

THỰC TRẠNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TẠI BỆNH VIỆN ĐA KHOA TỈNH THANH HÓA

Nguyễn Thị Nhung¹, Nguyễn Thị Bình¹

TÓM TẮT

Kế toán quản trị là một bộ phận của công tác kế toán, là khâu quan trọng trong công tác quản lý kinh tế tài chính của một đơn vị. Đối với các bệnh viện công lập, kế toán quản trị là công cụ quản lý quan trọng nhằm đảm bảo cung cấp chính xác, kịp thời và đầy đủ các thông tin về hoạt động tài chính kế toán của bệnh viện, giúp nhà quản trị xác định thế mạnh của mình và xây dựng chiến lược phát triển lâu dài. Tại Thanh Hóa nói chung và Bệnh viện Đa khoa tỉnh Thanh Hóa nói riêng hiện nay, tổ chức kế toán quản trị vẫn còn là một vấn đề tương đối mới mẻ và chưa được các nhà quản trị đơn vị quan tâm. Trong phạm vi bài viết này, nhóm tác giả tiến hành nghiên cứu và đánh giá thực trạng tổ chức kế toán quản trị tại Bệnh viện Đa khoa tỉnh Thanh Hóa, từ đó kiến nghị một số giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị tại bệnh viện này.

Từ khóa: Kế toán quản trị, tổ chức kế toán quản trị, Bệnh viện Đa khoa tỉnh Thanh Hóa.

1. ĐẶT VẤN ĐỀ

Trong những năm gần đây, cùng với sự phát triển năng động của các đơn vị thuộc mọi thành phần kinh tế trong cả nước, các bệnh viện công - những đơn vị sự nghiệp y tế công lập, cũng ngày càng phát triển cả về quy mô lẫn chất lượng. Bên cạnh những thuận lợi thì các bệnh viện công lập cũng gặp phải những khó khăn trong quá trình áp dụng cơ chế tự chủ theo chủ trương của Nhà nước. Các bệnh viện công lập phải cân đối được nguồn thu và các khoản chi của mình để cân đối được nguồn lực với việc nâng cao chất lượng dịch vụ mà bệnh viện cung cấp.

Nhưng trên thực tế, vấn đề tổ chức kế toán quản trị tại các đơn vị sự nghiệp nói chung và bệnh viện công lập nói riêng vẫn chưa được chú trọng, công tác kế toán chủ yếu cung cấp thông tin phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính, về tổ chức kế toán quản trị dường như chưa được nghiên cứu và vận dụng nhiều, gây ra không ít khó khăn cho nhà quản lý trong việc lập kế hoạch, điều hành kiểm soát các hoạt động trong đơn vị. Vì vậy, trong tương lai gần, cần thiết phải tổ chức kế toán quản trị, sẽ giúp đơn vị cải thiện được hiệu quả hoạt động cũng như đánh giá được sự đóng góp của từng bộ phận theo mục tiêu chung mà tổ chức đã đề ra.

Những năm vừa qua, ngành Y tế Thanh Hóa đã đạt được nhiều thành tích đáng ghi nhận, góp phần tích cực vào việc cải thiện sức khỏe của nhân dân trong tỉnh, nhất là trong việc hoàn thiện hệ thống các cơ sở y tế và nâng cao năng lực khám chữa bệnh, chăm sóc sức khỏe nhân dân, từng bước xây dựng Thanh Hóa trở thành trung tâm y tế chất lượng cao của khu vực Bắc Trung Bộ. Bên cạnh việc nâng cao chất lượng chuyên môn thì công tác kế toán đang được lãnh đạo các bệnh viện chú trọng. Trong đó, kế toán quản trị (KTQT) trong các

¹ Khoa Kinh tế - Quản trị kinh doanh, Trường Đại học Hồng Đức, nguyenthinhungkt@hdu.edu.vn

bệnh viện công lập là công cụ khá mới mẻ, đây bộ phận cấu thành của hệ thống kế toán nói chung, nhằm tiến hành thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin về hoạt động kinh tế nhằm giúp cho nhà quản trị thực hiện các chức năng quản trị từ khâu Lập kế hoạch; Tổ chức thực hiện; Kiểm soát đánh giá hoạt động và ra quyết định trong các bệnh viện công lập.

2. CƠ SỞ LÝ THUYẾT VÀ PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

2.1. Cơ sở lý thuyết

Đơn vị sự nghiệp công lập là một tổ chức hoạt động theo nguyên tắc phục vụ xã hội, không vì mục đích kiếm lời. Sản phẩm, dịch vụ do hoạt động sự nghiệp tạo ra chủ yếu là những giá trị về tri thức, văn hoá, phát minh, sức khoẻ, đạo đức, các giá trị về xã hội... Đại bộ phận các sản phẩm của đơn vị này là sản phẩm có tính phục vụ không chỉ bó hẹp trong một ngành hoặc một lĩnh vực mà những sản phẩm đó khi tiêu dùng thường có tác dụng lan tỏa, trong đó các bệnh viện công là những đơn vị sự nghiệp y tế công lập.

Theo Vũ Thị Thanh Thủy (2017) việc nghiên cứu Tổ chức kế toán quản trị được xem xét từ quan điểm của hệ thống thông tin kế toán trong đơn vị. Nghiên cứu các thông tin cung cấp cho việc ra quyết định nội bộ đơn vị cho phép làm rõ được chức năng, vai trò của tổ chức kế toán quản trị nhằm thể hiện bản chất của kế toán quản trị. Theo Liên đoàn kế toán quốc tế IFCA định nghĩa “Kế toán quản trị được xem như là một quy trình định dạng, kiểm soát, đo lường, tổng hợp, phân tích, trình bày, giải thích và truyền đạt thông tin tài chính, thông tin phi tài chính liên quan đến hoạt động của tổ chức cho những nhà quản trị thực hiện hoạch định, đánh giá, kiểm soát, điều hành hoạt động tổ chức nhằm đảm bảo sử dụng có trách nhiệm, hiệu quả nguồn lực kinh tế của tổ chức”.

Như vậy tổ chức kế toán quản trị là một bộ phận trong hệ thống thông tin của một tổ chức. Các nhà quản trị dựa vào thông tin kế toán quản trị để hoạch định và kiểm soát hoạt động của tổ chức. Thông tin kế toán quản trị có vai trò chủ đạo và chi phối toàn bộ hoạt động của tổ chức. Đó là cơ sở để đưa ra các quyết định ngắn hạn và dài hạn nhằm đảm bảo sự tồn tại và phát triển bền vững của tổ chức trong nền kinh tế thị trường. Ra quyết định là chức năng và nhiệm vụ cơ bản của các nhà quản trị.

Tổ chức kế toán quản trị trong các bệnh viện công lập là một bộ phận cấu thành trong hệ thống kế toán nhằm tiến hành thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin về hoạt động kinh tế tài chính giúp cho nhà quản trị thực hiện chức năng quản trị từ khâu lập kế hoạch; tổ chức thực hiện; kiểm soát đánh giá hoạt động và ra quyết định trong các bệnh viện công lập.

Theo quan điểm của tác giả, tổ chức kế toán quản trị trong các bệnh viện công lập bao gồm các nội dung: Tổ chức bộ máy kế toán quản trị; tổ chức phân loại và nhận diện; tổ chức xây dựng định mức và dự toán; tổ chức kế toán chi phí và tính giá thành; tổ chức lập báo cáo bộ phận và tổ chức phân tích thông tin cho việc ra quyết định.

2.2. Phương pháp nghiên cứu

Để có số liệu nghiên cứu tác giả tiến hành khảo sát các nhà quản lý và nhân viên kế toán, nhân viên làm việc tại Bệnh viện đa khoa tỉnh Thanh Hoá. Cụ thể tác giả đã gửi phiếu khảo sát đến 200 cán bộ công nhân viên. Số phiếu phát ra: 200, số phiếu thu về 200. Tỷ lệ phản hồi: Phiếu dành cho nhà quản lý: 48/50 (96%); Phiếu dành cho kế toán: 28/30 (93,3%); Phiếu dành cho nhân viên làm việc tại các khoa, phòng ban: 115/120 (95,8%).

3. KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

3.1. Thực trạng tổ chức mô hình bộ máy kế toán

Kết quả khảo sát cho thấy tại Bệnh viện Đa khoa tỉnh Thanh Hóa tổ chức mô hình bộ máy kế toán theo hình thức tập trung, chưa tổ chức bộ máy kế toán quản trị riêng và đang kết hợp với kế toán tài chính để thực hiện công việc của kế toán quản trị. Theo mô hình này nhân viên kế toán trong đơn vị đảm nhận từng bộ phận, đồng thời thực hiện cả công việc kế toán tài chính và kế toán quản trị. Hệ thống tài khoản kế toán sử dụng theo chế độ kế toán tài chính; sổ kế toán của kế toán tài chính được ghi chép tổng hợp còn kế toán quản trị căn cứ vào nhu cầu thông tin quản trị cụ thể đối với từng hoạt động, từng chỉ tiêu mà mở sổ chi tiết theo hình thức sổ của kế toán tài chính và tự xây dựng; báo cáo kế toán được lập định kỳ theo kế toán tài chính nhưng chi tiết hơn, có thể lập theo nhu cầu quản lý.

3.2. Thực trạng phân loại chi phí

Hiện nay tại bệnh viện đang phân loại theo các tiêu chí như: Theo quyền tự chủ, theo mục lục Ngân sách Nhà nước (NSNN), phân loại theo nội dung chi và phân loại theo tính chất hoạt động. Tuy nhiên chưa chú trọng đến các tiêu thức phân loại chi phí khác nhằm hướng đến mục đích sử dụng trong báo cáo quản trị.

Thứ nhất, phân loại chi phí theo quyền tự chủ thành chi hoạt động thường xuyên và không thường xuyên có nguồn gốc từ NSNN.

Thứ hai, theo nội dung chi thì chi phí được phân loại thành:

Chi cho con người gồm tiền lương, tiền công, các khoản phụ cấp, các khoản đóng góp và phúc lợi tập thể.

Chi quản lý hành chính gồm chi dịch vụ công cộng, chi vật tư văn phòng, chi thông tin liên lạc, chi hội nghị tập huấn, chi công tác phí, chi phí thuê mướn và chi sửa chữa thường xuyên tài sản cố định.

Chi nghiệp vụ chuyên môn gồm chi vật tư chuyên môn, chi in ấn, ấn chỉ chuyên môn, chi mua sắm vật tư thiết bị chuyên môn không phải là tài sản cố định.

Chi cho hoạt động đào tạo và nghiên cứu khoa học, chi đạo tuyến, tuyên truyền.

Thứ ba, theo tính chất hoạt động thì chi phí được phân loại thành:

Chi hoạt động sự nghiệp: Là các khoản chi nhằm thực hiện hoạt động khám chữa bệnh theo hình thức thu một phần viện phí, thực hiện các nhiệm vụ Nhà nước giao đột xuất (phòng chống dịch,...) với kinh phí được NSNN cấp hoặc có nguồn gốc từ NSNN.

Chi hoạt động sản xuất kinh doanh (hoạt động dịch vụ): Là các khoản chi nhằm thực hiện khám chữa bệnh theo yêu cầu và các dịch vụ phụ trợ khác như tiền lương, tiền công, phụ cấp, các khoản chi trực tiếp cho người bệnh (vật tư, thuốc, máu, dịch truyền...), chi hoạt động nhà thuốc, nhà xe, nhà ăn, chi vệ sinh điện nước cho người nhà bệnh nhân...

3.3. Thực trạng xây dựng định mức chi phí và dự toán

Qua khảo sát cho thấy bệnh viện thực hiện xây dựng định mức chi phí chi tiết cho từng hoạt động như chi cho con người, chi cho các hoạt động chuyên môn: khám, chữa bệnh, giường bệnh và được cụ thể hóa trong quy chế chi tiêu nội bộ. Căn cứ để xây dựng định mức là tiêu chí kỹ thuật Giá thực tế, kinh nghiệm của nhà lãnh đạo và các văn bản quy định của Nhà nước ban hành có liên quan.

Trên cơ sở định mức về lượng xác định định mức về tiền, các định mức chi được xác định cụ thể cho từng công việc, căn cứ vào nguồn tài chính, đặc điểm hoạt động và điều kiện quản lý tại bệnh viện để quyết định, thông thường các định mức bao gồm:

Thứ nhất, nhóm định mức chi thanh toán cá nhân

Định mức tiền lương và các khoản phụ cấp lương được xây dựng trên cơ sở hệ số lương (hệ số ngạch bậc, các khoản phụ cấp lương), mức lương tối thiểu do Nhà nước quy định.

Ngoài định mức tiền lương và các khoản phụ cấp lương, các bệnh viện còn xây dựng định mức thu nhập tăng thêm cho cá nhân gồm thu nhập tăng thêm có tính chất lương và các khoản phụ cấp trách nhiệm cho cán bộ công chức quản lý các cấp.

Thứ hai, nhóm định mức chi quản lý hành chính

Định mức chi tiền tàu xe và hỗ trợ đi lại đối với cán bộ được cử đi công tác, được xây dựng chi tiết về tiền chi phương tiện đi lại theo từng địa bàn, khu vực cụ thể theo từng chuyến công tác cho mỗi cán bộ.

Định mức chi phụ cấp lưu trú, định mức chi thuê phòng nghỉ tại nơi đến công tác được xây dựng chi tiết theo từng khu vực, địa bàn cho cả trường hợp đi công tác theo đoàn và đi công tác đơn lẻ, xác định mức chi cho 1 người/ngày đêm dựa trên văn bản của Nhà nước hiện hành.

Định mức khoán chi công tác phí thường xuyên, được áp dụng đối với cán bộ công chức thường xuyên đi công tác lưu động (văn thư, kế toán đi giao dịch với các cơ quan chức năng). Định mức chi cụ thể được xây dựng trên cơ sở tính chất công việc mà họ đảm nhận, xác định định mức chi cho 1 người/tháng. Định mức chi hội nghị, hội thảo trong nước, gồm tiền thuê hội trường nếu phát sinh, tiền tài liệu, tiền bồi dưỡng giảng viên, báo cáo viên, tiền nước uống, tiền hỗ trợ ăn nghỉ, tiền làm thêm giờ, tiền trang trí,... theo quy định.

Định mức hỗ trợ cước phí điện thoại phục vụ công tác điều hành quản lý, được xây dựng chi tiết mức hỗ trợ đối với điện thoại cố định do bệnh viện trang bị và điện thoại di động do các nhân tự trang bị phù hợp với từng vị trí công tác từng phòng, từng khoa, từng ban, đơn vị trực thuộc, xác định định mức chi cho một đơn vị/cá nhân/tháng căn cứ vào nhiệm vụ được giao.

Định mức khoán văn phòng phẩm, vật tư tiêu hao cho từng phòng, khoa chuyên môn theo tháng. Định mức khoán xăng dầu, được xây dựng theo định mức lượng nhiên liệu tiêu hao phù hợp mức tiêu hao nhiên liệu đối với từng loại xe, đơn giá nhiên liệu được áp dụng theo quy định hiện hành của Nhà nước.

Thứ ba, nhóm định mức chi nghiệp vụ chuyên môn

Chi vật tư chuyên môn: Chi mua sắm vật tư chuyên môn theo dự trù các khoa, phòng lập đảm bảo phục vụ bệnh nhân đầy đủ kịp thời. Trường hợp phát sinh đột xuất phải được thủ trưởng đơn vị ký duyệt đồng ý cho mua sắm.

Chi in ấn chỉ chuyên môn: Các khoa, phòng lập kế hoạch dự trù, Phòng kế hoạch tổng hợp duyệt maket, số lượng chủng loại. Phòng Hành chính quản trị có trách nhiệm tập hợp trình Thủ trưởng đơn vị phê duyệt.

Chi mua sắm vật tư thiết bị chuyên môn không phải là tài sản cố định: Các khoa, phòng có nhu cầu phải lập dự trù về chủng loại, quy cách, tiêu chuẩn kỹ thuật gửi Phòng Vật tư thiết bị y tế tập hợp trình Thủ trưởng đơn vị phê duyệt.

Chi cho hoạt động đào tạo và nghiên cứu khoa học, chỉ đạo tuyển, tuyên truyền: Hàng năm để duy trì hoạt động chỉ đạo tuyển cũng như công tác tuyên truyền giáo dục đào tạo, căn cứ vào thực tế hoạt động của bệnh viện trong năm các bệnh viện sẽ trích từ 1 - 4% tổng số kinh phí được sử dụng để chi cho các nội dung trên.

Thứ tư, nhóm định mức về trích lập và sử dụng các quỹ

Quỹ phát triển sự nghiệp với mức trích lập là 25% trên tổng chênh lệch thu lớn hơn chi. Quỹ phát triển sự nghiệp dùng để đầu tư, phát triển nâng cao hoạt động sự nghiệp.

Quỹ khen thưởng và quỹ phúc lợi: Giám đốc bệnh viện sẽ quyết định mức trích lập 02 quỹ tối đa không vượt quá 03 tháng tiền lương, tiền công và thu nhập tăng thêm bình quân thực hiện trong năm.

Thứ năm, định mức chi cho các hoạt động khác về dự toán chi phí

Định mức chi hỗ trợ kinh phí cho các hoạt động của tổ chức Đảng và các tổ chức chính trị - xã hội, xác định định mức chi theo năm cho mỗi tổ chức.

Định mức chi cho hoạt động tuyên truyền, được xác định cho từng buổi, từng nội dung tuyên truyền.

Định mức chi cho các hoạt động dịch vụ khác (Khám chữa bệnh theo yêu cầu, phòng/giường, xét nghiệm, hợp đồng khám chữa bệnh, trông giữ xe, dịch vụ ăn uống,..), định mức chi theo quy định của Giám đốc bệnh viện.

Định mức chi tiếp khách nước ngoài, trong nước.

Nhìn chung bệnh viện đã xây dựng chi tiêu nội bộ tương đối đầy đủ và rõ ràng, phần lớn việc xây dựng chi tiêu nội bộ điều căn cứ vào các quy định của các văn bản pháp luật.

Về tổ chức xây dựng dự toán: Do đặc thù của đơn vị sự nghiệp y tế công lập là các khoản chi hoạt động đều phải xây dựng dự toán và thực hiện theo dự toán để xác định kinh phí, chi phí quản lý chung được tính chủ yếu dựa vào kinh nghiệm. Bệnh viện đã tiến hành lập dự toán chi, dự toán thu, dự toán kết quả và dự toán phân phối lợi nhuận. Chưa xây dựng được dự toán về số lượng bệnh nhân khám và điều trị theo từng nhóm bệnh vì đây là cơ sở để lập các dự toán khác.

Bảng 1. Dự toán nguồn thu của Bệnh viện Đa khoa tỉnh Thanh Hóa giai đoạn 2017 - 2019

Đơn vị tính: triệu đồng

Nội dung	Dự toán		
	Năm 2017	Năm 2018	Năm 2019
1. Số thu NSNN cấp	34.500	30.417	30.015
2. Thu viện phí	220.117	245.170	265.018
3. Thu từ hoạt động SXKD dịch vụ	58.178	68.195	82.150
4. Thu từ hoạt động khác (gồm thanh lý tài sản cố định và XD CB)	552.518	532.118	528.157
Tổng nguồn thu	857.313	875.900	905.340

Nguồn: Báo cáo kế hoạch của Bệnh viện Đa khoa tỉnh Thanh Hóa

Dự toán Nguồn thu tại Bệnh viện Đa khoa tỉnh Thanh Hóa giai đoạn 2017 - 2019 có sự thay đổi đáng kể: Số thu ngân sách nhà nước cấp có xu hướng giảm đi, năm 2017 dự toán nguồn thu NSNN là 34.500 triệu đồng, năm 2018 dự toán nguồn thu giảm xuống 30.417 triệu đồng với mức giảm 4.387 triệu đồng tương ứng với tốc độ giảm 12,84%. Đến năm 2019 dự toán nguồn thu từ NSNN giảm còn 30.015 triệu đồng. Điều này là phù hợp với xu hướng tự chủ tài chính của bệnh viện. Trong khi đó số thu từ thu viện phí, thu từ hoạt động sản xuất kinh doanh dịch vụ và thu từ hoạt động khác có xu hướng tăng lên đáng kể. Trong đó nguồn thu từ viện phí và hoạt động khác chiếm tỷ trọng cao nhất trong tổng nguồn thu của bệnh viện.

Bảng 2. Dự toán chi thường xuyên của bệnh viện giai đoạn 2017 - 2019

Đơn vị tính: Triệu đồng

Nội dung	Dự toán		
	Năm 2017	Năm 2018	Năm 2019
Chi cho con người	68.866	78.180	80.156
Chi chuyên môn nghiệp vụ và mua sắm sửa chữa TSCĐ	578.178	528.189	525.289
Chi quản lý hành chính và chi khác	169.728	220.185	255.175
Tổng chi	816.772	826.554	860.620

Nguồn: Báo cáo kế hoạch của Bệnh viện Đa khoa tỉnh Thanh Hóa

Tương ứng với dự toán các nguồn kinh phí và dự toán nguồn thu, các khoản chi được phân chia cho các nhóm chi. Dự toán các khoản chi của Bệnh viện Đa khoa tỉnh Thanh Hóa giai đoạn 2017 - 2019 có xu hướng tăng từ năm 2017 tổng dự toán chi thường xuyên của bệnh viện là 816.772 triệu đồng, năm 2018 là 826.554 triệu đồng; năm 2019 là 860.620 triệu đồng. Trong khi chi cho con người tăng lên từ năm 2017 chi thanh toán cá nhân chiếm 8,48% trong tổng chi thì năm 2019 chi cho con người chiếm 10,21%. Dự toán các khoản chi chuyên môn nghiệp vụ và mua sắm sửa chữa TSCĐ có xu hướng giảm do bệnh viện tăng cường kiểm soát nhằm tiết kiệm chi. Các khoản chi quản lý hành chính và chi khác có xu hướng tăng lên trong tổng cơ cấu chi.

Quy trình lập dự toán tại bệnh viện được khảo sát đều chia làm 2 bước là xây dựng dự toán về lượng sau đó xây dựng các dự toán về ngân sách. Việc xây dựng dự toán về lượng được thực hiện ở các đơn vị chức năng như phòng tổ chức cán bộ, phòng quản trị vật tư y tế, các khoa... với các dự toán được xác định bao gồm: Dự án khoa học công nghệ, tuyển dụng cán bộ viên chức, các hợp đồng, các chính sách tiền lương, tiền công, kế hoạch đầu tư xây dựng cơ bản, mua sắm thiết bị, vật tư tiêu hao, văn phòng phẩm,... Nhân sự ở các đơn vị chức năng xây dựng dự toán lượng không phải là nhân sự chuyên trách mà là kiêm nhiệm, phần lớn do các trưởng đơn vị chức năng tổ chức chỉ đạo, xây dựng các kế hoạch. Dự toán ngân sách được xây dựng trên cơ sở các dự toán lượng do các

bộ phận chức năng chuyên đến. Kế hoạch ngân sách tổng quát được xây dựng trên cơ sở cân đối tổng nguồn thu, chi để phân bổ cho từng nhiệm vụ.

3.4. Thực trạng phương pháp xác định chi phí và tính giá thành

Theo kết quả khảo sát tại bệnh viện sử dụng phương pháp xác định chi phí theo quá trình, theo bệnh nhân.

Đối với giá dịch vụ khám bệnh, chữa bệnh bảo hiểm y tế, hiện nay các Bệnh viện thực hiện theo thông tư liên tịch số 37/2015/TTLT-BYT-BTC ngày 29-10-2015 “Quy định thống nhất giá dịch vụ khám bệnh, chữa bệnh bảo hiểm y tế giữa các bệnh viện cùng hạng trên toàn quốc”.

Theo đó, giá dịch vụ khám chữa bệnh được xác định:

Giá dịch vụ khám chữa bệnh = Chi phí trực tiếp + Chi phí chung

Chi phí trực tiếp: Chi phí về thuốc, dịch truyền, hóa chất, vật tư tiêu hao, vật tư thay thế; Chi phí về điện, nước, nhiên liệu, xử lý chất thải, vệ sinh môi trường; Chi phí duy tu, bảo dưỡng thiết bị, mua thay thế công cụ, dụng cụ; Chi phí phụ cấp thường trực, phụ cấp phẫu thuật, thủ thuật; Chi phí tiền lương và các khoản phụ cấp.

Chi phí chung (gường bệnh, thủ thuật, phẫu thuật,...) được xác định trên cơ sở định mức. Các thông tin về tình trạng sức khỏe, vật tư y tế tiêu hao,... của bệnh nhân được cập nhật hàng ngày trên Hồ sơ bệnh án. Kết thúc đợt điều trị, tất cả các thông tin liên quan chi phí khám chữa bệnh của từng bệnh nhân được bộ phận kế hoạch tổng hợp chuyển cho phòng Kế toán.

Trên cơ sở đó kế toán viện phí tính toán, xác định các khoản mà bệnh nhân phải thanh toán, làm thủ tục thanh toán với bệnh nhân. Đối với các chi phí liên quan trực tiếp đến dịch vụ được kế toán trực tiếp cho hoạt động này. Đối với những dịch vụ trực tiếp chỉ định bác sỹ, tiền công được kế toán trực tiếp cho từng dịch vụ đó theo bệnh nhân. Chi phí thuốc tiêu hao cho từng bệnh nhân là chi phí trực tiếp, được theo dõi chi tiết theo từng bệnh nhân. Phần lớn các yếu tố chi phí còn lại tiêu hao để thực hiện dịch vụ là chi phí gián tiếp đối với từng bệnh nhân, khó có thể xác định theo từng đối tượng bệnh nhân hay căn bệnh, ca bệnh.

Chính vì vậy, đối tượng tập hợp các chi phí này của dịch vụ thường là toàn bộ quá trình thực hiện dịch vụ và được chi tiết theo nội dung chi và mục đích chi. Đối với các chi phí liên quan đồng thời hoạt động khám chữa bệnh theo yêu cầu và hoạt động sự nghiệp, tùy từng yếu tố chi phí mà kế toán cũng có sự khác nhau. Kế toán tập hợp chi phí, tính giá thành dịch vụ khám chữa bệnh theo yêu cầu theo khoản mục chi phí chưa được thực hiện, khó có thể đánh giá đúng hiệu quả hoạt động khám chữa bệnh theo yêu cầu.

3.5. Thực trạng tổ chức phân tích thông tin

Hiện nay các bộ phận (Các khoa và các trung tâm, phòng ban) thường sử dụng các chỉ tiêu đo lường chi phí theo dự toán và chi phí thực tế phát sinh, chỉ tiêu các khoản thu theo dự toán và các khoản thu thực tế phát sinh... để đánh giá hiệu quả bộ phận mình đảm nhận.

Bảng 3. Bảng kiểm tra việc thực hiện dự toán thu giai đoạn 2017 - 2019

ĐVT: Triệu đồng

Nội dung	So sánh kế hoạch và thực hiện											
	Năm 2017		So sánh		Năm 2018		So sánh		Năm 2019		So sánh	
	Kế hoạch	Thực hiện	+/-	%	Kế hoạch	Thực hiện	+/-	%	Kế hoạch	Thực hiện	+/-	%
Tổng thu	857.313	885.432	28.119	3,28	875.900	898.211	22.311	2,55	905.340	916.472	11.132	1,23
1. Số thu NSNN cấp	34.500	34.172	-328	-0,95	30.417	29.785	-632	-2,08	30.015	27.852	-2.163	-7,21
2. Thu viện phí, BHYT	220.117	224.641	4.524	2,06	245.170	257.093	11.923	4,86	265.018	276.136	11.118	4,20
3. Thu từ hoạt động sản xuất kinh doanh dịch vụ	58.178	60.311	2.133	3,67	68.195	71.037	2.842	4,17	82.150	80.316	-1.834	-2,23
4. Thu từ hoạt động khác (thanh lý TSCĐ và XDCB)	552.518	566.307	13.789	2,50	532.118	540.296	8.178	1,54	528.157	532.168	4.011	0,76

Nguồn: Báo cáo kế hoạch hoạt động của Bệnh viện Đa khoa tỉnh Thanh Hóa

Bảng 4. Bảng kiểm tra việc thực hiện dự toán chi giai đoạn 2017 - 2019

ĐVT: Triệu đồng

Dự toán các khoản chi	So sánh kế hoạch và thực hiện											
	Năm 2017		So sánh		Năm 2018		So sánh		Năm 2019		So sánh	
	Kế hoạch	Thực hiện	+/-	%	Kế hoạch	Thực hiện	+/-	%	Kế hoạch	Thực hiện	+/-	%
Chi cho con người	68.866	71.136	2.270	3,30	78.180	79.380	1.200	1,53	80.156	81.866	1.710	2,13
Chi chuyên môn nghiệp vụ và mua sắm sửa chữa TSCĐ	578.178	587.076	8.898	1,54	528.189	539.873	11.684	2,21	525.289	530.178	4.889	0,93
Chi quản lý hành chính và chi khác	169.728	180.521	10.793	6,36	220.185	222.931	2.746	1,25	255.175	259.728	4.553	1,78
Cộng	816.772	838.733	21.961	2,69	826.554	842.184	15.630	1,89	860.620	871.772	11.152	1,30

Nguồn: Báo cáo kế hoạch hoạt động của Bệnh viện Đa khoa tỉnh Thanh Hóa

Việc phân tích thông tin tại bệnh viện chủ yếu mới dừng lại ở kỹ thuật so sánh số liệu báo cáo so với số liệu dự toán mà chưa sử dụng các kỹ thuật phân tích sâu hơn để tìm ra các nguyên nhân thực sự của sự biến động các nguồn kinh phí là phụ thuộc vào số lượng hoạt động định mức, phụ thuộc vào công việc hay phụ thuộc vào định mức chi phí.

Thực tế khảo sát cũng cho thấy tại Bệnh viện chưa xây dựng được các hệ thống báo cáo kế toán quản trị nhằm kiểm soát các khoản chi một cách chi tiết, từ đó để có những đánh giá về sự biến động chi phí, đồng thời qua đây giúp việc dự toán trong hoạt động chính xác, có cơ sở và khoa học hơn. Chưa có sự phối hợp cộng tác tốt giữa các khoa phòng với phòng Tài chính, điều này đã ảnh hưởng đến việc đưa ra các quyết định ngắn hạn cũng như là dài hạn.

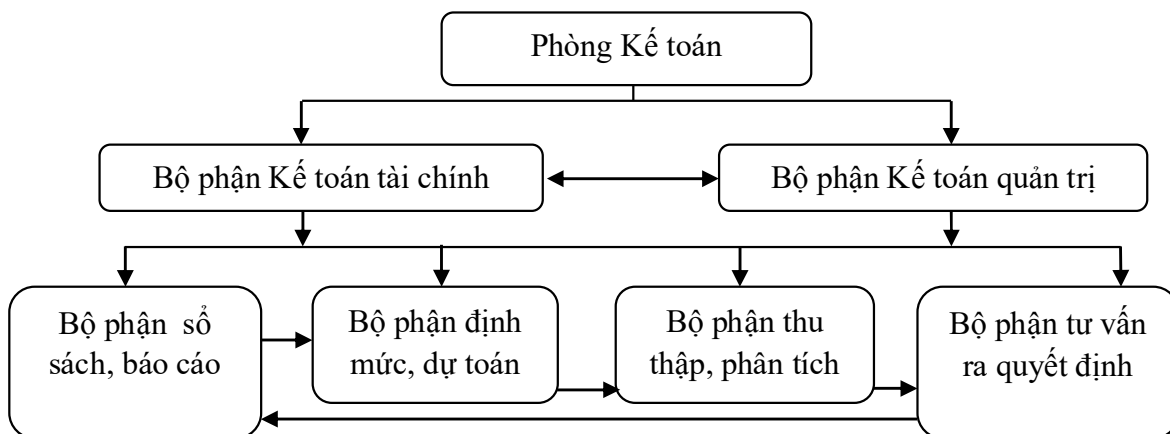
4. MỘT SỐ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TẠI BỆNH VIỆN ĐA KHOA TỈNH THANH HÓA

Trên cơ sở nghiên cứu và đánh giá thực trạng tổ chức kế toán quản trị tại Bệnh viện Đa khoa tỉnh Thanh Hóa, nhóm tác giả đề xuất một số giải pháp nhằm hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị tại bệnh viện cụ thể như sau:

4.1. Hoàn thiện tổ chức bộ máy kế toán quản trị

Để kế toán quản trị trong bệnh viện phát huy hiệu quả tối đa, nhà quản trị phải lựa chọn bộ máy tổ chức kế toán quản trị phù hợp với đặc điểm hoạt động, và mức độ phân cấp quản lý tài chính của từng đơn vị. Việc xây dựng bộ máy kế toán quản trị hiện đại, khoa học, hợp lý có ý nghĩa hết sức quan trọng. Bộ máy kế toán phải gọn nhẹ, khoa học, hợp lý và hiệu quả cao trong việc cung cấp thông tin cho bộ máy lãnh đạo của đơn vị. Bệnh viện đa khoa tỉnh Thanh Hóa có thể lựa chọn một trong 3 mô hình tổ chức bộ máy kế toán quản trị. Tuy nhiên theo quan điểm của nhóm tác giả, bệnh viện nên vận dụng mô hình Tổ chức kế toán quản trị và kế toán tài chính hỗn hợp. Trong điều kiện hiện nay, chế độ kế toán hành chính sự nghiệp được ban hành chủ yếu phục vụ cho kế toán tài chính, vì vậy việc tổ chức bộ máy kế toán quản trị theo mô hình kết hợp giữa kế toán quản trị kế toán quản trị và kế toán tài chính hiện nay tại đơn vị cũng phù hợp nhưng cần phải hoàn thiện hơn. Cụ thể Phòng kế toán trong bệnh viện nên được chia thành 2 bộ phận: Bộ phận kế toán tài chính và Bộ phận kế toán quản trị. Tại bộ phận kế toán tài chính có nhiệm vụ thu thập thông tin để lập Báo cáo tài chính, Báo cáo quyết toán, cung cấp thông tin cho các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp. Những thông tin chi tiết trước đây có liên quan đến nội dung kế toán quản trị sẽ được chuyển sang bộ phận kế toán quản trị để xử lý. Bộ phận kế toán quản trị có nhiệm vụ tổ chức và thực hiện các công việc của kế toán quản trị như: Lập dự toán, xây dựng định mức, phân tích thông tin... thu thập, xử lý và cung cấp thông tin kế toán quản trị trực tiếp cho ban lãnh đạo bệnh viện trong việc phân tích tình hình và ra quyết định.

Sơ đồ 1. Mô hình Tổ chức bộ máy kế toán quản trị tại bệnh viện



Nguồn: Tác giả tổng hợp và phân tích

Bảng 5. Bảng phân công công việc tại phòng kế toán bệnh viện

Bảng phân công công việc		
Bộ phận	Công việc hiện tại	Công việc cụ thể
Kế toán tài chính	Nhiệm vụ thu thập thông tin để lập BCTC, cung cấp thông tin cho các đối tượng bên ngoài bệnh viện. Những nội dung thuộc về chi tiết trước đây có liên quan đến nội dung kế toán quản trị sẽ chuyển đến bộ phận kế toán quản trị	1. Kế toán vốn bằng tiền, Kế toán vật tư, CCDC, TSCĐ: Theo dõi tình hình tăng giảm vốn bằng tiền, vật tư, CCDC, TSCĐ. Theo dõi tình hình nhập xuất tồn vật tư. 2. Kế toán công nợ: Theo dõi tình hình công nợ phải thu (thu viện phí), phải trả, các khoản nợ vay. 3. Kế toán giá thành sản phẩm và lợi nhuận: Theo dõi các chi phí phát sinh và tập hợp để tính giá thành cho từng dịch vụ khám chữa bệnh, kế toán các khoản thu nhập từ đó xác định chênh lệch thặng dư làm cơ sở Kế toán tổng hợp lập Báo cáo tài chính.
Kế toán quản trị	Có nhiệm vụ tổ chức và thực hiện các công việc của KTQT như: Thu thập, xử lý và cung cấp thông tin KTQT trực tiếp cho nhà quản trị (Ban giám đốc) trong việc phân tích tình hình ra quyết định.	1. Bộ phận định mức, dự toán: Lập các dự toán về số lượng bệnh nhân khám và điều trị theo từng chuyên bệnh; Lập Dự toán chi nghiệp vụ chuyên môn, Lập Dự toán chi quản lý hành chính, Lập dự toán chi khác..., dự toán về các khoản thu, dự toán kết quả... dựa trên cơ sở định mức theo quy định của pháp luật. 2. Bộ phận thu thập phân tích (Trung tâm chi phí và Trung tâm doanh thu) + Phân tích đánh giá tình hình thực hiện dự toán, tìm ra các nguyên nhân gây ra chênh lệch về các chỉ tiêu các khoản thu, các khoản chi.... + Phân tích mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận nhằm cung cấp thông tin cho Ban giám đốc để ra các quyết định hợp lý.

		<p>3. Bộ phận tư vấn ra quyết định tại các trung tâm trách nhiệm.</p> <p>+ Kế toán quản trị chi phí ở các trung tâm chi phí: Tại các khoa, phòng ban, trung tâm chức năng của các bộ phận tại các trung tâm chi phí này là thu thập, xử lý thông tin chi phí ban đầu, lập báo cáo gửi về phòng kế toán quản trị, và lập các báo cáo kế toán quản trị cung cấp thông tin về chi phí cho các nhà quản trị của Trung tâm chi phí và Trung tâm đầu tư.</p> <p>+ Kế toán quản trị doanh thu ở các trung tâm doanh thu: Cũng tại các khoa, phòng ban, trung tâm thì trung tâm doanh thu có chức năng thu thập, xử lý thông tin doanh thu, lập báo cáo gửi về phòng kế toán quản trị và lập các báo cáo kế toán quản trị cung cấp thông tin về doanh thu cho nhà quản trị ở Trung tâm lợi nhuận.</p>
--	--	---

Nguồn: Tác giả tổng hợp và phân tích

4.2. Hoàn thiện tổ chức phân loại chi phí

Vận dụng các kỹ thuật phân tích chi phí trong kế toán quản trị thì cần phải phân tích chi phí hoạt động của các bệnh viện theo 2 tiêu thức là mức độ hoạt động và mối quan hệ của chi phí với đối tượng hoạt động. Phân loại chi phí theo mối quan hệ của chi phí với mức độ hoạt động để phục vụ cho việc phân tích mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng công việc và kết quả thu được (chênh lệch thu chi) nhằm phục vụ cho các quyết định về xác định quy mô giường bệnh cần thiết, tính giá thành dịch vụ khám chữa bệnh theo biến phí. Phân loại chi phí theo mối quan hệ với đối tượng chịu phí là cơ sở để xác định chi phí và đặc biệt rất hữu ích trong việc vận dụng mô hình kế toán chi phí trong các bệnh viện công lập. Để sử dụng thông tin chi phí theo mức độ hoạt động thì chi phí hỗn hợp phải được tách riêng thành biến phí và định phí.

4.3. Hoàn thiện xây dựng dự toán

Trong cơ chế hiện nay, các bệnh viện được quyền tự chủ tài chính, các nhà quản trị tài chính bệnh viện có khả năng tự quyết định những vấn đề cơ bản của bệnh viện. Việc lập dự toán được sử dụng để kiểm tra, điều hành hoạt động của bệnh viện, tìm kiếm khả năng khai thác thu để thỏa mãn chi tiêu và có tích lũy, được thực hiện bởi chính đơn vị. Do đó, các bệnh viện cần phải lập dự toán số lượng bệnh nhân khám và điều trị theo từng nhóm bệnh. Đây là bước đầu tiên của toàn bộ quy trình lập dự toán hoạt động tài chính của bệnh viện, là cơ sở để lập dự toán thu khám chữa bệnh và các khoản chi phí cho hoạt động khám chữa bệnh; Lập dự toán chi cho con người; Dự toán các khoản chi phí liên quan đến nghiệp vụ chuyên môn; Dự toán chi quản lý hành chính và Dự toán chi khác như: chi cho hoạt động đào tạo và nghiên cứu khoa học, tuyên truyền, căn cứ vào dự kiến phân bổ kinh phí đầu năm và các quy định của Nhà nước, các bộ phận sẽ lập dự toán cụ thể cho từng hoạt

động sau đó Giám đốc bệnh viện sẽ duyệt dự toán cho các bộ phận. Sau khi đã lập các loại dự toán trên, bệnh viện sẽ tiến hành lập dự toán Thu - Chi ngân sách tổng hợp bằng tiền.

4.4. Hoàn thiện phương pháp tập hợp chi phí và tính giá thành

Qua nghiên cứu cho thấy: Sự gia tăng về chi phí điều trị cho bệnh nhân càng cao thì khả năng vận dụng hệ thống kế toán quản trị theo quy định của Nhà nước có sự cải tiến càng cao. Tại bệnh viện hiện nay phát sinh nhiều loại chi phí trong đó chi phí gián tiếp chiếm tỷ trọng lớn hơn chi phí trực tiếp, do đó đơn vị cần lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí gián tiếp cho phù hợp. Hiện tại bệnh viện chủ yếu phân bổ chi phí theo tỷ lệ doanh thu của từng bộ phận (doanh thu của dịch vụ khám chữa bệnh tính theo số lượng dịch vụ làm trong tháng) tác giả đề xuất các bệnh viện nên vận dụng hệ thống tính toán chi phí dựa trên hoạt động (ABC), đây sẽ là một giải pháp trong trường hợp bệnh viện đang phải chịu áp lực tính toán chi phí hiệu quả hơn trong cơ chế tự chủ tài chính và sự cạnh tranh về chất lượng dịch vụ khám chữa bệnh hiện nay. Hơn nữa theo Bộ Y tế các bệnh viện sẽ dần chuyển sang tự chủ hoàn toàn và hoạt động theo mô hình giống như doanh nghiệp. Tuy nhiên trước khi vận dụng phương pháp ABC, bệnh viện cần xem xét lợi ích của các bác sĩ (là đối tượng quan trọng nhất trong bệnh viện, là người trực tiếp tạo ra doanh thu) và sự ủng hộ của họ đối với hệ thống chi phí mới. Trong hệ thống kế toán này, chi phí được cộng dồn cho các hoạt động tiêu hao nguồn lực và áp dụng cho các sản phẩm là bệnh nhân, dựa trên hoạt động được yêu cầu trong quá trình sản xuất đó là điều trị.

4.5. Hoàn thiện tổ chức xây dựng các trung tâm trách nhiệm và tổ chức lập các báo cáo bộ phận

Với tình hình thực tế tại đơn vị báo cáo nội bộ còn chưa được chú trọng nhiều, chưa cung cấp được thông tin hữu ích về hiệu quả quản lý của từng bộ phận, từng khoa cũng như toàn bệnh viện.

Đặc biệt bệnh viện đang trên tiến trình thực hiện Nghị định 16/NĐ/CP giao quyền tự chủ cho đơn vị thì việc đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận là rất cần thiết để từ đó có chế độ đãi ngộ hợp lý, khuyến khích những bộ phận làm ra nhiều chênh lệch đồng thời có biện pháp khắc phục đối với những bộ phận còn đang có chênh lệch thấp. Muốn đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận thì kế toán cần phải đưa ra được căn cứ cụ thể. Đơn vị cần tập hợp, phân loại chi phí trực tiếp, chi phí cố định của từng khoa riêng biệt, các chi phí chung của toàn bệnh viện không cụ thể cho khoa nào sẽ được phân bổ theo tiêu thức phù hợp tránh phân bổ không phù hợp ảnh hưởng đến việc đánh giá hiệu quả hoạt động của từng khoa.

Căn cứ trên cơ sở nguồn lực, trách nhiệm, quyền hạn mà nhà quản lý đó được giao tại bệnh viện nhóm tác giả đề xuất thành lập các trung tâm trách nhiệm như sau:

Các khoa, phòng là các trung tâm chi phí

Các khoa lâm sàng và cận lâm sàng là các trung tâm doanh thu.

Ban lãnh đạo các khoa là trung tâm lợi nhuận

Ban lãnh đạo bệnh viện và các hội đồng là trung tâm đầu tư

Các trung tâm chi phí thực hiện việc tập hợp các chi phí phát sinh tại từng khoa, phòng và lập các báo cáo tập hợp chi phí phát sinh tại từng khoa, thực hiện việc so sánh đánh giá việc sử dụng chi phí thực tế của từng khoa phòng so với kế hoạch đã đặt ra. Các trung tâm doanh thu thực hiện theo dõi và tập hợp các khoản thu phát sinh tại đơn vị mình. Từ kết quả của các trung tâm chi phí và trung tâm doanh thu, trung tâm lợi nhuận sẽ sử dụng báo cáo của từng khoa theo lãi gộp hay chênh lệch thu - chi. Sau khi có được chênh lệch thu - chi trung tâm đầu tư sẽ thấy được hiệu quả thực sự của từng khoa trong việc khám và điều trị cho bệnh nhân.

4.6. Giải pháp về phân tích thông tin để đưa ra quyết định

Để phục vụ cho việc ra quyết định, người quản lý cần thiết phải tập hợp và phân tích nhiều dạng thông tin khác nhau, trong đó thông tin cung cấp bởi kế toán quản trị đóng vai trò đặc biệt quan trọng. Xét trên khía cạnh này, cần thiết phải có sự nhận thức và phân biệt các dạng quyết định thành hai loại lớn: Các quyết định ngắn hạn và các quyết định dài hạn. Các quyết định ngắn hạn được đưa ra nhằm thoả mãn các mục tiêu ngắn hạn của tổ chức như: quyết định về các hoạt động khám chữa bệnh, về các phương pháp điều trị; quyết định về các cách thức chăm sóc bệnh nhân... Còn các quyết định dài hạn là các quyết định liên quan đến quá trình đầu tư kinh phí để phục vụ mục tiêu lâu dài của đơn vị, liên quan đến chiến lược phát triển của đơn vị. Các quyết định dài hạn thường liên quan đến việc đầu tư vào các loại tài sản cố như máy móc điều trị, công trình nhà xưởng,... Vấn đề chính đặt ra là việc sử dụng các phương pháp thích hợp trong việc xử lý thông tin kế toán quản trị để phục vụ có hiệu quả cho việc ra các quyết định. Với hai dạng quyết định ngắn hạn và dài hạn, việc xác định thông tin thích hợp là rất quan trọng và cần thiết. Các thông tin này phải được xử lý bằng các phương pháp khoa học thích hợp để phục vụ có hiệu quả nhất cho việc ra quyết định của nhà quản lý. Trong quá trình phân tích thông tin đơn vị nên sử dụng các phương pháp, kỹ thuật như: Phương pháp so sánh, phương pháp loại trừ, phương pháp đồ thị, phân tích theo mô hình Dupont...

5. KẾT LUẬN

Nhà quản trị trong các bệnh viện công lập chủ yếu mới chỉ quan tâm và tập trung vào tổ chức kế toán tài chính mà chưa nhận thức được vai trò cũng như tầm quan trọng của công cụ kế toán quản trị và việc tổ chức kế toán quản trị phù hợp sẽ giúp cho nhà quản trị đưa ra được những quyết định ngắn hạn, dài hạn một cách đúng đắn, kịp thời đem lại hiệu quả cao trong hoạt động. Vì vậy, các nhà quản trị cần tập trung và kịp thời tiến hành tổ chức kế toán quản trị phù hợp với đặc điểm riêng để sớm đem lại hiệu quả cao trong công tác quản trị hoạt động của đơn vị. Bài báo đã phân tích thực trạng và giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị tại Bệnh viện Đa khoa tỉnh Thanh Hóa.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- [1] Bộ Tài chính (2006), *Thông tư số 53/2006/TT-BTC về hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp*, Hà Nội.

- [2] Đoàn Nguyên Hồng (2010), *Hoàn thiện tổ chức kế toán tài chính tại Bệnh viện, hữu nghị Việt Nam - Cu Ba Đồng Hới*, Luận văn thạc sĩ Trường Đại học Đà Nẵng.
- [3] Huỳnh Thị Hồng Hạnh (2014), *Nghiên cứu về phân tích và thiết kế hệ thống thông tin kế toán trong các bệnh viện công*, Luận án tiến sĩ kinh tế Trường Đại học Đà Nẵng.
- [4] Vũ Thị Thanh Thủy (2017), *Kế toán quản trị chi phí trong các bệnh viện công trực thuộc Bộ Y tế trên địa bàn Hà Nội*, Luận án tiến sĩ kinh tế Trường Đại học Kinh tế Quốc dân.

THE CURRENT STATE AND SOLUTIONS TO IMPROVE THE MANAGEMENT ACCOUNTING ORGANIZATION IN THANH HOA GENERAL HOSPITAL

Nguyen Thi Nhung, Nguyen Thi Binh

ABSTRACT

Management accounting is part of the entire accounting work and it is also an important stage in the economic and financial management of an entity. For public hospitals, management accounting is an important management tool to ensure accuracy, timeliness and completeness of information about the hospital's financial and accounting activities to help managers give appropriate business decisions. Nowadays, in Thanh Hoa in general and Thanh Hoa General Hospital in particular, the organization of management accounting has not been paid much attention. Therefore, the article aims to assess the current state of management accounting in Thanh Hoa General Hospital, and then propose some solutions to improve the management accounting organization in this hospital.

Keywords: *Management accounting, organization of management accounting, Thanh Hoa General Hospital .*

** Ngày nộp bài: 9/10/2020; Ngày gửi phản biện: 15/10/2020; Ngày duyệt đăng: 29/1/2021*

** Bài báo này là kết quả nghiên cứu từ đề tài cấp cơ sở mã số ĐT-2019-07 của Trường Đại học Hồng Đức.*