

XÂY DỰNG HỆ THỐNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TẠI CÁC TRUNG TÂM Y TẾ - NGHIÊN CỨU THỰC NGHIỆM TẠI TRUNG TÂM Y TẾ NGUYỄN VĂN THỦ, HUYỆN VŨNG LIÊM, TỈNH VĨNH LONG

● TRẦN NGỌC HÙNG - NGUYỄN MINH TRƯỜNG

TÓM TẮT:

Nghiên cứu nhằm nhận diện rõ thực trạng vận dụng kế toán quản trị (KTQT) hiện nay trong các trung tâm y tế, các tồn tại bất cập trong việc vận dụng KTQT tại các trung tâm y tế, từ đó đưa ra các gợi ý chính sách về giải pháp nhằm tạo điều kiện thuận lợi cho việc vận dụng KTQT trong thời gian tới. Nghiên cứu này thực nghiệm tại Trung tâm Y tế Nguyễn Văn Thủ, huyện Vũng Liêm, tỉnh Vĩnh Long.

Từ khóa: kế toán quản trị, trung tâm y tế, đơn vị sự nghiệp công lập.

1. Đặt vấn đề

Nguy cơ cuộc khủng hoảng sức khỏe do đại dịch Covid-19 đe dọa các nền kinh tế trên toàn thế giới vì chi phí y tế tăng lên dẫn đến ngân sách thâm hụt và giảm GDP. Trong các thập kỷ gần đây, với sự gia tăng các ràng buộc trong ngân sách, các cơ quan chính phủ đã phải phát triển trách nhiệm giải trình về nhận thức rủi ro và hệ thống kiểm soát trong nỗ lực đóng góp vào việc tạo ra giá trị công cộng. Từ đó dẫn đến chương trình cải cách quản lý công của các chính phủ trên toàn cầu với ưu tiên cốt lõi là kiểm tra lại hiệu quả của quản

lý tài chính khu vực công truyền thống và các công cụ trách nhiệm giải trình, chẳng hạn như ngân sách được sử dụng hiệu quả ra sao bởi các tổ chức chính phủ (Ozdil và Hoque, 2019). Theo truyền thống, hệ thống trách nhiệm giải trình dịch vụ công của chính phủ được xây dựng nhằm tránh rủi ro và những bất ổn, sự thiếu cơ chế xác định rủi ro liên quan đến các dự án chính phủ và chương trình phát triển. Trong thời kỳ bất ổn, liên kết việc đánh giá rủi ro với phân bổ và quản lý tài nguyên là cần thiết để việc quản lý các dịch vụ công trở nên "hợp lý" (Rana và cộng sự, 2019). Cuộc khủng hoảng

Covid-19 đã làm nổi bật sự khan hiếm kiến thức về vai trò của kế toán nói chung và KTQT nói riêng trong trường hợp khẩn cấp toàn cầu, khi tính mạng và các hoạt động của con người bị đe dọa trên toàn thế giới. Quy mô toàn cầu của đại dịch Covid-19 chắc chắn sẽ tác động đến tất cả các loại tổ chức như các tổ chức khu vực công, tổ chức phi chính phủ và tổ chức phi lợi nhuận,...

Việc phát triển các khái niệm về KTQT chủ yếu đến từ 3 trường phái chính, bao gồm: Viện Kế toán quản trị Hoa Kỳ (IMA), Hiệp hội Kế toán quản trị công chứng Anh quốc (CIMA) và Hiệp hội Kế toán quốc tế (IFAC). Theo IMA, vai trò của KTQT ngày càng thể hiện là một nhân tố của chiến lược kinh doanh nhằm giúp doanh nghiệp (DN) quản trị hiệu suất DN, lập kế hoạch và dự toán, quản trị rủi ro, kiểm soát nội bộ, lập báo cáo tài chính ở những thời điểm có sự thay đổi lớn và thể hiện vai trò chuyên gia trong các phương pháp quản trị chi phí (IMA, 2008). Tuy nhiên, từ năm 2015, CIMA đã đưa ra khái niệm KTQT đơn giản là bao hàm kế toán tài chính và cộng thêm phần giá trị gia tăng. Còn theo CIMA (2005), giai đoạn từ năm 1986 đến năm 2005, vai trò của KTQT được khái niệm lại như là việc áp dụng các nguyên lý kế toán và quản trị tài chính, nhằm tạo ra, bảo vệ, duy trì lâu dài và gia tăng giá trị của cổ đông cùng các bên có liên quan trong các DN hoạt động vì lợi nhuận và phi lợi nhuận, trong khu vực tư nhân hay khu vực công. Ở góc nhìn khác của IFAC (2002), khái niệm về KTQT là "... KTQT hướng về các quá trình xử lý và kỹ thuật, tập trung vào việc sử dụng một cách có hiệu quả và hiệu suất những nguồn lực của tổ chức, giúp hỗ trợ các nhà quản lý hoàn thành nhiệm vụ gia tăng giá trị cho khách hàng cũng như cổ đông" (Langfield-Smith & ctg., 2009, 6). Cũng theo trường phái này, Anthony A. Atkinson & ctg. đưa ra khái niệm về KTQT là: "... quá trình cung cấp cho các nhà quản trị và các nhân viên trong tổ chức những thông tin thích hợp, bao gồm cả thông tin tài chính và phi tài chính, nhằm mục đích ra quyết định, phân bổ nguồn lực, kiểm tra, giám sát, đánh giá và khen thưởng kết quả thực hiện" (Anthony

A. Atkinson & ctg, 2012, 2). Và theo Luật Kế toán Việt Nam, KTQT được định nghĩa là "... việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế, tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán" (Luật Kế toán, khoản 3, điều 4).

Khi nghiên cứu các công trình nghiên cứu trên thế giới, nhóm tác giả nhận thấy có sự gia tăng về nhu cầu xây dựng KTQT trong ngành công nghiệp bệnh viện, mặc dù có khác nhau về quyền sở hữu hay loại hình, đặc thù hoạt động,... Đồng thời cũng khuyến cáo các bệnh viện không nên chạy theo các hệ thống KTQT quá phức tạp, tinh vi do đặc thù của ngành Dịch vụ y tế và sự bất cân xứng giữa lợi ích và chi phí vận hành (Magdalena, 2013; Nathan và Justin, 2016; Lelise & ctg, 2017). Mặc dù chỉ mới được nghiên cứu và vận dụng trong thời gian ngắn tại Việt Nam, các tác giả đã đề xuất các phương hướng về vận dụng và xây dựng KTQT tại các DN Việt Nam hay các đơn vị sự nghiệp công lập nói chung cũng như trong các đơn vị hoạt động cụ thể như bệnh viện, trường đại học,... Việc phân tích chi tiết và đưa ra các kiến nghị, giải pháp đã giúp cho việc vận dụng và xây dựng KTQT vào các DN nói chung và các lĩnh vực, ngành nghề cụ thể nói riêng có được hướng đi rõ ràng hơn (Bùi Thị Ngân Hà, 2016; Vũ Thị Thanh Thủy, 2017; Trần Duy Hòa, 2019). Tại Việt Nam, trung tâm y tế được xem là loại hình đơn vị sự nghiệp y tế công lập có nhiệm vụ cung cấp dịch vụ công, phục vụ quản lý nhà nước. Lực lượng lao động chủ yếu là viên chức thực hiện theo Luật Viên chức, bảo đảm cho công việc thực thi và nhiệm vụ trong đơn vị sự nghiệp và cơ quan hành chính Nhà nước thành lập, có tư cách pháp nhân, có con dấu và tài khoản riêng. Trong quá trình hoạt động, được phép thu các loại phí để bù đắp một phần hay toàn bộ hoạt động, tăng thu nhập tăng thêm cho cán bộ, công chức, viên chức và người lao động trong chi phí hoạt động thường xuyên của đơn vị. Nghiên cứu nhằm nhận diện rõ thực trạng vận dụng KTQT hiện nay trong các trung tâm y tế, cụ thể tại Trung tâm Y tế Nguyễn Văn Thủ, huyện Vũng Liêm, cùng những khó khăn, bất

cập làm cản trở việc vận dụng KTQT tại đây, từ đó đưa ra các gợi ý chính sách về giải pháp nhằm tạo điều kiện thuận lợi cho việc vận dụng KTQT trong các trung tâm y tế thời gian tới.

2. Phương pháp nghiên cứu

Nhóm tác giả đã tìm hiểu và đánh giá các dữ liệu thứ cấp và dữ liệu sơ cấp về thực trạng công tác tổ chức hệ thống KTQT hiện nay, các văn bản quy định về hệ thống kế toán, các văn bản quy định mang tính đặc thù cho lĩnh vực y tế, ý kiến của cấp lãnh đạo và viên chức kế toán. Các số liệu sơ cấp thu về từ bảng khảo sát câu hỏi cũng như qua các buổi phỏng vấn sâu, nhóm tác giả sử dụng thống kê mô tả để so sánh tỷ lệ các câu trả lời, từ đó đánh giá thực trạng hệ thống KTQT và nguyên nhân xây dựng hệ thống KTQT tại Trung tâm Y tế Nguyễn Văn Thủ, huyện Vũng Liêm, tỉnh Vĩnh Long.

3. Kết quả nghiên cứu

Trung tâm Y tế Nguyễn Văn Thủ được thành lập theo Quyết định số 5788/QĐ-SYT ngày 27 tháng 12 năm 2016 của Sở Y tế Vĩnh Long, trên cơ sở sáp nhập Bệnh viện Đa khoa Nguyễn Văn Thủ và Trung tâm Y tế huyện Vũng Liêm. Đây là đơn vị sự nghiệp công lập trực thuộc Sở Y tế Vĩnh Long. Đơn vị được xếp hạng III, được phân bổ 100 giường bệnh và được giao cho 315 biên chế. Tại đơn vị, chứng từ kế toán áp dụng được thực hiện theo Luật Kế toán, Luật Ngân sách nhà nước, Thông tư số 107/2017/TT-BTC của Bộ Tài chính hướng dẫn chế

độ kế toán hành chính sự nghiệp và theo một số quy định của Bộ Y tế về bảng kê chi phí khám bệnh chữa bệnh, cụ thể như sau:

Hoạt động theo dự toán được cấp có thẩm quyền giao và được NSNN cấp toàn bộ hoạt một phần dự toán kinh phí hoạt động thường xuyên được cấp có thẩm quyền duyệt. Hằng quý, hằng năm, đơn vị phải lập dự toán thu chi theo định mức, chế độ, tiêu chuẩn do Nhà nước quy định, hoặc Nhà nước cho phép thủ trưởng đơn vị được quy định một số khoản chi tiêu thường xuyên được thực hiện theo quy chế chi tiêu nội bộ. Bộ máy kế toán tại đơn vị được tổ chức theo mô hình tập trung, mô hình này phù hợp với đặc điểm qui mô hoạt động và quản lý, trên cơ sở đó, Phòng TCKT chịu sự lãnh đạo trực tiếp của Giám đốc và Trưởng phòng TCKT chịu trách nhiệm trước Giám đốc về toàn bộ hoạt động TCKT của đơn vị.

Nhóm tác giả đã chọn mẫu và tiến hành phỏng vấn sâu ban giám đốc cũng như gửi bảng khảo sát đến một số các đơn vị phòng ban trong Trung tâm y tế huyện Vũng Liêm, chi tiết đơn vị tham gia khảo sát như Bảng 1.

Bảng câu hỏi được thiết kế gồm 5 phần, với các mục đích khác nhau:

Phần 1: Về thiết lập hệ thống kế toán chi phí và phân loại chi phí tác giả đưa ra 2 câu hỏi và gửi đối tượng khảo sát đánh dấu vào ô chọn theo thiết kế có sẵn sẽ trả lời theo 3 mức: có - không - hoặc khác.

Bảng 1. Nhân lực tại Trung tâm Y tế huyện Vũng Liêm

Bộ phận	Cấp trưởng	Cấp phó	Nhân viên	Tổng
Ban Giám đốc	1	2		3
Phòng Tổ chức hành chính	1			1
Phòng Kế hoạch nghiệp vụ	1			1
Phòng Điều dưỡng	1			1
Phòng Tài chính kế toán	1	1	8	10
Khoa Chuyên môn	4			4
Cộng	9	3	8	20

Nguồn: Tác giả tự tập hợp

Phần 2: Về lập dự toán ngân sách tác giả đưa ra 6 câu hỏi và gửi đối tượng khảo sát đánh dấu vào ô chọn theo thiết kế có sẵn sẽ trả lời theo 3 mức: có - không - hoặc khác.

Phần 3: Về tổ chức kế toán trách nhiệm tác giả đưa ra 4 câu hỏi và gửi đối tượng khảo sát đánh dấu vào ô chọn theo thiết kế có sẵn sẽ trả lời theo 3 mức: có - không - hoặc khác.

Phần 4: Về thông tin kế toán cho việc ra quyết định, tác giả đưa ra 4 câu hỏi và gửi đối tượng khảo sát đánh dấu vào ô chọn theo thiết kế có sẵn sẽ trả lời theo 3 mức: có - không - hoặc khác.

Phần 5: Về việc thực hiện kế toán quản trị, tác giả đưa ra 23 câu hỏi và gửi đối tượng khảo sát đánh dấu vào ô chọn theo thiết kế có sẵn sẽ trả lời theo 3 mức: có - không - hoặc khác.

Dựa vào kết quả bảng câu hỏi khảo sát cho thấy hiện nay bộ máy kế toán của đơn vị đa phần chỉ thực hiện công việc của kế toán tài chính mà không quan tâm đến quá trình cung cấp thông tin cho công tác kế toán quản trị. Từ đó dẫn đến đơn vị chưa đánh giá được hiệu quả quản lý của từng cá nhân, từng khoa, phòng và từng bộ phận. Các báo cáo kế toán được lập đúng quy định, tuy nhiên vẫn chưa thể hiện các thông tin kế toán nhằm phục vụ cho mục tiêu quản trị nội bộ trong đơn vị, chủ yếu để báo cáo cho cấp trên. Bên cạnh đó, đơn vị cũng chưa thực hiện việc phân loại chi phí để kiểm tra. Việc sử dụng mô hình phân tích mối quan hệ CVP chưa được thực hiện tại đơn vị. Do đó, các đơn vị không thấy được số lượng người bệnh đến khám và điều trị bệnh tối thiểu để bù đắp định phí. Mặt khác, hệ thống thông tin hiện tại của các đơn vị không cung cấp thông tin hữu ích cho Ban giám đốc để đưa ra các quyết định. Khi được hỏi ý kiến thông qua việc phỏng vấn sâu, đa số ủng hộ việc xây dựng hệ thống KTQT tại đơn vị nhằm quản trị nội bộ tốt hơn. Đồng thời đánh giá cao trong việc xây dựng hệ thống KTQT tại Trung tâm y tế Nguyễn Văn Thủ, huyện Vũng Liêm, sắp xếp bộ máy kế toán cho phù hợp và bồi dưỡng chuyên môn nghiệp vụ cho đội ngũ cán bộ kế toán tại đơn vị.

4. Kết luận và giải pháp gợi ý

4.1. Những khó khăn và thách thức

Thứ nhất, kế toán chủ yếu chỉ thực hiện các công việc của kế toán tài chính, chưa chú trọng đến công tác KTQT, mặc dù có lập một vài báo cáo về KTQT nhưng chủ yếu nộp cho Sở Y tế Vĩnh Long, chưa phải là dành cho Ban giám đốc tại đơn vị, ví dụ như Báo cáo tình hình chi theo mục lục ngân sách nhà nước, Báo cáo tình hình thực hiện dự toán.

Thứ hai, chi phí được phân loại theo mục lục ngân sách và chưa được tập hợp theo nơi phát sinh, do đó không thể phân tích, đánh giá và đề ra các biện pháp kiểm tra chi phí và phục vụ cho việc tính giá thành của sản phẩm.

Thứ ba, dự toán được lập là loại dự toán ngân sách định kỳ, lập cho cả năm tài chính và không có sự điều chỉnh trong suốt năm. Vì vậy, nếu có phát sinh nhu cầu cần cấp ngân sách bổ sung, kế toán lại phải lập bảng kinh phí bổ sung gửi về Sở Y tế Vĩnh Long và chờ được duyệt. Điều này gây khó khăn cho công tác quản lý dự toán và điều hành của Ban giám đốc. Mô hình lập dự toán của đơn vị hiện nay là mô hình cung cấp thông tin từ trên xuống, do đó công việc lập dự toán chưa có sự kết hợp với các khoa, phòng khác nên thông tin để lập dự toán bị hạn chế.

Thứ tư, chưa phân tích điểm hòa vốn mà chỉ thực hiện việc khám và điều trị bệnh theo chỉ tiêu và nhiệm vụ được giao. Vì vậy không xác định được số lượng người bệnh đến khám và điều trị bệnh tối thiểu đạt điểm hòa vốn để tạo thu nhập thêm cho viên chức của đơn vị.

Thứ năm, chưa phân tích mối quan hệ chi phí - số lượng người bệnh đến khám và điều trị bệnh - thu nhập. Vì vậy, không đánh giá được hiệu quả kinh tế của quá trình khám bệnh.

Thứ sáu, chưa thiết lập các trung tâm trách nhiệm của từng cá nhân, từng khoa, phòng, do đó chưa đánh giá được hiệu quả công việc và quản lý của từng cá nhân, từng khoa phòng. Báo cáo chỉ mang tính hình thức, chung chung và vẫn chưa chỉ ra được hiệu quả công việc thực hiện và trách

nhiệm của từng bộ phận một cách cụ thể. Với những hạn chế trên, hệ thống kế toán hiện tại ở đơn vị không cung cấp được thông tin hữu ích cho Ban Giám đốc.

4.2. Một số đề xuất của nhóm tác giả

Dựa trên những khó khăn tồn tại nêu trên, cũng như xu hướng phát triển về vai trò của ngành Kế toán đặc biệt thể hiện qua đại dịch Covid-19 vừa qua, nhóm tác giả mạnh dạn đề xuất một số giải pháp có liên quan về vấn đề vận dụng KTQT trong các trung tâm y tế nói chung và Trung tâm Y tế Nguyễn Văn Thủ, huyện Vũng Liêm như sau:

Thứ nhất, các cơ quan ban, ngành, Chính phủ cần sớm ban hành những văn bản hướng dẫn, vận dụng KTQT vào các đơn vị sự nghiệp công lập để các đơn vị có thể vận dụng cụ thể vào trong quá trình quản lý hoạt động của đơn vị mình được hiệu quả tối đa mục tiêu đề ra.

Thứ hai, một giải pháp không thể thiếu để vận dụng KTQT một cách tốt nhất vào các đơn vị sự

nh nghiệp công lập đó chính là vấn đề đào tạo bồi dưỡng nguồn lực thực hiện KTQT. Vì vậy, Sở Y tế Vĩnh Long là cơ quan chủ quản hằng năm nên tổ chức những lớp tập huấn bồi dưỡng về KTQT.

Thứ ba, Ban Giám đốc Trung tâm Y tế cần hỗ trợ trong việc xây dựng hệ thống KTQT tại đơn vị, kết hợp chặt chẽ trong công tác phối hợp giữa từng cá nhân, từng khoa, phòng cụ thể, rõ ràng và hợp lý. Tổ chức lại bộ máy kế toán, cử cán bộ kế toán đi đào tạo và tập huấn về KTQT. Bên cạnh đó, Ban Giám đốc cần thấy được vai trò quan trọng trong việc cung cấp thông tin từ bộ phận KTQT để đưa ra quyết sách đúng đắn và kịp thời.

Thứ tư, triển khai chiến lược làm việc trên nền tảng trực tuyến, sử dụng nhiều giao dịch điện tử để giảm tiếp xúc ra bên ngoài, tiết kiệm thời gian thanh toán, có nhiều chiến lược ứng phó dịch bệnh, nâng cao hiệu quả làm việc, linh hoạt trong giao tiếp nhất là kế hoạch phục vụ khám và điều trị bệnh cho người bệnh an toàn, hợp lý và hiệu quả ■

TÀI LIỆU THAM KHẢO:

1. Ozdil, E. and Hoque, Z. (2019). Accounting as an engine for the re-creation of strategy at a university. *Accounting and Finance*, 59(3), 1747-1768.
2. Rana, T., Wickramasinghe, D. and Bracci, E. (2019). New development: integrating risk management in management control systems - lessons for public sector managers. *Public Money and Management*, February, 159-162.
3. 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.
4. Quốc hội (2015). *Luật số 88/2015/QH13: Luật Kế toán*, ban hành ngày 20 tháng 11 năm 2015.
5. Bộ Tài chính. (2017). *Thông tư số 107/2017/TT-BTC Hướng dẫn chế độ kế toán hành chính sự nghiệp*.
6. Bùi Thị Ngân Hà. (2016). *Vận dụng kế toán quản trị tại Bệnh viện Đa khoa tỉnh Đắk Lắk*. Luận văn thạc sĩ kế toán, Đại học Đà Nẵng.
7. Trần Duy Hòa. (2019). *Vận dụng kế toán quản trị tại Bệnh viện Đa khoa tỉnh Kon Tum*. Luận văn thạc sĩ kế toán, Đại học Đà Nẵng.

Ngày nhận bài: 11/2/2022

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 6/3/2022

Ngày chấp nhận đăng bài: 16/3/2022

Thông tin tác giả:

1. TS. TRẦN NGỌC HÙNG

2. Học viên cao học NGUYỄN MINH TRƯỜNG

Khoa Kế toán - Kiểm toán

Trường Đại học Công nghiệp TP. Hồ Chí Minh

**BUILDING THE MANAGERIAL ACCOUNTING SYSTEM
AT MEDICAL CENTERS - AN EMPIRICAL STUDY
AT NGUYEN VAN THU MEDICAL CENTER,
VUNG LIEM DISTRICT, VINH LONG PROVINCE**

● Ph.D **TRAN NGOC HUNG**

● Master. **NGUYEN MINH TRUONG**

Faculty of Accounting - Auditing
Industrial University Ho Chi Minh City

ABSTRACT:

This study is to clearly identify the current situation, barriers and shortcoming in the application of managerial accounting in medical centers. Based on the study's results, some solutions and policy recommendations are proposed to facilitate the application of managerial accounting in medical centers in the coming time. This study was conducted at Nguyen Van Thu Medical Center, Vung Liem district, Vinh Long Province.

Keywords: managerial accounting, medical centers, public service units.