符合预决算要求，最终冲销医疗收入<sup>[1]</sup>，只记财政拨款收入。预算模式下存在重复记账和冲账调整问题。

政府购买服务模式，医院只是医疗行为提供者，政府为预决算主体，卫生健康主管部门代表政府购买医院医疗服务。卫生健康主管部门申请预算并开展预决算业务，医院收到卫生健康主管部门的款项后直接冲销应收账款。在政府购买服务模式，账务处理更加明晰简洁。

#### 参 考 文 献

- [1] 李雪岩. 新政府会计制度下财政拨款收入的会计核算[J]. 财会研究, 2020(10):22-24.
- [2] 刘晓杰. 论行政事业单位财政拨款收入的会计核算及存在的问题[J]. 中国市场, 2018(35):153-163.

[收稿日期: 2023-05-06] (编辑: 彭博)