

KẾ TOÁN HOẠT ĐỘNG KHÁM CHỮA BỆNH DỊCH VỤ TẠI BỆNH VIỆN CÔNG: THỰC TRẠNG VÀ ĐỀ XUẤT

Huỳnh Thị Hồng Hạnh*, Nguyễn Mạnh Toàn**

Ngày nhận: 24/3/2015

Ngày nhận bản sửa: 21/4/2015

Ngày duyệt đăng: 15/5/2015

Tóm tắt:

Việc triển khai cơ chế tự chủ tài chính đã tạo điều kiện thuận lợi cho sự phát triển của hoạt động khám chữa bệnh dịch vụ tại các bệnh viện công. Bên cạnh những lợi ích đối với xã hội và bản thân các bệnh viện, vẫn còn những quan ngại liên quan đến việc mở rộng cơ chế tự chủ tài chính, sử dụng các nguồn lực của Nhà nước đầu tư cho hoạt động khám chữa bệnh dịch vụ... Chính vì thế, cung cấp đầy đủ thông tin kế toán về hoạt động khám chữa bệnh dịch vụ tại bệnh viện công là một yêu cầu cần thiết nhằm quản lý và nâng cao hiệu quả của hoạt động này. Trong khuôn khổ bài viết, các tác giả sẽ phân tích yêu cầu cũng như đánh giá thực tế công tác kế toán đối với hoạt động khám chữa bệnh dịch vụ tại các bệnh viện công, từ đó đưa ra những đề xuất để hoàn thiện công tác này.

Từ khóa: bệnh viện công, kế toán, khám chữa bệnh dịch vụ, tự chủ tài chính.

Accounting for on-demand healthcare services in public hospital: current situations and recommendations

Abstract:

The implementation of financial autonomy has created favorable condition for the development of on-demand healthcare services in public hospitals. Besides the benefits, there are some concerns about financial autonomy. Therefore, accounting information of on-demand healthcare services should be clearly provided to manage and improve operational efficiency of these activities. Thus, this paper will analyze the requirements as well as assess the reality of the accounting work for the service. The paper also proposes some solutions to improve this work.

Keywords: Public hospitals; accounting; on-demand services; financial autonomy.

1. Đặt vấn đề

Việc áp dụng cơ chế tự chủ tài chính theo Nghị định số 43/2006/NĐ-CP, sau đó là Nghị định số 85/2012/NĐ-CP của Chính phủ đã cho phép các bệnh viện công huy động nguồn vốn của các tổ chức tín dụng, của người lao động, vốn liên doanh, liên kết với các tổ chức, cá nhân trong và ngoài nước để thực hiện các hoạt động khám chữa bệnh (KCB)

dịch vụ trên nguyên tắc cung cấp dịch vụ theo yêu cầu, chất lượng cao được quyền thu phí cao. Thực tế, nhiều bệnh viện công đã thực hiện các hoạt động KCB dịch vụ một cách hiệu quả, tăng nguồn thu, tiết kiệm chi phí, tạo ra chênh lệch thu chi lớn từ hoạt động này để sử dụng chi trả thu nhập tăng thêm cho người lao động, đồng thời bổ sung vốn để tái đầu tư, mua sắm trang thiết bị cho bệnh viện.

Bên cạnh những kết quả đạt được, một trong những vấn đề được xã hội quan tâm nhiều nhất hiện nay chính là tình trạng sử dụng các nguồn lực đã được Nhà nước đầu tư cho hoạt động KCB dịch vụ, tạo ra xu hướng dịch chuyển các nguồn lực vật chất và con người để phát triển mạnh loại hình dịch vụ thu phí cao. Thực tế, một số bệnh viện đã sử dụng nhà, đất, máy móc thiết bị công để liên doanh, liên kết, phục vụ cho các khoa điều trị theo yêu cầu. Không thể phủ nhận những lợi ích mang lại từ hoạt động KCB dịch vụ đối với xã hội, với bệnh viện trong việc tăng nguồn thu, góp phần tháo gỡ những vướng mắc trong việc giải quyết bài toán thu nhập cho cán bộ viên chức khi chế độ tiền lương hiện còn nhiều bất cập. Tuy nhiên, cần phải có sự kiểm soát, quản lý chặt chẽ hoạt động KCB dịch vụ đi đôi với việc công khai, minh bạch tình hình tài chính của hoạt động này. Là công cụ quan trọng để quản lý tài chính, đặc biệt trong điều kiện thực hiện tự chủ tài chính, kế toán không chỉ dừng lại đơn thuần ở việc hạch toán thu chi và quyết toán kinh phí, mà quan trọng hơn là phải cung cấp được các thông tin cần thiết cho các cấp lãnh đạo để điều hành hoạt động của ngành y tế và của từng bệnh viện một cách tối ưu, hiệu quả. Trong đó, việc cung cấp thông tin kế toán phù hợp, đầy đủ, chính xác, rõ ràng về hoạt động KCB dịch vụ tại bệnh viện công là cần thiết. Trong phạm vi bài viết, các tác giả sẽ phân tích yêu cầu cũng như đánh giá thực tế công tác kế toán đối với hoạt động KCB dịch vụ tại các bệnh viện công, từ đó đề xuất những giải pháp để hoàn thiện công tác này.

2. Yêu cầu kế toán hoạt động KCB dịch vụ

Cơ chế tự chủ tài chính cho phép các bệnh viện công thực hiện các hoạt động KCB dịch vụ, theo đó, các bệnh viện được quyết định các khoản thu, mức thu theo nguyên tắc bảo đảm đủ bù đắp chi phí và có tích lũy, được quyền phân phối chênh lệch thu chi theo quy chế chi tiêu nội bộ sau khi hoàn thành nghĩa vụ với ngân sách Nhà nước (Chính phủ, 2006; Chính phủ, 2012).

Hoạt động KCB dịch vụ tại các bệnh viện công là một hoạt động sản xuất kinh doanh (SXKD) trong đơn vị sự nghiệp công lập. Yêu cầu tổ chức công tác kế toán đối với hoạt động SXKD được thể hiện trong Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp, ban hành theo Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC (Bộ Tài

chính, 2006) và Thông tư số 185/2010/TT-BTC hướng dẫn bổ sung Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp (Bộ Tài chính, 2010). Theo đó, nguyên tắc cơ bản là không được hạch toán “nhập nhằng” hoạt động SXKD với các hoạt động thường xuyên, hoạt động dự án và các hoạt động khác theo chức năng nhiệm vụ được giao. Đồng thời, Chính phủ (2012) quy định tại Nghị định số 85/2012/NĐ-CP là các hoạt động KCB dịch vụ cần được mở sổ theo dõi, hạch toán riêng doanh thu, chi phí hoặc thành lập cơ sở hạch toán độc lập. Các nghiên cứu về tổ chức công tác kế toán tại các bệnh viện công của Lê Kim Ngọc (2009), Lê Thị Thanh Hương (2012), Bùi Thị Yến Linh (2014) cũng đã đưa ra quan điểm phải tách biệt giữa kế toán hoạt động sự nghiệp và hoạt động dịch vụ, nhất là phải đảm bảo tính đủ chi phí thực hiện hoạt động KCB, không thực hiện bao cấp cho hoạt động này. Điều này cũng phù hợp với đề xuất của Bộ Y tế và Ngân hàng thế giới (2011) là cần phân biệt rõ ràng các dịch vụ tự chi trả theo yêu cầu và những dịch vụ theo chức năng nhiệm vụ của bệnh viện. Việc hạch toán tách biệt, rõ ràng hoạt động sự nghiệp và hoạt động SXKD cũng là yêu cầu bắt buộc và phù hợp với thông lệ quốc tế. Theo Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 1 - IPSAS 1 (2006) về trình bày báo cáo tài chính, các đơn vị sự nghiệp công lập phải trình bày rõ ràng trong Báo cáo kết quả hoạt động tổng thu nhập và chi phí tương ứng và chi tiết cho từng hoạt động phù hợp với các hoạt động của đơn vị.

Bên cạnh đó, kết quả khảo sát thực tế 238 cán bộ quản lý các cấp tại các bệnh viện công của Huỳnh Thị Hồng Hạnh và Nguyễn Mạnh Toàn (2014) cũng cho thấy việc cung cấp thông tin về chênh lệch thu chi riêng cho hoạt động KCB dịch vụ là rất cần thiết (*có giá trị trung bình là 4,39 trên thang đo Likert 5, với 5 là mức rất cần thiết*).

Như vậy, việc hạch toán và cung cấp thông tin riêng về hoạt động KCB dịch vụ không chỉ là yêu cầu được quy định trong các văn bản pháp lý mà còn là yêu cầu thông tin của các cấp quản lý nhằm phục vụ cho việc quản lý hiệu quả hoạt động này.

3. Thực tế công tác kế toán hoạt động KCB dịch vụ tại các bệnh viện công

Để đánh giá thực tế công tác kế toán đối với hoạt động KCB dịch vụ tại các bệnh viện công hiện nay, nghiên cứu này đã thực hiện khảo sát 125 bệnh viện

Bảng 1: Kích thước và phân bổ mẫu khảo sát bệnh viện công

	Đặc điểm bệnh viện khảo sát										
	BV trực thuộc			Xếp hạng BV			Loại hình BV		Khu vực		
	Bộ Y tế	Sở Y tế	Bộ khác	Hạng I	Hạng II	Hạng III	Đa khoa	Chuyên khoa	Bắc	Trung	Nam
Số lượng	6	111	8	23	41	60	100	25	22	76	27
Tỷ lệ (%)	4,8	88,8	6,4	19,2	32,8	48,0	80,0	20,0	17,6	60,8	21,6

Nguồn: Dựa trên kết quả khảo sát

công trên cả nước. Kích thước và phân bổ mẫu khảo sát bệnh viện thể hiện ở Bảng 1.

Mặc dù không phải bệnh viện công nào cũng có điều kiện thực hiện các hoạt động KCB dịch vụ, nhưng hiện nay tỷ lệ bệnh viện công có thực hiện hoạt động này khá cao. Kết quả khảo sát cho thấy có 99/125 bệnh viện công (chiếm tỷ lệ 79,2%) có thực hiện hoạt động KCB dịch vụ.

Theo quy định hiện nay, các bệnh viện công phải hạch toán riêng các khoản thu, khoản chi, đồng thời xác định riêng chênh lệch thu chi cho hoạt động KCB dịch vụ. Kết quả khảo sát cho thấy hầu hết các bệnh viện đã sử dụng tài khoản (TK) 531 - Thu hoạt động SXKD để thực hiện hạch toán doanh thu riêng từ các hoạt động SXKD. Có 90,4% bệnh viện đã thực hiện hạch toán chi tiết nguồn thu riêng từ hoạt động KCB dịch vụ, chỉ có chưa đến 10% các bệnh viện chưa mở chi tiết TK531 cho hoạt động KCB dịch vụ do số thu từ hoạt động này tại bệnh viện đó không đáng kể.

Đối với việc hạch toán các khoản chi, các bệnh viện sử dụng TK631- Chi hoạt động SXKD để hạch toán các khoản chi hoạt động KCB dịch vụ. Theo kết quả khảo sát, hầu hết các bệnh viện đã thực hiện việc hạch toán riêng chi phí thuốc, vật tư y tế và chi phí tiền lương cho khoa KCB theo yêu cầu với tỷ lệ lần lượt là 95,2% và 85,6%. Các chi phí chung như chi phí lương, khấu hao tài sản cố định của bộ phận quản lý vẫn chưa được các bệnh viện quan tâm và thực hiện hạch toán tách biệt cho hoạt động KCB dịch vụ mà vẫn còn hạch toán các khoản chi này vào TK 661 - Chi hoạt động sự nghiệp. Bên cạnh đó, có rất nhiều nội dung chi phí hiện chưa được hạch toán riêng cho hoạt động KCB dịch vụ do các bệnh viện chưa có phương pháp cũng như phương thức xử lý thông tin để thực hiện xuất phát từ tính phức tạp của chi phí. Ví dụ như các chi phí đầy đủ thực hiện các

dịch vụ cận lâm sàng (*xét nghiệm, siêu âm, chẩn đoán hình ảnh qua siêu âm, X-quang...*) được thực hiện ở các khoa cận lâm sàng nhưng phục vụ cho cả bệnh nhân thường, bệnh nhân có bảo hiểm y tế, bệnh nhân KCB dịch vụ; hay như các chi phí xử lý chất thải, vệ sinh môi trường... rất khó thực hiện việc phân bổ cho các khoa/phòng, các hoạt động riêng biệt.

Kết quả tài chính của hoạt động KCB dịch vụ được các bệnh viện công bố trên Bảng cân đối tài khoản (*Mẫu B01-H*), báo cáo “Tổng hợp tình hình kinh phí và quyết toán kinh phí đã sử dụng” (*Mẫu B02-H*) và “Báo cáo thu, chi hoạt động sự nghiệp và hoạt động SXKD (*Mẫu B03-H*)” theo đúng quy định. Tuy nhiên, bản thân các báo cáo này cũng chưa thể hiện rõ ràng, tách biệt kết quả tài chính của hoạt động SXKD nói chung, hoạt động KCB dịch vụ nói riêng. Thông tin về hoạt động SXKD được trình bày gộp chung với thông tin thuộc hoạt động Nhà nước trên Bảng cân đối tài khoản. Bên cạnh đó, các thông tin về kết quả của hoạt động SXKD được cung cấp thông qua báo cáo B03-H được diễn giải một cách sơ lược, chỉ tiêu thu nhập, chi phí trên báo cáo này không phản ánh được bản chất của thu nhập, chi phí cần trình bày bởi mục đích của báo cáo này chỉ trình bày chênh lệch thu - chi của hoạt động sự nghiệp và hoạt động SXKD. Đối với nhóm chỉ tiêu thu nhập, chỉ có duy nhất chỉ tiêu “Thu trong kỳ” được sử dụng để phản ánh tất cả các khoản thu nhập thuần phát sinh mà không có sự phân biệt giữa doanh thu cung cấp dịch vụ, doanh thu tài chính hay thu nhập khác. Đối với nhóm chỉ tiêu chi phí, việc phân loại được thực hiện chi tiết hơn nhưng chỉ dừng lại ở ba khoản mục chung cho tất cả các đơn vị sự nghiệp là “Giá vốn hàng bán”, “Chi phí bán hàng, quản lý” và “Thuế giá trị gia tăng theo phương pháp trực tiếp”. Nếu so với Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

của doanh nghiệp, cách thức trình bày kết quả hoạt động SXKD trên báo cáo B03- H của đơn vị hành chính sự nghiệp nói chung, các bệnh viện công nói riêng chưa cung cấp được thông tin để thực hiện đánh giá cũng như xem xét mức độ sử dụng hiệu quả các nguồn lực phục vụ cho SXKD (Mai Thị Hoàng Minh và Phạm Thị Thúy Quỳnh, 2014).

Trước đây, hoạt động KCB dịch vụ tại các bệnh viện công được xem là hoạt động thứ yếu, tổ chức với quy mô nhỏ nhằm mục đích khai thác thêm nguồn thu. Tuy nhiên, với cơ chế quản lý tài chính theo hướng ngày càng tăng cường tính tự chủ cho bệnh viện công thì các hoạt động KCB dịch vụ theo thời gian đã và sẽ tiếp tục phát triển một cách mạnh mẽ, trở thành một hoạt động mang lại nguồn thu nhập đáng kể cho các bệnh viện công. Do đó, nếu vẫn duy trì cách thức hạch toán kế toán và công bố thông tin như hiện nay sẽ không thể đáp ứng được nhu cầu thông tin về hoạt động SXKD của bản thân bệnh viện cũng như của cơ quan quản lý nhà nước, đặc biệt là cơ quan thuế. Vì vậy, việc tổ chức hệ thống thông tin kế toán để thực hiện việc hạch toán riêng đối với hoạt động KCB dịch vụ tại các bệnh viện công là hết sức cần thiết.

4. Đề xuất hoàn thiện công tác kế toán đối với hoạt động KCB dịch vụ tại bệnh viện công

4.1. Nguyên tắc hạch toán doanh thu và chi phí

Để đáp ứng yêu cầu cung cấp thông tin riêng về hoạt động KCB dịch vụ trong các bệnh viện công, điều quan trọng nhất là phải tổ chức công tác kế toán để hạch toán doanh thu, chi phí riêng cho hoạt động này.

Đối với khoản thu, ở đây là viện phí của bệnh nhân KCB dịch vụ, việc hạch toán này khá đơn giản, kế toán chỉ cần lập phiếu thu riêng và hạch toán ghi Nợ TK 111/ Có TK 531.

Đối với các khoản chi, về nguyên tắc, các chi phí phát sinh có liên quan trực tiếp đến hoạt động dịch vụ phải được hạch toán riêng trên TK 631- chi tiết cho hoạt động KCB dịch vụ, các chi phí phát sinh có liên quan trực tiếp đến hoạt động KCB theo chức năng, nhiệm vụ phải được hạch toán riêng trên TK 6612, các chi phí phát sinh chung cho cả hai hoạt động cần được tập hợp và phân bổ theo các tiêu thức phù hợp.

Các khoản chi trực tiếp cho hoạt động KCB dịch

vụ (*phát sinh tại bộ phận KCB dịch vụ*) như chi phí thuốc, vật tư y tế, chi phí tiền lương có thể được tập hợp khá dễ dàng như đối với các khoản thu. Cụ thể, khi có các chứng từ liên quan đến các khoản chi trực tiếp của bộ phận KCB dịch vụ, bệnh viện hạch toán ghi Nợ TK 631- chi tiết cho hoạt động KCB dịch vụ/Có TK 111, 112, 331... Tương tự, đối với những tài sản cố định được đầu tư mua sắm bằng nguồn vốn vay, nguồn vốn kinh doanh và các nguồn khác sử dụng cho hoạt động KCB dịch vụ, hàng tháng (định kỳ) kế toán trích khấu hao và tính vào chi phí SXKD (ghi Nợ TK 631/Có TK 214).

Đối với các khoản chi liên quan đến đồng thời cả hoạt động sự nghiệp (*KCB theo chức năng nhiệm vụ*) và hoạt động KCB dịch vụ thì cần phải xác định chi phí tính riêng cho từng hoạt động. Việc phân bổ chi phí chung hiện đang là vấn đề khó khăn nhất trong việc thực hiện xác định kết quả tài chính (*chênh lệch thu chi*) riêng cho hoạt động KCB dịch vụ.

4.2. Hạch toán và phân bổ chi phí

Để giải quyết bài toán hạch toán và phân bổ chi phí cho hoạt động KCB tại bệnh viện công, nghiên cứu đề xuất nguyên tắc hạch toán chi phí như sau:

- Các chi phí trực tiếp liên quan đến hoạt động nào sẽ tập hợp trực tiếp cho hoạt động đó và đồng thời tập hợp chi tiết nội dung chi phí trực tiếp cho khoa/phòng phát sinh chi phí. Ví dụ, chi phí thuốc, vật tư y tế của bệnh nhân KCB dịch vụ phát sinh tại khoa Nội dịch vụ sẽ tập hợp trên TK 631 - chi tiết cho hoạt động KCB dịch vụ và cho khoa Nội dịch vụ.

- Các chi phí phát sinh (*chi phí tiền lương, phụ cấp, chi phí điện nước, chi phí khấu hao TSCĐ...*) ở khoa Dược, các khoa Cận lâm sàng và ở các bộ phận như cơ sở vật chất, bảo dưỡng thiết bị, vệ sinh môi trường... nếu liên quan đến cả hoạt động KCB theo chức năng nhiệm vụ và hoạt động KCB dịch vụ thì trước hết tập hợp cho từng khoa/phòng, sau đó phân bổ cho các hoạt động. Tuy nhiên, vấn đề đặt ra là trên phương diện hạch toán tổng hợp, ngay khi có nghiệp vụ phát sinh liên quan đến chi phí (*có chứng từ kế toán*) thì kế toán hạch toán trên tài khoản nào? Các tác giả đề xuất phương án giải quyết vấn đề này theo hướng tổ chức TK 66121 “Chi hoạt động chuyên môn thường xuyên” thành 2 tài khoản chi

tiết gồm:

TK 661211 - Chi hoạt động thường xuyên theo chức năng nhiệm vụ

TK 661212 - Chi hoạt động thường xuyên chung (cho cả hai hoạt động)

Như vậy, khi có các nghiệp vụ chi thường xuyên phát sinh liên quan đến cả hai hoạt động, kế toán định khoản:

Nợ TK 661212 - chi tiết khoa/phòng (vẫn chi tiết nội dung theo Mục lục ngân sách)

Có các TK liên quan.

Cuối kỳ hạch toán, sau khi thực hiện phân bổ các chi phí nghiệp vụ chuyên môn chung cho từng hoạt động, kế toán định khoản:

Nợ TK 661211- Chi phí phân bổ cho hoạt động theo chức năng nhiệm vụ

Nợ TK 631- Chi phí phân bổ cho hoạt động dịch vụ

Có TK 661212 - Tổng chi phí chuyên môn chung được phân bổ

- Các chi phí của bộ phận quản lý hành chính để vận hành, bảo đảm hoạt động bình thường của bệnh viện, chi phí đào tạo, nghiên cứu khoa học để ứng dụng các kỹ thuật mới được hạch toán chung cho toàn bệnh viện trên TK 642- chi tiết cho các khoa/phòng phát sinh chi phí, sau đó phân bổ cho các khoa/phòng còn lại. Cuối cùng sau khi xác định chi phí quản lý chung phân bổ cho từng hoạt động kế toán định khoản ghi Nợ TK661211/ 631/ 662/

Bảng 2: Tập hợp chi phí tại bệnh viện (đvt: triệu đồng)

	Chi phí trực tiếp					Chi phí gián tiếp						Tổng chi phí
	Thuốc, hóa chất, vật tư	Điện, nước xử lý chất thải,	Lương phụ cấp, ...	...	Tổng chi phí trực tiếp	Vật tư, đồng phục, trang phục	Thanh toán dịch vụ công cộng	Lương phụ cấp...	...	Chi phí gián tiếp khác	Tổng chi phí gián tiếp	
Bộ phận quản lý HC	0	0	0		0	120	60	745		172	1.231	1.231
Ban Giám đốc	0	0	0		0	25	10	150		133	358	358
Phòng TC-HC	0	0	0		0	42	19	200		34	329	326
Kế toán	0	0	0		0	34	9	228		18	327	327
Phòng Vật tư	0	0	0		0	19	8	167		4	220	220
CSVC - VSMT	0	0	0		0	5.377	32	385		50	6.136	6.136
Bảo dưỡng thiết bị	0	0	0		0	569	8	110		16	790	790
Đội xe cấp cứu	0	0	0		0	1324	7	135		16	1569	1.569
Xử lý thải, VSMT	0	0	0		0	3484	17	140		18	3.777	3.777
Khoa được	0	0	0		0	41	10	156		68	316	316
Các khoa CLS	5.391	29	708		7.007	167	276	226		482	1.260	8.267
Xét nghiệm	1.222	14	190		1.571	45	59	60		170	362	1.933
X Quang	1.931	5	104		2.256	38	102	45		113	321	2.577
Siêu âm	914	6	242		1.343	61	77	73		112	355	1.698
MRI	1.324	4	172		1.837	23	38	48		87	222	2.059
Cấp cứu, p. khám	5.976	23	749		6.898	957	188	306		125	1.979	8.877
Phòng cấp cứu	760	8	301		1.133	137	69	155		34	512	1.645
Phòng khám nội	1.895	6	262		2.207	352	72	87		38	700	2.907
Phòng khám ngoại	3.321	9	186		3.558	468	47	64		53	767	4.325
Các khoa lâm sàng	11.785	37	881		12.831	1.578	157	315		98	2.629	15.460
Khoa nội	6.314	12	501		6.881	810	120	181		40	1.372	8.253
Khoa ngoại	5.471	25	380		5.950	768	37	134		58	1.257	7.207
Hoạt động dịch vụ	7.054	23	661		7.938	1.156	103	292		122	1.988	9.926
Khoa nội dịch vụ	2.976	14	350		3.450	502	55	164		47	939	4.389
Khoa ngoại dịch vụ	4.078	9	311		4.488	654	48	128		33	1.049	5.537
TỔNG CỘNG	30.206	112	2.999		34.674	9.396	826	2.425		1.117	15.539	50.213

Nguồn: Tác giả tự xây dựng trên cơ sở số liệu tham khảo tại một bệnh viện khảo sát

635/ 241 và ghi Có TK 642.

Hiện nay là phần lớn các bệnh viện đã ứng dụng công nghệ thông tin trong công tác kế toán (*theo kết quả khảo sát của các tác giả, 115/125 bệnh viện, tỷ lệ 92%, đã ứng dụng phần mềm kế toán*) thì việc tổ chức dữ liệu phục vụ hạch toán chi phí như trên là hoàn toàn có thể thực hiện bằng việc bổ sung nội dung chi tiết khoa/phòng khi khai báo dữ liệu hạch toán chi phí. Chẳng hạn khi kế toán định khoản Nợ trên các TK 6612/TK 631 trên phần mềm, hệ thống yêu cầu phải cập nhật thêm các khoa/phòng nơi phát sinh chi phí. Như vậy, các chi phí sẽ được chi tiết theo từng nhóm (trực tiếp/gián tiếp), từng khoản mục chi phí và theo từng khoa/phòng.

Bảng 2 sử dụng số liệu mô phỏng của một bệnh viện điển hình để trình bày nội dung tập hợp chi phí theo các tiêu thức, phục vụ cho việc phân bổ chi phí

chung. Theo đó, các đơn vị chức năng trong bệnh viện đơn giản có thể được tổ chức thành:

- (1) Bộ phận quản lý hành chính;
- (2) Bộ phận quản trị, bảo dưỡng cơ sở vật chất và vệ sinh môi trường;
- (3) Bộ phận quản lý dược;
- (4) Các khoa cận lâm sàng;
- (5) Phòng khám và cấp cứu;
- (6) Các khoa điều trị lâm sàng;
- (7) Các khoa điều trị dịch vụ (*bộ phận thực hiện hoạt động KCB dịch vụ*).

Sau khi tập hợp chi phí trực tiếp và gián tiếp phát sinh tại từng khoa phòng, tiếp theo là thực hiện phân bổ chi phí cho các khoa/phòng để xác định tổng chi phí liên quan đến hoạt động của khoa/phòng đó. Nghiên cứu đề xuất phương án phân bổ chi phí theo

Bảng 3: Tổng hợp thông tin về tiêu thức phân bổ chi phí

Đơn vị	Lương, các khoản đóng góp (triệu đ)	Số giờ thực hiện bảo dưỡng thiết bị	Số km vận chuyển bệnh nhân	Số ngày/ giường bệnh nhân điều trị tại các bộ phận	Số lượng các xét nghiệm quy đổi	Số lượng phim chụp quy đổi	Số lượng ca siêu âm quy đổi	Số lượng ca MRI quy đổi
Bộ phận bảo dưỡng thiết bị	385							
- Tổ bảo dưỡng thiết bị	110							
- Đội xe cấp cứu	135	32						
- Xử lý chất thải, VSMT	140	11						
Khoa dược	156	5		0				
Các khoa cận lâm sàng	934	63		5.356				
- Xét nghiệm	250	25		1.254				
- X Quang	149	14		945				
- Siêu âm	315	16		1.307				
- MRI	220	8		1.850				
Cấp cứu và Phòng khám	1.055	74	2.861	12.440	4.847	2.362	1.817	528
- Phòng cấp cứu	456	25	2.320	4.216	2.026	981	512	130
- Phòng khám nội	349	30	421	3.099	1.871	769	429	197
- Phòng khám ngoại	250	19	120	5.125	950	612	876	201
Các khoa lâm sàng	1.196	53	2.698	9.675	7.320	2.360	1.815	421
- Khoa nội	682	24	1.046	3.984	3.104	1.102	991	228
- Khoa ngoại	514	29	1.652	5.691	4.216	1.258	824	193
Hoạt động dịch vụ	953	56	1.039	5234	4.381	1.824	1.079	251
- Khoa nội dịch vụ	514	40	397	2.019	2.509	983	621	97
- Khoa ngoại dịch vụ	439	16	642	3.215	1.872	841	458	154
TỔNG CỘNG	6479	294	6.598	32.705	16.548	6.546	4.711	1.200

Bảng 4: Phân bổ chi phí theo phương pháp Top-down (đvt: triệu đồng)

	Tổng chi phí										
Bộ phận quản lý HC	1.231	Quản lý hành chính	Bảo dưỡng thiết bị	Xe cấp cứu	Xử lý chất thải	Quản lý dược	Xét nghiệm	X quang	Siêu âm	MRI	Tổng cộng
Ban Giám đốc	358										
Phòng tổ chức cán bộ	326										
Kế toán	327										
Phòng Vật tư y tế	220										
CSVC và VSMT	6.136	101									
Tổ bảo dưỡng thiết bị	790	29	819								
Đội xe cấp cứu	1.569	36	89	1.694							
Xử lý chất thải, VSMT	3.777	36	31	0	3.844						
Khoa dược	316	42	14	0	0	372					
Các khoa CLS	8.267	246	175	0	630	61					
Xét nghiệm	1.933	66	70	0	147	14	2.230				
X Quang	2.577	39	39	0	111	11	0	2.777			
Siêu âm	1.698	83	44	0	154	15	0	0	1.994		
MRI	2.059	58	22	0	218	21	0	0	0	2.378	
Cấp cứu và p. khám	8.877	278	206	734	1.462	142	654	1.002	769	1.046	15.170
Phòng cấp cứu	1.645	120	70	595	496	49	273	416	216	258	4.137
Phòng khám nội	2.907	92	83	108	364	35	252	326	183	390	4.740
Phòng khám ngoại	4.325	66	53	31	602	58	129	260	370	398	6.292
Các khoa lâm sàng	15.460	314	148	693	1.137	110	986	1.001	768	835	21.452
Khoa nội	8.253	179	67	269	468	45	418	467	419	453	11.038
Khoa ngoại	7.207	135	81	424	669	65	568	534	349	382	10.414
Hoạt động dịch vụ	9.926	250	156	267	615	59	590	774	457	497	13.591
Khoa nội dịch vụ	4.389	135	111	102	237	23	338	417	263	192	6.207
Khoa ngoại dịch vụ	5.537	115	45	165	378	36	252	357	194	305	7.384
TỔNG CỘNG	50.213	1.231	819	1.694	3.844	372	2.230	2.777	1.994	2.378	50.213

Nguồn: Tác giả tự tính toán và phân bổ từ số liệu của Bảng 2 và 3

phương pháp “top-down” (Parners for health Reformplus, 2004). Nội dung quan trọng nhất của phương pháp Top-down là xác định trình tự phân bổ chi phí. Theo đó, những chi phí chung liên quan đến tất cả các khoa/phòng của bệnh viện được ưu tiên phân bổ trước.

Trên cơ sở số liệu ở Bảng 2 và thông tin các tiêu thức phân bổ ở Bảng 3, các bước phân bổ chi phí được minh họa ở Bảng 4.

Bước 1. Phân bổ chi phí quản lý hành chính: Thông thường, bộ phận quản lý hành chính trong bệnh viện gồm các đơn vị như Ban giám đốc, phòng Tổ chức hành chính, phòng Kế toán, phòng Vật tư y tế... Bộ phận quản lý hành chính phục vụ chung các hoạt động của toàn bệnh viện, do vậy chi phí quản lý hành chính là các chi phí gián tiếp, được tập hợp và phân bổ cho các bộ phận khác của bệnh viện.

Theo số liệu trên Bảng 4, tổng cộng chi phí quản lý hành chính phát sinh trong kỳ là 1.231.000.000 đồng được phân bổ cho các bộ phận khác của bệnh viện theo tỷ lệ với tiền lương của các bộ phận.

Bước 2. Phân bổ chi phí bảo dưỡng thiết bị và vệ sinh môi trường: Tương tự như vậy, chi phí phát sinh cho hoạt động bảo dưỡng thiết bị của bệnh viện trong kỳ được tập hợp trực tiếp cho Tổ bảo dưỡng thiết bị là 790.000.000 đồng, chi phí quản lý hành chính phân bổ cho hoạt động bảo dưỡng thiết bị là 29.000.000 đồng. Tổng cộng chi phí cho hoạt động bảo dưỡng thiết bị là 819.000.000 đồng được phân bổ cho các hoạt động còn lại của bệnh viện theo số giờ thực tế Tổ bảo dưỡng thiết bị thực hiện cho mỗi bộ phận.

Trên thực tế, Tổ bảo dưỡng thiết bị có tham gia bảo dưỡng các thiết bị của bộ phận quản lý hành

chính, tuy nhiên do tỷ trọng bảo dưỡng thiết bị cho bộ phận quản lý hành chính thường không lớn, để đơn giản cho việc tập hợp và phân bổ, chi phí cho hoạt động bảo dưỡng thiết bị không phân bổ ngược lại cho hoạt động quản lý hành chính.

Chi phí cho đội xe cấp cứu được tập hợp trực tiếp là 1.569.000.000 đồng. Các chi phí này được cộng với chi phí được phân bổ từ hoạt động quản lý hành chính và hoạt động bảo dưỡng thiết bị. Tổng cộng chi phí cho hoạt động của đội xe cấp cứu là 1.694.000.000 đồng, sau đó phân bổ cho hoạt động của các bộ phận còn lại trong bệnh viện theo số km phục vụ vận chuyển người bệnh của đội xe. Tương tự như vậy, chi phí xử lý vệ sinh môi trường là 3.844.000.000 đồng có thể được phân bổ cho các bộ phận theo tỷ lệ với số ngày giường quy đổi.

Bước 3. Phân bổ chi phí quản lý được: Khoa Được nhận được sự hỗ trợ từ các bộ phận quản lý hành chính, bảo dưỡng thiết bị và có chức năng phục vụ các khoa Cận lâm sàng, phòng khám, phòng cấp cứu, các khoa Điều trị lâm sàng. Tổng chi phí quản lý được trong kỳ là 372.000.000 đồng, trong đó các chi phí được tập hợp trực tiếp cho khoa Được là 316.000.000 đồng, chi phí quản lý hành chính được phân bổ là 42.000.000 đồng và chi phí bảo dưỡng thiết bị được phân bổ là 14.000.000 đồng. Chi phí quản lý được có thể được phân bổ cho các bộ phận theo nhiều tiêu thức khác nhau. Trong ví dụ này, chi phí quản lý được được phân bổ cho các bộ phận theo tỷ lệ với số ngày giường quy đổi của từng bộ phận.

Bước 4. Phân bổ các chi phí của các khoa cận lâm sàng

Hoạt động của các khoa Cận lâm sàng thường rất đa dạng. Trong ví dụ này, chi phí của 4 hoạt động xét nghiệm, X quang, siêu âm và MRI được tập hợp và phân bổ cho các khoa Điều trị lâm sàng lần lượt

theo các tiêu thức số lượng các xét nghiệm quy đổi, số lượng phim chụp X quang quy đổi, số lượng ca siêu âm quy đổi và số lượng ca MRI quy đổi. Các hoạt động khác (nếu có) được thực hiện tương tự.

Theo các bước trên đây, các chi phí quản lý hành chính, bảo dưỡng cơ sở vật chất và vệ sinh môi trường, quản lý được, các chi phí phát sinh tại các khoa cận lâm sàng lần lượt được phân bổ cho các khoa, trong đó có các khoa KCB dịch vụ.

Như vậy, trên cơ sở tập hợp các khoản thu riêng, hạch toán và phân bổ các khoản chi như đã trình bày, kế toán có thể lập các báo cáo chi tiết các khoản thu, chi của hoạt động KCB dịch vụ theo yêu cầu của người quản lý cũng như các báo cáo tài chính và báo cáo quyết toán bắt buộc theo quy định. Tuy nhiên, để phản ánh đầy đủ thông tin về các hoạt động của bệnh viện nói chung, hoạt động KCB dịch vụ nói riêng, các tác giả đề nghị nên đổi tên báo cáo B03-H thành Báo cáo kết quả hoạt động, bổ sung thêm các chỉ tiêu chi tiết hơn các khoản thu, chi từ hoạt động SXKD.

5. Kết luận

Với thực tế phát triển của các hoạt động KCB dịch vụ tại các bệnh viện công như hiện nay và trong tương lai, yêu cầu thông tin về tình hình thu, chi, kết quả tài chính riêng cho hoạt động KCB dịch vụ ngày càng trở nên cần thiết. Tuy nhiên, kết quả nghiên cứu này cho thấy công tác kế toán đối với hoạt động KCB dịch vụ hiện nay tại các bệnh viện công chưa đáp ứng tốt yêu cầu này. Chính vì thế, các tác giả đề xuất cách thức tổ chức hạch toán kế toán đối với hoạt động KCB dịch vụ tại các bệnh viện công trong đó quan trọng nhất là các giải pháp tập hợp và phân bổ chi phí. Những đề xuất này sẽ là tài liệu để các bệnh viện tham khảo trong việc tổ chức hạch toán hoạt động KCB dịch vụ đáp ứng yêu cầu về thông tin kế toán của các đối tượng sử dụng. □

Tài liệu tham khảo

- Bộ Y tế và Ngân hàng thế giới (2011), *Phân tích việc thực hiện chính sách tự chủ bệnh viện trên thế giới và thực tế ở Việt Nam*.
- Bùi Thị Yến Linh (2014), *Tổ chức công tác kế toán tại các cơ sở y tế công lập tỉnh Quảng Ngãi*, Luận án tiến sĩ, Học viện Tài chính.
- Huỳnh Thị Hồng Hạnh và Nguyễn Mạnh Toàn (2014), *Yêu cầu mới đối với hệ thống thông tin kế toán tại các bệnh*

- viện công, Tạp chí Kinh tế và Phát triển, Số 204 (II), 91-97.
- International Public Sector Accounting Standards Board (2006), *IPSAS 1 - Presentation of financial statement*.
- Lê Kim Ngọc (2009), *Tổ chức hạch toán kế toán trong các cơ sở y tế với việc tăng cường quản lý tài chính ngành y tế Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế quốc dân.
- Lê Thị Thanh Hương (2012), *Hoàn thiện tổ chức công tác kế toán trong các bệnh viện trực thuộc Bộ Y tế ở Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, Đại học Thương mại.
- Mai Thị Hoàng Minh và Phan Thị Thúy Quỳnh (2014), *Thực trạng quy định pháp lý trong việc lập và trình báo Báo cáo tài chính của đơn vị HCSN Việt Nam hiện nay*, Hội thảo Kế toán và kiểm toán trong tiến trình cải cách và Hội nhập, Trường Đại học Kinh tế, Đại học Đà Nẵng.
- Parners for health Reformplus (2004), *Management Accounting System for Hospitals (MASH) Manual*, Parners for health Reformplus Project, Abt Associates Inc., p32.
- Bộ Tài chính (2006), *Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC ngày 30/03/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về chế độ kế toán đơn vị hành chính sự nghiệp*.
- Chính phủ (2006), *Nghị định số 43/2006/NĐ-CP ngày 25/04/2006 của Chính phủ quy định quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm về thực hiện nhiệm vụ, tổ chức bộ máy, biên chế và tài chính đối với đơn vị sự nghiệp công lập*.
- Bộ Tài chính (2010), *Thông tư số 185/2010/TT-BTC ngày 15/11/2010 của Bộ Tài chính hướng dẫn sửa đổi, bổ sung chế độ kế toán hành chính sự nghiệp ban hành theo Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC ngày 30/03/2006*.
- Chính phủ (2012), *Nghị định số 85/2012/NĐ-CP ngày 15/10/2012 của Chính phủ về cơ chế hoạt động, cơ chế tài chính đối với các đơn vị sự nghiệp y tế công lập và giá dịch vụ khám bệnh, chữa bệnh của các cơ sở khám bệnh, chữa bệnh công lập*.

Thông tin tác giả:

* **Huỳnh Thị Hồng Hạnh**, Thạc sĩ, nghiên cứu sinh

- Tổ chức tác giả công tác: Trường Đại học Kinh tế, Đại học Đà Nẵng

- Lĩnh vực nghiên cứu chính: Kế toán

- Một số tạp chí tiêu biểu: Tạp chí Kinh tế và Phát triển, Tạp chí Phát triển kinh tế, Tạp chí kế toán và Kiểm toán, Tạp chí Khoa học và Công nghệ

- Địa chỉ liên hệ: Địa chỉ Email: hanh.hh@due.edu.vn

** **Nguyễn Mạnh Toàn**, Phó giáo sư, tiến sĩ

- Tổ chức tác giả công tác: Trường Đại học Kinh tế, Đại học Đà Nẵng

- Lĩnh vực nghiên cứu chính: Kế toán, Ứng dụng mô hình cân bằng tổng thể, mô hình cân đối liên ngành, liên vùng.

- Một số tạp chí tiêu biểu: Journal of Applied Global Research, Tạp chí Kinh tế và Phát triển, Tạp chí Phát triển kinh tế, Tạp chí Vietnam's Socio-Economic Development, Tạp chí Khoa học và Công nghệ

- Địa chỉ liên hệ: Địa chỉ Email: nm_toan@due.edu.vn