

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN**



LÊ KIM NGỌC

**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**

CHUYÊN NGÀNH: KẾ TOÁN (KẾ TOÁN, KIỂM TOÁN VÀ PHÂN TÍCH)
MÃ SỐ: 62.34.30.01

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

Người hướng dẫn khoa học:

1. GS.TS. ĐẶNG THỊ LOAN
2. PGS.TS. NGUYỄN THỊ LỜI

HÀ NỘI, NĂM 2009

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu của riêng tôi. Các số liệu, kết quả nêu trong luận án là trung thực và chưa từng công bố trong bất kỳ một công trình nào.

Tác giả luận án

MỤC LỤC

Lời cam đoan	
Danh mục các chữ viết tắt	
Danh mục bảng, sơ đồ	
LỜI MỞ ĐẦU.....	1
CHƯƠNG 1 MỘT SỐ VẤN ĐỀ LÝ LUẬN VỀ TỔ CHỨC HẠCH TOÁN KẾ TOÁN TRONG CÁC ĐƠN VỊ SỰ NGHIỆP.....	9
1.1. TỔNG QUAN VỀ ĐƠN VỊ SỰ NGHIỆP VÀ QUẢN LÝ TÀI CHÍNH ĐƠN VỊ SỰ NGHIỆP.....	9
1.2. BẢN CHẤT CỦA KẾ TOÁN VÀ VAI TRÒ, Ý NGHĨA CỦA TỔ CHỨC HẠCH TOÁN KẾ TOÁN TRONG QUẢN LÝ TÀI CHÍNH CÁC ĐƠN VỊ SỰ NGHIỆP.....	30
1.3. NGUYÊN TẮC TỔ CHỨC HẠCH TOÁN KẾ TOÁN TRONG ĐƠN VỊ SỰ NGHIỆP.....	37
1.4. NỘI DUNG TỔ CHỨC HẠCH TOÁN KẾ TOÁN TRONG ĐƠN VỊ SỰ NGHIỆP.....	40
CHƯƠNG 2 THỰC TRẠNG TỔ CHỨC HẠCH TOÁN KẾ TOÁN TRONG CÁC CƠ SỞ Y TẾ VIỆT NAM.....	64
2.1. TỔNG QUAN VỀ HỆ THỐNG CƠ SỞ Y TẾ VIỆT NAM HIỆN NAY.....	64
2.2. THỰC TRẠNG TỔ CHỨC HẠCH TOÁN KẾ TOÁN TRONG CÁC BỆNH VIỆN VIỆT NAM HIỆN NAY.....	89
2.3. ĐÁNH GIÁ THỰC TRẠNG CƠ CHẾ QUẢN LÝ TÀI CHÍNH VÀ TỔ CHỨC HẠCH TOÁN KẾ TOÁN TRONG CÁC CƠ SỞ Y TẾ CỦA VIỆT NAM.....	117
CHƯƠNG 3 PHƯƠNG HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN 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.....	132
3.1. ĐỊNH HƯỚNG PHÁT TRIỂN NGÀNH Y TẾ VIỆT NAM ĐẾN NĂM 2020.....	132
3.2. SỰ CẦN THIẾT PHẢI HOÀN THIỆN TỔ CHỨC HẠCH TOÁN KẾ TOÁN TRONG CÁC CƠ SỞ Y TẾ VIỆT NAM.....	134
3.3. QUAN ĐIỂM ĐỊNH HƯỚNG HOÀN THIỆN TỔ CHỨC HẠCH TOÁN KẾ TOÁN TRONG CÁC CƠ SỞ Y TẾ VIỆT NAM.....	139
3.4. NỘI DUNG HOÀN THIỆN TỔ CHỨC HẠCH TOÁN KẾ TOÁN TRONG CÁC CƠ SỞ Y TẾ NHẪM TĂNG CƯỜNG QUẢN LÝ TÀI CHÍNH NGÀNH Y TẾ VIỆT NAM.....	141
3.5. ĐIỀU KIỆN THỰC HIỆN CÁC GIẢI PHÁP.....	176
KẾT LUẬN CHUNG.....	180
DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CỦA TÁC GIẢ	
TÀI LIỆU THAM KHẢO	
PHỤ LỤC	

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

ADB	Ngân hàng Phát triển Châu Á
BHXH	Bảo hiểm xã hội
BHYT	Bảo hiểm y tế
BNV	Bộ Nội vụ
BTC	Bộ Tài chính
BV	Bệnh viện
BVGCP	Ban vật giá Chính phủ
BYT	Bộ Y tế
CNTT	Công nghệ thông tin
HCSN	Hành chính sự nghiệp
KBNN	Kho bạc Nhà nước
KCB	Khám chữa bệnh
NSNN	Ngân sách Nhà nước
SXKD	Sản xuất kinh doanh
TSCĐ	Tài sản cố định
XDCB	Xây dựng cơ bản
WB	Ngân hàng thế giới
WHO	Tổ chức Y tế thế giới
WTO	Tổ chức thương mại thế giới

DANH MỤC BẢNG, HÌNH VẼ

I. BẢNG

Bảng 1.1 – So sánh cơ chế quản lý tài chính theo dự toán năm và.....	20
Bảng 2.1 - Tổng số các loại hình bệnh viện theo phân cấp quản lý năm 2007	70
Bảng 2.2 - Tổng số các bệnh viện theo loại hình công lập và ngoài công lập.....	71
Bảng 2.3 - Tổng hợp nguồn thu ở một số bệnh viện tiến hành khảo sát.....	84
Bảng 2.4 – Số lượng nhân viên kế toán theo trình độ ở một số bệnh viện khảo sát năm 2008	92
Bảng 3.1 - Dự toán thu chi	165

II. HÌNH VẼ

Hình 1.1 – Mô hình phương pháp lập dự toán trên cơ sở quá khứ	23
Hình 1.2 – Mô hình phương pháp lập dự toán không dựa trên cơ sở quá khứ.....	24
Hình 1.3. Quy trình tổ chức luân chuyển chứng từ kế toán	42
Hình 1.4 - Mô hình tổ chức bộ máy kế toán kiểu tập trung	55
Hình 1.5 - Mô hình tổ chức bộ máy kế toán kiểu phân tán.....	57
Hình 1.6 - Mô hình tổ chức bộ máy kế toán kiểu vừa tập trung vừa phân tán...58	58
Hình 2.1 - Mô hình tổ chức hệ thống cơ sở y tế của Việt Nam	66
Hình 2.2 – Tỷ lệ các bệnh viện theo loại hình công lập và ngoài công lập	71
Hình 2.3 - Mô hình trực tuyến của các bệnh viện hiện nay	73
Hình 2.4 – Quy trình quản lý tài chính trong các bệnh viện của Việt Nam.....	78
Hình 2.5 - Quy trình luân chuyển chứng từ ở các bệnh viện	95
Hình 2.6 – Sơ đồ luân chuyển chứng từ thu viện phí ngoại trú	99
Hình 2.7 - Quy trình luân chuyển chứng từ thu viện phí nội trú	100
Hình 3.1 - Mô hình tổ chức bộ máy kế toán theo hình thức hỗn hợp kế toán tài chính và kế toán quản trị	144
Hình 3.2 – Trình tự ghi sổ theo hình thức kế toán Nhật ký chung	156
Hình 3.3 - Mô hình đề xuất cho	170
Hình 3.4 – Mô hình nghiệp vụ thanh toán viện phí	175

LỜI MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài luận án

Con người là nguồn tài nguyên quý báu nhất quyết định sự phát triển của đất nước trong đó sức khỏe là vốn quý nhất của mỗi con người và của toàn xã hội. Vì vậy đầu tư cho sức khỏe chính là đầu tư cho sự phát triển kinh tế xã hội của đất nước, nâng cao chất lượng cuộc sống của mỗi cá nhân và mỗi gia đình. Tham gia vào hoạt động này có sự đóng góp của nhiều bên khác nhau như Nhà nước, các cơ sở khám chữa bệnh, các tổ chức phi lợi nhuận, người dân thụ hưởng... Tuy nhiên các cơ sở y tế chính là bộ phận trung tâm quyết định mức độ hiệu quả của công tác này. Chính vì vậy ở mọi quốc gia, hoạt động của các cơ sở y tế luôn là vấn đề được quan tâm chú ý nhằm đem lại những đóng góp to lớn cho sự nghiệp chăm sóc và bảo vệ sức khỏe nhân dân.

Trong những năm qua, Nhà nước đã có nhiều chính sách mới đối với hoạt động của các cơ sở y tế nhằm tăng cường năng lực hoạt động của các đơn vị. Các chủ trương, chính sách này một mặt đã tạo ra hành lang pháp lý khá rộng rãi cho các đơn vị sự nghiệp nói chung và các cơ sở y tế nói riêng trong việc phát huy quyền tự chủ, quyền tự chịu trách nhiệm để phát triển đơn vị, tăng thu nhập cho cán bộ đồng thời khuyến khích các đơn vị tăng cường tính tự chủ, giảm dần sự phụ thuộc vào NSNN cho các hoạt động của cơ sở. Tuy nhiên, việc thực hiện các chủ trương mới diễn ra trong bối cảnh các chính sách liên quan hiện hành còn nhiều điểm chưa phù hợp như chính sách thu hồi một phần viện phí... Điều này đã làm cho tính tự chủ của cơ sở y tế đã phần nào bị giới hạn.

Khác với những năm trước đây khi còn cơ chế bao cấp của Nhà nước, việc khám chữa bệnh hầu như không mất tiền, mọi khoản phí tổn đều do Nhà

nước dài thọ. Bước sang thời kỳ đổi mới, cơ chế bao cấp cũ không còn nữa, xã hội có nhiều thành phần kinh tế khác nhau và các loại hình khám chữa bệnh cũng phát triển ngày càng đa dạng. Các nguồn tài chính được khai thác dồi dào hơn chứ không chỉ trông chờ vào nguồn duy nhất là NSNN. Mặt khác các cơ sở y tế hiện nay phải đối mặt với vấn đề dân số tăng nhanh, nhu cầu khám chữa bệnh của nhân dân ngày càng lớn, yêu cầu chất lượng khám chữa bệnh ngày càng cao. Điều đó dẫn đến yêu cầu tổ chức quản lý tốt để sử dụng có hiệu quả các nguồn tài chính tại đơn vị. Bên cạnh việc quản lý tốt công tác chuyên môn để đảm bảo chất lượng chăm sóc người bệnh, quản lý tài chính cũng là một yếu tố quyết định sự thành công hay thất bại của quản lý các cơ sở y tế nói chung.

Thực tế trên đòi hỏi ngành y tế nói chung và cụ thể là các cơ sở y tế cần có cơ chế quản lý tài chính phù hợp. Để đáp ứng được yêu cầu đó, tổ chức hạch toán kế toán là một trong những yếu tố quan trọng góp phần quản lý có hiệu quả các nguồn tài chính trong các đơn vị. Tổ chức hạch toán kế toán được hoàn thiện sẽ giúp cho việc quản lý các nguồn thu và các nội dung chi của đơn vị hiệu quả hơn. Thực tế hiện nay cho thấy công tác tổ chức hạch toán kế toán ở nhiều cơ sở y tế còn nhiều yếu kém. Các đơn vị thường áp dụng cứng nhắc chế độ kế toán nên bị động, lúng túng trong ghi nhận các nghiệp vụ kinh tế mới phát sinh. Thông tin do kế toán mang lại chủ yếu chỉ mang tính chất báo cáo hành chính, ít có tác dụng thiết thực trong việc phân tích tình hình tài chính của đơn vị, tình hình tiếp nhận và sử dụng kinh phí của Nhà nước. Điều này dẫn đến khó khăn cho công tác quản lý của bản thân các cơ sở y tế, cho công tác quản lý tài chính toàn ngành y tế cũng như các cơ quan quản lý Nhà nước khác. Mặc dù công tác tổ chức hạch toán kế toán trong các cơ sở y tế đã và đang từng bước được hoàn thiện. Tuy nhiên ở phần lớn các đơn vị vẫn còn nhiều bất cập như bỡ ngỡ khi chuyển đổi sang cơ chế

tài chính mới, chậm cập nhật những thay đổi của chế độ kế toán, lúng túng trong việc ứng dụng công nghệ thông tin, chưa xây dựng được đội ngũ nhân viên kế toán chuyên nghiệp đáp ứng yêu cầu của thực tiễn... Do đó vấn đề hoàn thiện, đổi mới tổ chức hạch toán kế toán có ý nghĩa thiết thực, góp phần nâng cao hiệu quả công tác quản lý tài chính của đơn vị.

Bởi vậy việc nghiên cứu thực trạng và đề ra giải pháp hoàn thiện tổ chức hạch toán kế toán trong các cơ sở y tế nhằm tăng cường quản lý tài chính ngành y tế là yêu cầu bức xúc, cả trong lý luận lẫn thực tiễn hoạt động hiện tại và tương lai của các cơ sở y tế. Nhằm đóng góp thêm cơ sở khoa học và thực tiễn hoàn thiện công tác quản lý tài chính, kế toán trong các cơ sở y tế, tác giả chọn đề tài “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” làm đề tài nghiên cứu cho Luận án tiến sĩ của mình.

2. Tổng quan những nghiên cứu về tổ chức hạch toán kế toán trong các cơ sở y tế

Tổ chức hạch toán kế toán có vai trò quan trọng trong việc nối liền giữa lý thuyết hạch toán kế toán với thực tế thực hành công việc kế toán. Nói đến tổ chức kế toán là nói đến tổ chức các phương pháp kế toán và tổ chức nhân sự kế toán theo từng phân hành kế toán cụ thể của một đơn vị cụ thể nhằm thu nhận, xử lý và cung cấp những thông tin về hoạt động kinh tế tài chính ở đơn vị một cách nhanh nhất, đầy đủ và trung thực nhất.

Trong các nghiên cứu trước đây về tổ chức hạch toán kế toán, các tác giả chủ yếu đề cập đến nguyên lý và nguyên tắc chung về tổ chức hạch toán kế toán; đặc điểm tổ chức hạch toán kế toán trong một số loại hình doanh nghiệp đặc thù. Riêng lĩnh vực tổ chức hạch toán kế toán trong các đơn vị sự nghiệp, trên thế giới chỉ có một số ít tác giả nghiên cứu. Ba trong số các tác

giả đó là Earl R.Wilson, Leon E.Hay, Susan C. Kattelus đã cùng tham gia một số công trình và viết cuốn sách nổi tiếng với tiêu đề là “Kế toán Nhà nước và các tổ chức phi lợi nhuận” (Accounting for Governmental and Nonprofit Entities). Đây có thể coi là một công trình nghiên cứu khá công phu về các khía cạnh khác nhau hoạt động của các đơn vị hành chính sự nghiệp nói chung. Các nội dung nghiên cứu trong cuốn sách bao gồm: các nguyên tắc kế toán chung được chấp nhận, hướng dẫn cách thức ghi nhận các sự kiện, cách thức lập các báo cáo tài chính cuối kỳ. Nghiên cứu cũng đi sâu vào phân tích đặc thù hoạt động của một số lĩnh vực sự nghiệp đặc thù như tổ chức kế toán trong các trường học, bệnh viện, các đơn vị lực lượng vũ trang...

Riêng trong lĩnh vực y tế, các tác giả Bruce R.Neumann, James D.Suver, Williams N.Zelman đã tái bản nhiều lần nghiên cứu về “Quản lý tài chính – Khái niệm và áp dụng vào cơ sở y tế” (*Financial Management, Concepts and Applications for Health Care Providers*). Các nội dung chính của công trình này là môi trường y tế và chức năng của quản lý tài chính; kế toán tài chính – ngôn ngữ của quản lý tài chính; phân tích báo cáo tài chính; quản lý vốn, tài sản, công nợ trong các đơn vị; các nội dung về kế toán quản trị như chi phí và chi phí hành vi, lập dự toán, phân bổ chi phí, định giá, ra quyết định đầu tư... Ngoài ra trong lĩnh vực này còn phải kể đến cuốn sách của tác giả Louis C.Gapenski “Tài chính y tế - Giới thiệu về kế toán và quản lý tài chính” (*Healthcare Finance – An introduction of Accounting and Financial Management*). Trong tác phẩm này, tác giả đã phân tích môi trường tài chính của ngành y tế, hướng dẫn về tổ chức kế toán trên cả hai nội dung kế toán tài chính và kế toán quản trị.

Bên cạnh những công trình nghiên cứu của các tác giả, tìm hiểu về tổ chức hạch toán kế toán trong các đơn vị sự nghiệp nói chung và các cơ sở y tế nói riêng cần phải tìm hiểu các nguyên tắc kế toán chung được chấp nhận

(Generally accepted accounting principles - GAAP) áp dụng cho các bệnh viện và các tổ chức y tế khác do Hiệp hội các Bệnh viện Hoa Kỳ (American Hospital Association - AHA), Hiệp hội quản lý tài chính y tế Hoa Kỳ (Healthcare Financial Management Association - HFMA) và Viện kế toán viên công chứng Hoa Kỳ (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA). Tuy nhiên nhìn chung các công trình nghiên cứu và tài liệu này chủ yếu được thực hiện bởi các giáo sư của các trường Đại học Hoa Kỳ do đó có thể thấy nghiên cứu của các tác giả là khá toàn diện trong điều kiện áp dụng tại các cơ sở y tế của Mỹ và các nước phương Tây bởi Mỹ là quốc gia điển hình đại diện cho các nước có hệ thống bệnh viện tư tự hạch toán.

Ở Việt nam, trong những năm qua đã có một số đề tài khoa học cấp Bộ nghiên cứu về tài chính y tế như các đề tài do Vụ Hành chính sự nghiệp – Bộ Tài chính thực hiện. Đề tài “Đổi mới cơ chế quản lý tài chính sự nghiệp y tế trong nền kinh tế thị trường Việt Nam” năm 1996, đề tài “Đổi mới và hoàn thiện các giải pháp tài chính nhằm thúc đẩy xã hội hóa trong lĩnh vực giáo dục, y tế” năm 2002. Các nghiên cứu này chỉ bàn tới khía cạnh tài chính y tế và đứng trên quan điểm của các cơ quan quản lý Nhà nước để đưa ra các giải pháp hoàn thiện. Riêng vấn đề tổ chức hạch toán kế toán trong các đơn vị HCSN, Vụ Chế độ kế toán – Bộ Tài chính đã ban hành chế độ cụ thể hướng dẫn thực hành kế toán ở các đơn vị HCSN nói chung. Tuy nhiên cho đến nay, các quy định này được dùng chung cho mọi đơn vị HCSN, không phân biệt lĩnh vực, không tính đến đặc thù của từng ngành khác nhau. Trên thực tế nhận thức được sự khác biệt trong tổ chức hoạt động của các ngành, lĩnh vực mà đã có tác giả nghiên cứu về tổ chức kế toán ở từng loại hình đơn vị cụ thể. Một trong số đó là tác giả Nguyễn Thị Minh Hường với công trình Luận án tiến sĩ kinh tế với đề tài “Tổ chức kế toán ở các trường Đại học trực thuộc Bộ Giáo dục Đào tạo”. Trong công

trình này tác giả chỉ trình bày những vấn đề lý luận cơ bản về tổ chức kế toán nói chung áp dụng cho mọi đơn vị kế toán mà không đi vào tìm hiểu tổ chức kế toán trong các đơn vị sự nghiệp. Các kiến nghị và giải pháp chủ yếu đề cập đến vấn đề quản lý tài chính chứ không đi sâu vào việc hoàn thiện và tăng cường vị thế của tổ chức kế toán.

Xuất phát từ quá trình tìm hiểu về đề tài nghiên cứu, Luận án sẽ tập trung vào các vấn đề chính như vai trò, ý nghĩa của tổ chức hạch toán kế toán đối với các đơn vị sự nghiệp, những nguyên tắc cần tôn trọng khi tổ chức hạch toán kế toán, thực tế tổ chức hạch toán kế toán trong các cơ sở y tế của Việt Nam hiện nay, những ưu điểm và tồn tại từ đó xác lập mô hình tổ chức hạch toán kế toán trong các cơ sở y tế phù hợp nhằm tăng cường quản lý tài chính ngành y tế Việt Nam.

3. Mục đích và phạm vi nghiên cứu của Luận án

3.1. Mục đích nghiên cứu của Luận án

Trên cơ sở hệ thống hóa và phát triển các vấn đề lý luận và nghiên cứu thực trạng tổ chức hạch toán kế toán trong các cơ sở y tế Việt Nam hiện nay, Luận án đề ra các nguyên tắc, phương hướng và giải pháp hoàn thiện 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 cũng như điều kiện thực hiện các giải pháp đó.

3.2. Phạm vi nghiên cứu của Luận án

Trong phạm vi nghiên cứu của Luận án, tác giả tập trung nghiên cứu các cơ sở khám chữa bệnh cả công lập và ngoài công lập trong đó chủ yếu là các bệnh viện đa khoa và chuyên khoa thuộc Bộ Y tế và các Sở y tế quản lý. Các cơ sở y tế công lập được khảo sát trong luận án là các đơn vị dự toán cấp 3 trong mối liên hệ với các đơn vị ở các cấp dự toán khác.

4. Đối tượng và phương pháp nghiên cứu của Luận án

4.1. Đối tượng nghiên cứu của Luận án

Gắn liền với đề tài nghiên cứu, Luận án có đối tượng nghiên cứu là tổ chức hạch toán kế toán trong các cơ sở y tế của Việt Nam hiện nay.

4.2. Phương pháp nghiên cứu của Luận án

Trên cơ sở xem xét các phương pháp được sử dụng trong các công trình đã được thực hiện, Luận án sử dụng các phương pháp chung như tổng hợp, phân tích, tư duy logic và các phương pháp kỹ thuật cụ thể như so sánh, điều tra, phỏng vấn... Luận án sử dụng cả phương pháp nghiên cứu định tính và định lượng để giải quyết vấn đề nghiên cứu. Dữ liệu sử dụng phục vụ cho việc phân tích, đánh giá bao gồm cả dữ liệu sơ cấp và thứ cấp. Dữ liệu sơ cấp được thu thập bằng cách phát phiếu điều tra, phỏng vấn các chuyên gia của Vụ Kế hoạch Tài chính – Bộ Y tế, Viện Chiến lược và chính sách y tế - Bộ Y tế và các cán bộ kế toán của các cơ sở y tế chủ yếu ở Hà Nội, thành phố Hồ Chí Minh, các tỉnh Yên Bái, Lâm Đồng... Dữ liệu thứ cấp bao gồm các chế độ tài chính; những quy định về tổ chức hạch toán kế toán trong các cơ sở y tế, chứng từ, sổ sách, báo cáo tài chính của các cơ sở y tế.

5. Những đóng góp của Luận án

Những đóng góp của Luận án gồm có:

- Về lý luận: Luận án trình bày hệ thống và toàn diện về tổ chức hạch toán kế toán trong các đơn vị sự nghiệp. Trong đó tác giả đưa ra vấn đề tổ chức hạch toán kế toán phải phù hợp với cơ chế tự chủ tài chính trong các đơn vị sự nghiệp.

- Về thực tiễn: Luận án mô tả và phân tích thực trạng công tác quản lý tài chính cũng như tổ chức hạch toán kế toán trong các cơ sở y tế một cách có

hệ thống. Trên cơ sở đó, tác giả phân tích, đánh giá và xem xét các nguyên nhân chủ quan và khách quan của những kết quả và tồn tại theo các nội dung trên. Luận án trình bày các quan điểm định hướng và đề xuất mô hình tổ chức hạch toán kế toán áp dụng trong các cơ sở y tế hoàn chỉnh bao gồm cả tổ chức bộ máy và tổ chức các phân hành công việc cụ thể. Mô hình được xây dựng phù hợp với điều kiện luật pháp và những điều kiện ràng buộc khác ở Việt Nam. Mô hình được xác định rõ ràng và có sự phát triển theo hướng mở để áp dụng cho các cơ sở y tế ở các quy mô và hình thức sở hữu khác nhau. Đặc biệt Luận án cũng đề cập tới vấn đề ứng dụng công nghệ thông tin toàn diện nhằm tăng cường thông tin phục vụ cho công tác quản lý tài chính ngành y tế Việt Nam.

6. Bố cục của luận án

Nội dung của luận án gồm 3 chương ngoài lời mở đầu, kết luận và các phần kết cấu khác.

Chương 1: MỘT SỐ VẤN ĐỀ LÝ LUẬN VỀ TỔ CHỨC HẠCH TOÁN KẾ TOÁN TRONG CÁC ĐƠN VỊ SỰ NGHIỆP

Chương 2: THỰC TRẠNG TỔ CHỨC HẠCH TOÁN KẾ TOÁN TRONG CÁC CƠ SỞ Y TẾ VIỆT NAM

Chương 3: PHƯƠNG HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN 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

CHƯƠNG 1

MỘT SỐ VẤN ĐỀ LÝ LUẬN VỀ TỔ CHỨC HẠCH TOÁN KẾ TOÁN TRONG CÁC ĐƠN VỊ SỰ NGHIỆP

1.1. TỔNG QUAN VỀ ĐƠN VỊ SỰ NGHIỆP VÀ QUẢN LÝ TÀI CHÍNH ĐƠN VỊ SỰ NGHIỆP

1.1.1. Tổng quan về đơn vị sự nghiệp

Ở mọi quốc gia, Nhà nước luôn đóng vai trò quan trọng trong tổ chức, quản lý và điều hành các mặt của đời sống kinh tế xã hội. Để thực thi vai trò này, Nhà nước tiến hành tổ chức bộ máy các cơ quan trực thuộc bao gồm các cơ quan lập pháp, cơ quan hành pháp và cơ quan tư pháp cùng với các đơn vị sự nghiệp.

Tuy nhiên theo quan điểm trước đây các cơ quan này được gọi chung là đơn vị hành chính sự nghiệp. Trong nhiều văn bản quy phạm pháp luật của Nhà nước, cụm từ “đơn vị hành chính sự nghiệp” được hiểu là từ gọi tắt cho các cơ quan hành chính, đơn vị sự nghiệp, các đoàn thể, hội quần chúng. Theo quan điểm này, đơn vị hành chính sự nghiệp thường được định nghĩa khá giống nhau như:

Theo Giáo trình Kế toán công trong đơn vị hành chính sự nghiệp của Trường Đại học Kinh tế Quốc dân thì đơn vị sự nghiệp là:

Đơn vị do Nhà nước quyết định thành lập nhằm thực hiện một nhiệm vụ chuyên môn nhất định hay quản lý Nhà nước về một hoạt động nào đó. Đặc trưng cơ bản của các đơn vị sự nghiệp là được trang trải các chi phí hoạt động và thực hiện nhiệm vụ chính trị được giao bằng nguồn kinh phí từ ngân quỹ Nhà nước hoặc từ quỹ công theo nguyên tắc không bồi hoàn trực tiếp [47, tr12].

Theo Giáo trình Kế toán tài chính Nhà nước của Trường Đại học Tài chính Kế toán Hà nội (nay là Học viện Tài chính) năm 1997 thì:

Đơn vị sự nghiệp là một loại hình đơn vị do Nhà nước quyết định thành lập, giao thực hiện một nhiệm vụ chuyên môn nhất định hay quản lý Nhà nước về một hoạt động nào đó. Nguồn kinh phí để đáp ứng nhu cầu chi tiêu của các đơn vị sự nghiệp do NSNN cấp và được bổ sung từ các nguồn khác [59, tr419].

Theo Giáo trình Quản trị tài chính đơn vị hành chính sự nghiệp thì đơn vị sự nghiệp là “đơn vị được Nhà nước thành lập để thực hiện các nhiệm vụ quản lý hành chính, đảm bảo an ninh quốc phòng, phát triển kinh tế xã hội... Các đơn vị này được Nhà nước cấp kinh phí và hoạt động theo nguyên tắc không bồi hoàn trực tiếp” [68, tr29].

Theo chế độ kế toán Việt Nam thì đơn vị sự nghiệp là:

Đơn vị do Nhà nước quyết định thành lập nhằm thực hiện một nhiệm vụ chuyên môn nhất định hay quản lý Nhà nước về một lĩnh vực nào đó, hoạt động bằng nguồn kinh phí NSNN cấp, cấp trên cấp toàn bộ hoặc cấp một phần kinh phí và các nguồn khác đảm bảo theo nguyên tắc không bồi hoàn trực tiếp nhằm thực hiện nhiệm vụ của Đảng và Nhà nước giao cho từng giai đoạn [8, tr11].

Như vậy việc gọi tắt như trên xuất phát từ bản chất hoạt động các đơn vị HCSN nói chung là hoàn toàn khác biệt so với doanh nghiệp. Các đơn vị HCSN nhất thiết phải do Nhà nước ra quyết định thành lập, nguồn tài chính để đảm bảo hoạt động do NSNN cấp hoặc có nguồn gốc từ ngân sách. Các hoạt động này có giá trị tinh thần vô hạn, chủ yếu được tổ chức để phục vụ xã hội do đó chi phí chi ra không được trả lại trực tiếp bằng hiệu quả kinh tế nào đó mà được thể hiện bằng hiệu quả xã hội nhằm đạt được các mục tiêu kinh

tế vĩ mô. Trong khi đó, các doanh nghiệp có thể thuộc nhiều thành phần kinh tế khác nhau và để tồn tại trong nền kinh tế thị trường, các doanh nghiệp phải hoạt động theo nguyên tắc lấy thu bù chi đảm bảo có lãi. Nếu không tuân thủ nguyên tắc này, doanh nghiệp sẽ rơi vào tình trạng phá sản.

Tuy nhiên theo chúng tôi, các quan điểm trên đây đã đồng nhất các cơ quan hành chính Nhà nước và các đơn vị sự nghiệp. Về bản chất, theo chúng tôi cần hiểu đơn vị hành chính sự nghiệp là một từ ghép để phản ánh hai loại tổ chức khác biệt nhau: cơ quan hành chính Nhà nước và đơn vị sự nghiệp.

Theo Từ điển Bách khoa Việt Nam, hành chính là “hoạt động quản lý chuyên nghiệp của Nhà nước đối với xã hội. Hoạt động này được thực hiện bởi một bộ máy chuyên nghiệp”. Do đó cơ quan hành chính là các tổ chức cung cấp trực tiếp các dịch vụ hành chính công cho người dân khi thực hiện chức năng quản lý nhà nước của mình. Cơ quan hành chính Nhà nước là các cơ quan quản lý Nhà nước từ Trung ương đến địa phương, thuộc các cấp chính quyền, các ngành, các lĩnh vực (gồm các cơ quan quyền lực Nhà nước như Quốc hội, HĐND các cấp, Các cấp chính quyền như Chính phủ, UBND các cấp, Các cơ quan quản lý Nhà nước như các Bộ, Ban, Ngành ở Trung ương, các Sở, ban, ngành ở cấp Tỉnh, Thành phố trực thuộc Trung ương, các phòng ban ở cấp huyện và các cơ quan tư pháp như Tòa án nhân dân, Viện Kiểm sát nhân dân các cấp). Cơ quan hành chính Nhà nước hoạt động bằng nguồn kinh phí NSNN cấp, cấp trên cấp hoặc các nguồn khác theo nguyên tắc không bồi hoàn trực tiếp để thực hiện nhiệm vụ Nhà nước giao.

Trong khi đó, các đơn vị sự nghiệp không phải là cơ quan quản lý Nhà nước mà là các tổ chức cung cấp các dịch vụ công về y tế, giáo dục đào tạo, văn hóa, thể thao, khoa học công nghệ... đáp ứng nhu cầu về phát triển nguồn nhân lực, chăm sóc sức khỏe, nâng cao thể lực cho nhân dân, đáp ứng yêu cầu về đổi mới, phát triển kinh tế xã hội của đất nước.

Xuất phát từ sự khác biệt đó, theo chúng tôi việc phân định rõ cơ quan hành chính Nhà nước và đơn vị sự nghiệp là hết sức cần thiết, đặc biệt trong quá trình đổi mới cơ chế quản lý tài chính Nhà nước để nâng cao hiệu quả hoạt động của bản thân các tổ chức và đem lại lợi ích cho cộng đồng xã hội. Đối với các cơ quan hành chính Nhà nước, nhiệm vụ cụ thể đặt ra là phải đổi mới nhằm tiết kiệm chi hành chính, tinh giản bộ máy biên chế để nâng cao chất lượng công vụ, đơn giản hóa thủ tục, giảm cơ chế “xin-cho” và nâng cao chất lượng, trình độ công tác chuyên môn của đội ngũ công chức Nhà nước. Đối với các đơn vị sự nghiệp, bằng việc tạo quyền chủ động, tự quyết, tự chịu trách nhiệm sẽ thúc đẩy hiệu quả hoạt động, sắp xếp bộ máy tổ chức và lao động hợp lý đồng thời góp phần tăng thu nhập, phúc lợi cho người lao động.

Để phục vụ đề tài nghiên cứu của Luận án ở các nội dung tiếp theo, chúng tôi xin đi sâu tìm hiểu những nội dung liên quan đến các đơn vị sự nghiệp.

Như trên đã xác định, đơn vị sự nghiệp là các tổ chức thực hiện cung cấp các dịch vụ xã hội công cộng và các dịch vụ nhằm duy trì sự hoạt động bình thường của các ngành kinh tế quốc dân. Do đó theo chúng tôi, các đơn vị sự nghiệp dù hoạt động ở các lĩnh vực khác nhau nhưng đều mang những đặc điểm cơ bản như sau:

Thứ nhất, Hoạt động của các đơn vị sự nghiệp không nhằm mục đích lợi nhuận trực tiếp. Trong nền kinh tế thị trường, các sản phẩm, dịch vụ do đơn vị sự nghiệp tạo ra đều có thể trở thành hàng hoá cung ứng cho mọi thành phần trong xã hội. Tuy nhiên việc cung ứng những hàng hoá này cho thị trường chủ yếu không vì mục đích lợi nhuận như doanh nghiệp. Nhà nước tổ chức, duy trì và tài trợ cho các hoạt động sự nghiệp để cung cấp những sản phẩm, dịch vụ cho người dân nhằm thể hiện vai trò của Nhà nước khi can thiệp vào thị trường. Thông qua đó Nhà nước hỗ trợ các ngành kinh tế hoạt động bình thường, tạo

điều kiện nâng cao dân trí, bồi dưỡng nhân tài, đảm bảo nhân lực, thúc đẩy hoạt động kinh tế phát triển và ngày càng đạt hiệu quả cao hơn.

Thứ hai, Hoạt động của các đơn vị sự nghiệp là cung cấp những sản phẩm mang lại lợi ích chung, lâu dài và bền vững cho xã hội. Kết quả của hoạt động sự nghiệp là tạo ra những sản phẩm, dịch vụ có giá trị về sức khoẻ, tri thức, văn hoá, khoa học, xã hội... do đó có thể dùng chung cho nhiều người, cho nhiều đối tượng trên phạm vi rộng. Đây chính là những “hàng hoá công cộng” phục vụ trực tiếp hoặc gián tiếp quá trình tái sản xuất xã hội. Nhờ sử dụng những hàng hoá công cộng do các đơn vị sự nghiệp tạo ra mà quá trình sản xuất của cải vật chất được thuận lợi và ngày càng đạt hiệu quả cao. Vì vậy hoạt động của các đơn vị sự nghiệp luôn gắn bó chặt chẽ và tác động tích cực đến quá trình tái sản xuất xã hội.

Thứ ba, Hoạt động của các đơn vị sự nghiệp luôn gắn liền và bị chi phối bởi các chương trình phát triển kinh tế xã hội của Nhà nước. Để thực hiện những mục tiêu kinh tế xã hội nhất định, Chính phủ tổ chức thực hiện các chương trình, mục tiêu quốc gia như: chương trình chăm sóc sức khoẻ cộng đồng, chương trình xoá mù chữ, chương trình dân số kế hoạch hoá gia đình... Những chương trình, mục tiêu quốc gia này chỉ có Nhà nước với vai trò của mình thông qua các đơn vị sự nghiệp thực hiện một cách triệt để và có hiệu quả. Xã hội sẽ không thể phát triển cân đối được nếu những hoạt động này do tư nhân thực hiện sẽ vì mục tiêu lợi nhuận mà hạn chế tiêu dùng, từ đó xã hội sẽ không được phát triển cân đối.

Như vậy các đơn vị sự nghiệp có vai trò hết sức quan trọng trong việc thực hiện những công việc có lợi ích chung và lâu dài cho cộng đồng xã hội. Hoạt động của các đơn vị này mặc dù không trực tiếp sản xuất ra của cải vật chất nhưng tác động đến lực lượng sản xuất và quan hệ sản xuất. Kết quả của

các hoạt động đó có ảnh hưởng trực tiếp đến năng suất lao động xã hội do đó có liên quan đến toàn bộ hoạt động của xã hội.

Để đảm bảo hiệu quả quản lý nhà nước, theo chúng tôi cần có sự phân loại các đơn vị sự nghiệp. Tùy thuộc quan điểm, cách tiếp cận hoặc do các yêu cầu của quản lý nhà nước... mà các đơn vị sự nghiệp được phân chia theo các tiêu thức khác nhau. Các cách phân loại tuy khác nhau về hình thức đôi khi không có ranh giới rạch ròi song tựu trung lại đều nhằm mục đích nâng cao hiệu quả quản lý nhà nước đối với các đơn vị sự nghiệp trên cơ sở nghiên cứu, phân tích, đánh giá đưa ra các định hướng, mục tiêu phát triển của mỗi loại hình đơn vị phù hợp với từng thời kỳ.

Theo tính chất công cộng hay cá nhân của dịch vụ cung cấp thì đơn vị sự nghiệp bao gồm: Đơn vị sự nghiệp cung cấp các dịch vụ công cộng thuần túy và Đơn vị sự nghiệp cung cấp các dịch vụ công cộng có tính chất cá nhân.

Theo tính chất xã hội nhân văn hay kinh tế kỹ thuật của dịch vụ thì đơn vị sự nghiệp bao gồm:

- Đơn vị sự nghiệp thực hiện cung cấp dịch vụ xã hội liên quan đến nhu cầu và quyền lợi cơ bản đối với sự phát triển của con người về thể lực, trí lực như các đơn vị sự nghiệp y tế, giáo dục, văn hóa thông tin...

- Đơn vị sự nghiệp thực hiện cung cấp dịch vụ kinh tế kỹ thuật liên quan đến các nhu cầu vật chất, phục vụ lợi ích chung của xã hội như đơn vị cung ứng điện, nước, giao thông vận tải, bưu chính viễn thông, vệ sinh môi trường...

Theo phương thức thu tiền của người sử dụng dịch vụ thì đơn vị sự nghiệp được phân chia thành:

- Đơn vị sự nghiệp thực hiện các dịch vụ công không thu tiền trực tiếp từ người sử dụng.

- Đơn vị sự nghiệp thực hiện các dịch vụ công mà người sử dụng phải trả một phần tiền.

- Đơn vị sự nghiệp thực hiện các dịch vụ công mà người sử dụng phải trả toàn bộ tiền.

Theo lĩnh vực hoạt động thì đơn vị sự nghiệp được phân chia thành:

- Đơn vị sự nghiệp thuộc lĩnh vực y tế: gồm các cơ sở khám chữa bệnh như các bệnh viện, phòng khám, trung tâm y tế thuộc các bộ, ngành và địa phương; cơ sở khám chữa bệnh thuộc các viện nghiên cứu, trường đào tạo y dược; các cơ sở điều dưỡng, phục hồi chức năng, các trung tâm truyền thông giáo dục sức khỏe, các đơn vị có chức năng kiểm định vắc xin, sinh phẩm y tế, trang thiết bị y tế, kiểm nghiệm thuốc, hóa mỹ phẩm, thực phẩm, kiểm dịch y tế thuộc các bộ, ngành, địa phương, các cơ sở sản xuất vắc xin, sinh phẩm y tế, máu và các chế phẩm về máu, dịch truyền hoặc các sản phẩm khác thuộc ngành y tế...

- Đơn vị sự nghiệp thuộc lĩnh vực giáo dục đào tạo: gồm các cơ sở giáo dục công lập thuộc hệ thống giáo dục quốc dân như các trường mầm non, tiểu học, trung học, các trung tâm kỹ thuật tổng hợp hướng nghiệp, trung tâm giáo dục thường xuyên, các trường dạy nghề, trường trung học chuyên nghiệp, trường cao đẳng, đại học, học viện...

- Đơn vị sự nghiệp thuộc lĩnh vực văn hoá thông tin nghệ thuật: gồm các đoàn nghệ thuật, trung tâm chiếu phim, nhà văn hoá thông tin, thư viện công cộng, bảo tàng, trung tâm thông tin triển lãm, đài phát thanh, truyền hình...

- Đơn vị sự nghiệp thuộc lĩnh vực thể dục thể thao: gồm các trung tâm huấn luyện thể dục thể thao, các câu lạc bộ thể dục thể thao...

- Đơn vị sự nghiệp thuộc lĩnh vực kinh tế: gồm các viện tư vấn, thiết kế, quy hoạch đô thị, nông thôn; các trung tâm nghiên cứu khoa học và ứng dụng về nông, lâm, ngư nghiệp, giao thông, công nghiệp, địa chính...

Theo quan điểm tài chính của Nhà nước ta hiện nay, quy định tại Nghị định 43/2006/NĐ-CP ngày 25/4/2006 của Chính phủ, các đơn vị sự nghiệp được phân loại để thực hiện quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm về tài chính bao gồm:

- Đơn vị có nguồn thu sự nghiệp tự bảo đảm toàn bộ chi phí hoạt động thường xuyên (gọi tắt là đơn vị sự nghiệp tự bảo đảm chi phí hoạt động) là các đơn vị có nguồn thu từ hoạt động sự nghiệp luôn ổn định nên bảo đảm được toàn bộ chi phí hoạt động thường xuyên. NSNN không phải cấp kinh phí cho hoạt động thường xuyên của đơn vị.

- Đơn vị có nguồn thu sự nghiệp tự bảo đảm một phần chi phí hoạt động thường xuyên (gọi tắt là đơn vị sự nghiệp tự bảo đảm một phần chi phí hoạt động). Đây là những đơn vị có nguồn thu từ hoạt động sự nghiệp nhưng chưa tự trang trải toàn bộ chi phí hoạt động thường xuyên, ngân sách nhà nước phải cấp một phần chi phí cho hoạt động thường xuyên của đơn vị.

- Đơn vị có nguồn thu sự nghiệp thấp, đơn vị sự nghiệp không có nguồn thu, kinh phí hoạt động thường xuyên theo chức năng, nhiệm vụ do ngân sách nhà nước bảo đảm toàn bộ kinh phí hoạt động (gọi tắt là đơn vị sự nghiệp do ngân sách nhà nước bảo đảm toàn bộ chi phí hoạt động).

Theo quan điểm trên, tiêu chí để phân loại đơn vị sự nghiệp là mức độ tự đảm bảo chi phí hoạt động thường xuyên của đơn vị sự nghiệp, được xác định bằng công thức 1.1 dưới đây:

$$\text{Mức tự đảm bảo chi phí hoạt động thường xuyên của đơn vị sự nghiệp} = \frac{\text{Tổng số thu sự nghiệp}}{\text{Tổng số chi hoạt động thường xuyên}} \times 100\% \quad (1.1)$$

Đứng trên góc độ quản lý tài chính nhà nước, theo chúng tôi cần quan tâm tới cách phân loại theo nguồn tài chính cung cấp cho các hoạt động sự nghiệp trên đây. Trong cách phân loại trên, có thể chia thành hai nhóm chính là

nhóm các đơn vị sự nghiệp được NSNN đảm bảo toàn bộ và nhóm các đơn vị sự nghiệp tự đảm bảo toàn bộ hoặc một phần chi phí hoạt động thường xuyên.

Đối với nhóm thứ nhất, các đơn vị sự nghiệp có nguồn thu thấp hoặc không có nguồn thu là đơn vị được Nhà nước cấp toàn bộ kinh phí để đảm bảo hoạt động cho đơn vị và kinh phí được cấp theo nguyên tắc không bồi hoàn trực tiếp. Đơn vị được đảm bảo toàn bộ kinh phí cho hoạt động của mình nhằm thực hiện các chức năng, nhiệm vụ được giao bằng ngân quỹ nhà nước hoặc từ quỹ công tương ứng với khối lượng công việc được giao đã hoàn thành. Điều đó đòi hỏi phải quản lý chi tiêu đúng chế độ, đúng mục đích và trong phạm vi dự toán của từng nguồn kinh phí, từng nội dung chi theo tiêu chuẩn, định mức quy định của Nhà nước. Kinh phí cấp cho các đơn vị phải cân đối với nhiệm vụ thu của Ngân sách Nhà nước hàng năm. Kinh phí chỉ được sử dụng cho mục đích đã hoạch định trước nghĩa là kinh phí được cấp và chi tiêu theo dự toán được duyệt, theo từng mục đích chi cụ thể và được duyệt quyết toán chi ngân sách hàng năm. Đặc điểm nổi bật trong công tác quản lý các nguồn kinh phí của đơn vị sự nghiệp là coi trọng công tác dự toán. Dự toán ngân sách của đơn vị là cơ sở cho quá trình chấp hành và quyết toán ngân sách. Luôn coi trọng việc so sánh giữa thực tế và dự toán để tăng cường kiểm tra đối với quá trình thu, chi, sử dụng nguồn kinh phí ngân sách nhà nước. Điều này được thể hiện các nguồn chi ngân sách nhà nước chỉ được thực hiện khi có trong dự toán được duyệt. Mọi khoản chi tiêu không được nằm ngoài các mục chi theo quy định của mục lục ngân sách Nhà nước.

Đối với nhóm thứ hai, các đơn vị sự nghiệp tự bảo đảm toàn bộ hoặc một phần chi phí hoạt động thường xuyên là đơn vị sự nghiệp mà ngoài nguồn kinh phí được ngân sách nhà nước cấp còn được Nhà nước cho phép thu một số khoản phí, lệ phí hoặc một số khoản thu khác để phục vụ cho quá trình hoạt động của mình. Như vậy có thể thấy đơn vị sự nghiệp tự bảo đảm toàn bộ hoặc

một phần chi phí hoạt động thường xuyên thuộc sở hữu Nhà nước, do cơ quan có thẩm quyền của Nhà nước thành lập để thực hiện các mục tiêu về kinh tế, chính trị, xã hội do Nhà nước giao. Hoạt động của đơn vị sự nghiệp có nguồn thu luôn gắn liền với những lĩnh vực sự nghiệp như giáo dục, y tế, khoa học công nghệ... để cung cấp các sản phẩm, dịch vụ đáp ứng nhu cầu và lợi ích chung thiết yếu của xã hội. Các sản phẩm, dịch vụ này mang tính chất phúc lợi xã hội và thực hiện theo đơn giá quy định của Nhà nước. Nhà nước bảo đảm nhằm duy trì sự công bằng trong phân phối các sản phẩm, dịch vụ trên cơ sở chú trọng đến lợi ích cộng đồng xã hội, khắc phục các khiếm khuyết của thị trường. Khoản thu của các đơn vị sự nghiệp không vì mục đích lợi nhuận. Tùy theo tính chất và đặc điểm hoạt động, Nhà nước cho phép đơn vị sự nghiệp ở một số lĩnh vực được thu một số khoản như phí, lệ phí... Nguồn thu từ hoạt động sự nghiệp là một nội dung thu của ngân sách nhà nước và được quy định trong Luật Ngân sách. Mục đích của các khoản thu này là nhằm xoá bỏ dần tình trạng bao cấp qua ngân sách, giảm nguồn kinh phí cấp phát từ ngân sách nhà nước, trang trải thêm cho các hoạt động của đơn vị.

Từ những phân tích trên cho thấy các đơn vị sự nghiệp có chức năng chính là tạo ra những sản phẩm chủ yếu phục vụ xã hội đồng thời tận dụng khả năng về nhân lực, vật lực của đơn vị để khai thác nguồn thu. Do đó các đơn vị này không thực hiện cơ chế quản lý tài chính như doanh nghiệp mà đòi hỏi một cơ chế quản lý thích hợp để làm tốt cả hai chức năng phục vụ nhân dân và khai thác nguồn thu để phát triển.

1.1.2. Quản lý tài chính đơn vị sự nghiệp

Theo Bách khoa toàn thư Việt Nam, quản lý là “chức năng và hoạt động của hệ thống có tổ chức, bảo đảm giữ gìn một cơ cấu ổn định nhất định, duy trì sự hoạt động tối ưu và bảo đảm thực hiện những chương trình và mục tiêu của hệ thống đó”.

Như vậy theo chúng tôi, quản lý là yêu cầu tất yếu để đảm bảo sự hoạt động bình thường của mọi quá trình và mọi hoạt động kinh tế xã hội. Quản lý thực chất là thiết lập và thực hiện hệ thống các phương pháp và biện pháp khác nhau của chủ thể quản lý tác động một cách có ý thức tới đối tượng quản lý nhằm đạt được kết quả nhất định.

Trong đơn vị sự nghiệp, quan hệ giữa chủ thể và đối tượng trong quản lý tài chính được xác định như sau:

Nhà nước là chủ thể quản lý. Tùy theo tổ chức bộ máy từng quốc gia có chỉ định cơ quan Nhà nước trực tiếp quản lý tài chính đơn vị sự nghiệp phù hợp.

Đối tượng quản lý là tài chính đơn vị sự nghiệp. Tài chính đơn vị sự nghiệp bao gồm các hoạt động và quan hệ tài chính liên quan đến quản lý, điều hành của Nhà nước trong lĩnh vực sự nghiệp.

Là chủ thể quản lý, Nhà nước có thể sử dụng tổng thể các phương pháp, các hình thức và công cụ để quản lý hoạt động tài chính của các đơn vị sự nghiệp trong những điều kiện cụ thể nhằm đạt được những mục tiêu nhất định. Quản lý tài chính là một bộ phận, một khâu của quản lý kinh tế xã hội và là khâu quản lý mang tính tổng hợp. Quản lý tài chính được coi là hợp lý, có hiệu quả nếu nó tạo ra được một cơ chế quản lý thích hợp, có tác động tích cực tới các quá trình kinh tế xã hội theo các phương hướng phát triển đã được hoạch định. Việc quản lý, sử dụng nguồn tài chính ở các đơn vị sự nghiệp có liên quan trực tiếp đến hiệu quả kinh tế xã hội do đó phải có sự quản lý, giám sát, kiểm tra nhằm hạn chế, ngăn ngừa các hiện tượng tiêu cực, tham nhũng trong khai thác và sử dụng nguồn lực tài chính đồng thời nâng cao hiệu quả việc sử dụng các nguồn tài chính. Thông thường Nhà nước có thể lựa chọn một trong hai cơ chế quản lý tài chính đơn vị sự nghiệp là cơ chế quản lý tài chính theo dự toán năm và cơ chế tự chủ tài chính. Điểm khác biệt chính giữa hai cơ chế này là:

Bảng 1.1 – So sánh cơ chế quản lý tài chính theo dự toán năm và cơ chế tự chủ tài chính

Tiêu chí	Cơ chế quản lý tài chính theo dự toán năm	Cơ chế tự chủ tài chính
Kỳ lập dự toán	- Hàng năm	- Lập cho 3 năm liên tục
Căn cứ lập dự toán	- Chức năng, nhiệm vụ được giao - Các tiêu chuẩn, định mức của Nhà nước	- Chức năng, nhiệm vụ được giao - Nhiệm vụ của năm kế hoạch - Chế độ chi tiêu tài chính hiện hành, quy chế chi tiêu nội bộ được phê duyệt - Kết quả hoạt động sự nghiệp, tình hình thu, chi tài chính của năm trước liền kề
Thực hiện dự toán	- Tuyệt đối tuân thủ các tiêu chuẩn, định mức chi tiêu của Nhà nước trong phạm vi dự toán được duyệt	- Thực hiện theo quy chế chi tiêu nội bộ - Được điều chỉnh các nội dung chi, các nhóm mục chi trong dự toán chi cho phù hợp với tình hình thực tế của đơn vị
Quyết toán	- Theo các mục chi của mục lục NSNN tương ứng với từng nội dung chi - Các khoản kinh phí chưa sử dụng hết phải nộp vào ngân sách nhà nước hoặc giảm trừ dự toán năm sau trừ trường hợp đặc biệt	- Theo các mục chi của mục lục NSNN tương ứng với từng nội dung chi - Các khoản kinh phí chưa sử dụng hết được chuyển sang năm sau để tiếp tục sử dụng

Như vậy xét trên một số tiêu chí chính chúng tôi cho rằng cơ chế quản lý tài chính theo dự toán năm là cơ chế quản lý truyền thống, mang tính áp đặt hành chính, thường áp dụng cho các đơn vị có trình độ quản lý ở mức độ thấp. Trong khi đó cơ chế tự chủ tài chính là một cơ chế quản lý tài chính được hình thành trên quan điểm đơn vị sử dụng tài chính được điều hành một cách linh hoạt thay thế cho cơ chế quản lý tài chính mà lâu nay Nhà nước áp đặt. Việc lựa chọn cơ chế quản lý tài chính nào theo chúng tôi cần phải căn cứ vào bản chất dịch vụ mà đơn vị đó cung ứng. Đây là các dịch vụ công cộng phục vụ trực tiếp nhu cầu thiết yếu của người dân, được các cá nhân sử dụng trực tiếp. Những dịch vụ này có thể do Nhà nước trực tiếp cung ứng hoặc do khu vực tư nhân cung ứng bởi chúng không phải là hàng hóa, dịch vụ công cộng thuần túy. Do đó có thể có sự cạnh tranh của khu vực tư trong việc cung cấp các dịch vụ này. Xét về mặt logic của vấn đề, có cạnh tranh thì cần có cơ chế tự chủ tài chính để đảm bảo tính chủ động cho các đơn vị trước môi trường cạnh tranh. Như vậy cần phải có một cơ chế quản lý tài chính mềm cho các đơn vị sự nghiệp tức là cho họ quyền được khai thác nguồn thu và bố trí các khoản chi một cách chủ động trong những giới hạn nhất định. So sánh nội dung, đặc điểm của hai cơ chế quản lý tài chính trên, chúng tôi cho rằng *các đơn vị sự nghiệp ở Việt Nam hiện nay cần thiết phải triển khai và áp dụng sâu rộng cơ chế tự chủ tài chính*. Bởi tự chủ tài chính là chìa khóa để nâng cao quyền tự chủ của đơn vị sự nghiệp. Áp dụng cơ chế tự chủ tài chính sẽ góp phần nâng cao hiệu quả hoạt động của các đơn vị sự nghiệp, đáp ứng nhu cầu ngày càng cao của xã hội; tạo động lực khuyến khích các đơn vị sự nghiệp tích cực, chủ động hoàn thành nhiệm vụ, nâng cao chất lượng công việc, nâng cao ý thức tiết kiệm, sử dụng kinh phí có hiệu quả để chống tham ô, lãng phí đồng thời tạo điều kiện để người lao động phát huy khả năng, nâng cao chất lượng công tác và tăng thu nhập hợp pháp.

Theo chúng tôi, để đạt được những mục tiêu đề ra, công tác quản lý tài chính đơn vị sự nghiệp bao gồm ba khâu công việc sau:

- *Thứ nhất*, Lập dự toán thu, chi ngân sách nhà nước trong phạm vi được cấp có thẩm quyền giao hàng năm.

- *Thứ hai*, Tổ chức chấp hành dự toán thu, chi tài chính hàng năm theo chế độ, chính sách của Nhà nước.

- *Thứ ba*, Quyết toán thu, chi ngân sách Nhà nước.

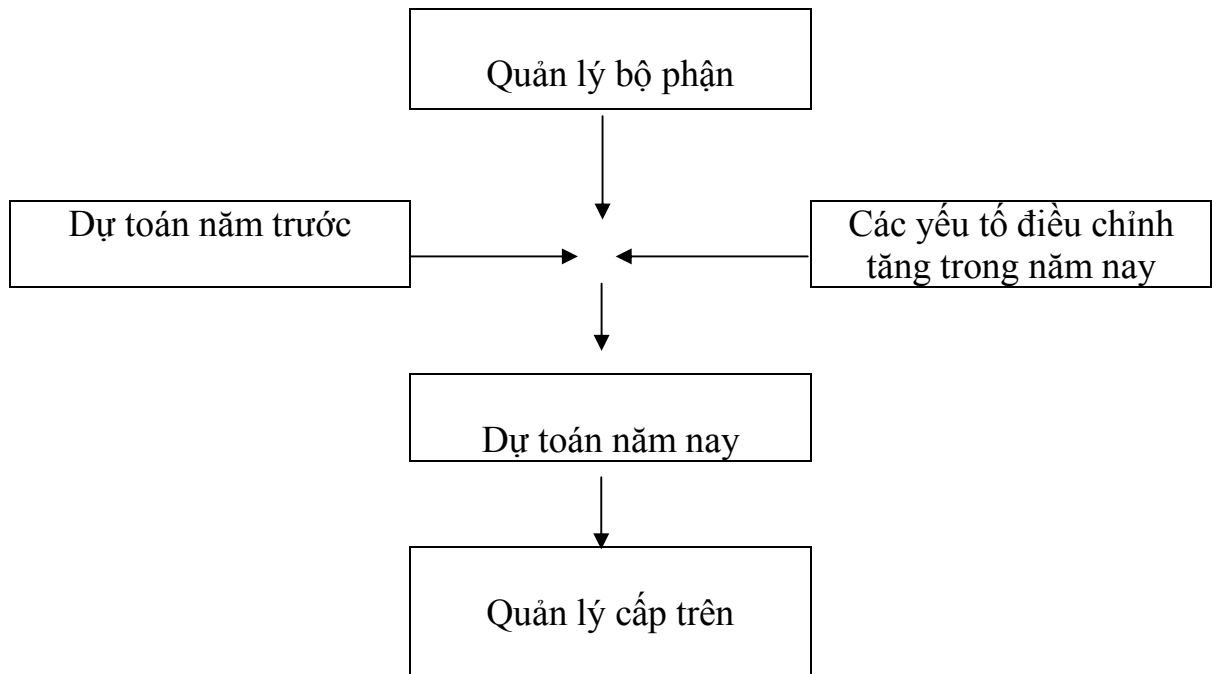
Cụ thể theo chúng tôi nội dung chính của từng khâu công việc bao gồm các vấn đề như sau:

1.1.2.1. Lập dự toán thu chi ngân sách

Theo Bách khoa toàn thư Việt Nam, dự toán là “bản tính toán dự trù các khoản thu và chi sẽ diễn ra trong một thời gian nhất định”. Như vậy có thể hiểu lập dự toán ngân sách là quá trình phân tích, đánh giá giữa khả năng và nhu cầu các nguồn tài chính để xây dựng các chỉ tiêu thu chi ngân sách hàng năm một cách đúng đắn, có căn cứ khoa học và thực tiễn. Có hai phương pháp lập dự toán thường được sử dụng là phương pháp lập dự toán trên cơ sở quá khứ (incremental budgeting method) và phương pháp lập dự toán không dựa trên cơ sở quá khứ (zero basic budgeting method). Mỗi phương pháp lập dự toán trên có những đặc điểm riêng cùng những ưu, nhược điểm và điều kiện vận dụng khác nhau. Cụ thể:

- Phương pháp lập dự toán trên cơ sở quá khứ là phương pháp xác định các chỉ tiêu trong dự toán dựa vào kết quả hoạt động thực tế của kỳ liền trước và điều chỉnh theo tỷ lệ tăng trưởng và tỷ lệ lạm phát dự kiến. Như vậy phương pháp này rất rõ ràng, dễ hiểu và dễ sử dụng. Dự toán được xây dựng tương đối ổn định, tạo điều kiện, cơ sở bền vững cho nhà quản lý tổ chức,

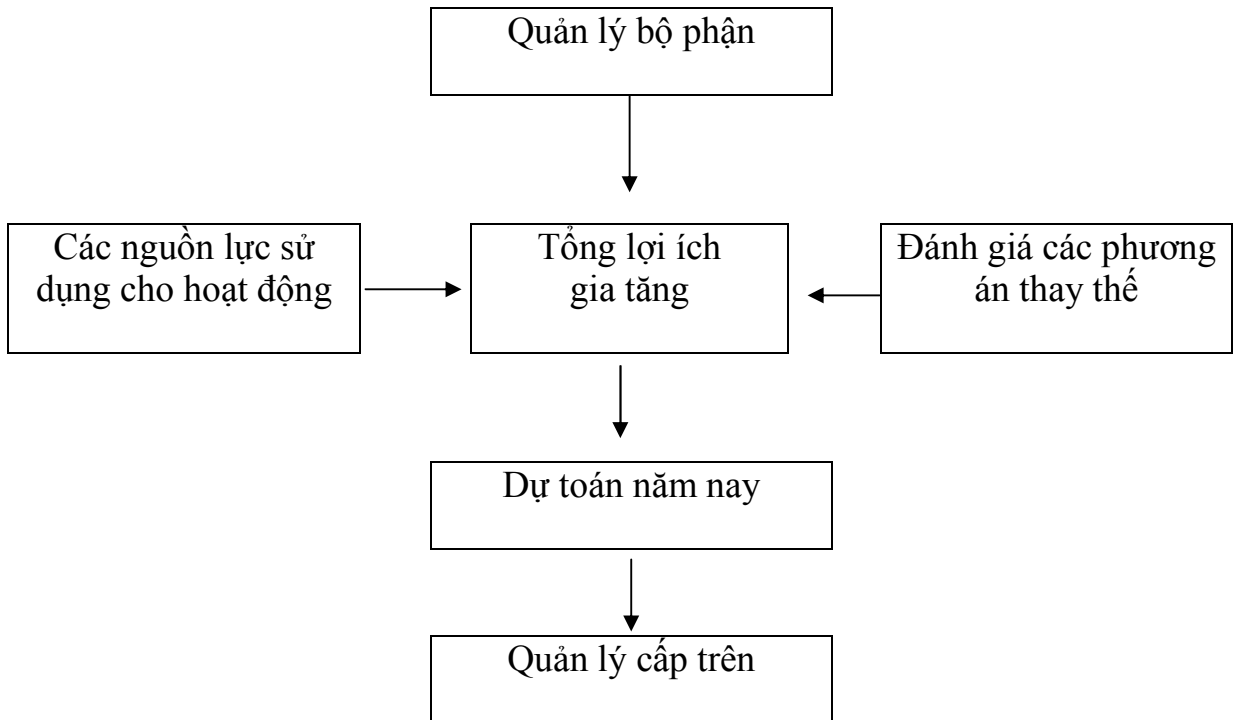
điều hành mọi hoạt động. Tuy nhiên theo chúng tôi nếu chỉ dựa trên dự toán của năm trước thì mọi hoạt động sẽ vẫn được tiến hành theo kiểu cách, khuôn mẫu cũ mà không khuyến khích phát triển các ý tưởng sáng tạo. Bên cạnh đó với việc duy trì và xu hướng điều chỉnh tăng các khoản mục so với năm trước sẽ tạo tâm lý khuyến khích chi tiêu tăng theo dự toán vào những tháng cuối năm mà không quan tâm đến hiệu quả đầu ra để tránh bị cắt giảm chi phí trong tương lai. Có thể khái quát mô hình phương pháp lập dự toán này như Hình 1.1 dưới đây:



Hình 1.1 – Mô hình phương pháp lập dự toán trên cơ sở quá khứ

- Phương pháp lập dự toán không dựa trên cơ sở quá khứ là phương pháp xác định các chỉ tiêu trong dự toán dựa vào nhiệm vụ, mục tiêu hoạt động trong năm kế hoạch, phù hợp với điều kiện cụ thể hiện có của đơn vị chứ không dựa trên kết quả hoạt động thực tế của năm trước. Như vậy đây là phương pháp lập dự toán phức tạp hơn do không dựa trên số liệu, kinh nghiệm có sẵn. Tuy nhiên nếu đơn vị sử dụng phương pháp này sẽ đánh giá được một cách chi tiết hiệu quả chi phí hoạt động của đơn vị, chấm dứt tình trạng mất cân

đôi giữa khối lượng công việc và chi phí thực hiện đồng thời giúp đơn vị lựa chọn được cách thức tối ưu nhất để đạt được mục tiêu đề ra. Có thể khái quát mô hình phương pháp lập dự toán này như Hình 1.2 dưới đây:



Hình 1.2 – Mô hình phương pháp lập dự toán không dựa trên cơ sở quá khứ

Trên cơ sở đặc điểm của hai phương pháp lập dự toán như trên, chúng tôi cho rằng phương pháp lập dự toán trên cơ sở quá khứ là phương pháp truyền thống, đơn giản, dễ thực hiện và tiện áp dụng cho những hoạt động tương đối ổn định của đơn vị. Trong khi đó, phương pháp lập dự toán không dựa trên cơ sở quá khứ phức tạp hơn, đòi hỏi trình độ cao trong đánh giá, phân tích, so sánh giữa nhiệm vụ và điều kiện cụ thể của đơn vị nên chỉ thích hợp với những hoạt động không thường xuyên, hạch toán riêng được chi phí và lợi ích. Như vậy theo chúng tôi, trong điều kiện cụ thể ở các đơn vị sự nghiệp của Việt Nam hiện nay, *phương pháp lập dự toán trên cơ sở quá khứ vẫn là phương pháp được sử dụng rộng rãi*. Tuy nhiên để đáp ứng yêu cầu đổi mới của cơ chế tự chủ tài chính, các đơn vị sự nghiệp có thể *nghiên cứu*

và triển khai áp dụng thử nghiệm phương pháp lập dự toán không dựa trên cơ sở quá khứ cho một số hoạt động tự chủ của đơn vị.

1.1.2.2. Tổ chức chấp hành dự toán thu chi

Chấp hành dự toán là quá trình sử dụng tổng hợp các biện pháp kinh tế tài chính, hành chính nhằm biến các chỉ tiêu thu chi ghi trong dự toán ngân sách của đơn vị thành hiện thực. Trên cơ sở dự toán ngân sách được giao, các đơn vị sự nghiệp tổ chức triển khai thực hiện, đưa ra các biện pháp cần thiết đảm bảo hoàn thành tốt nhiệm vụ thu chi được giao đồng thời phải có kế hoạch sử dụng kinh phí ngân sách theo đúng mục đích, chế độ, tiết kiệm và có hiệu quả. Để theo dõi quá trình chấp hành dự toán thu chi, các đơn vị sự nghiệp cần tiến hành theo dõi chi tiết, cụ thể từng nguồn thu, từng khoản chi trong kỳ của đơn vị.

Thực tế cho thấy trong các đơn vị sự nghiệp, nguồn thu thường được hình thành từ các nguồn:

- Nguồn kinh phí cấp phát từ NSNN để thực hiện nhiệm vụ chính trị, chuyên môn được giao. Đây là nguồn thu mang tính truyền thống và có vai trò quan trọng trong việc đảm bảo nguồn tài chính cho hoạt động của các đơn vị sự nghiệp. Tuy nhiên với chủ trương đổi mới tăng cường tính tự chủ tài chính cho các đơn vị sự nghiệp, tỷ trọng nguồn thu này trong các đơn vị sẽ có xu hướng giảm dần nhằm làm giảm bớt gánh nặng đối với NSNN.

- Nguồn thu từ hoạt động sự nghiệp: gồm các khoản thu phí, lệ phí thuộc NSNN theo quy định của pháp luật, theo chế độ được phép để lại đơn vị. Ví dụ trong sự nghiệp y tế, các khoản thu sự nghiệp gồm thu viện phí, thu dịch vụ khám chữa bệnh, thu từ thực hiện các biện pháp tránh thai, thu bán các sản phẩm vắc xin phòng bệnh... Cùng với việc chuyển đổi sang cơ chế tự chủ tài chính, tỷ trọng nguồn thu này trong các đơn vị sự nghiệp có xu hướng

ngày càng tăng. Điều này đòi hỏi các đơn vị phải tổ chức khai thác các nguồn thu hợp pháp này nhằm tăng cường năng lực tài chính của đơn vị.

- Các khoản thu từ nhận viện trợ, biếu tặng, các khoản thu khác không phải nộp ngân sách theo chế độ. Đây là những khoản thu không thường xuyên, không dự tính trước được chính xác nhưng có tác dụng hỗ trợ đơn vị trong quá trình thực hiện nhiệm vụ.

- Các nguồn khác như nguồn vốn vay của các tổ chức tín dụng, vốn huy động của cán bộ, viên chức trong đơn vị; nguồn vốn liên doanh, liên kết của các tổ chức, cá nhân trong và ngoài nước theo quy định của pháp luật.

Với các nguồn thu như trên, đơn vị sự nghiệp được tự chủ thực hiện nhiệm vụ thu đúng, thu đủ theo mức thu và đối tượng thu do cơ quan nhà nước có thẩm quyền quy định. Trường hợp cơ quan nhà nước có thẩm quyền quy định khung mức thu, đơn vị căn cứ nhu cầu chi phục vụ cho hoạt động, khả năng đóng góp của xã hội để quyết định mức thu cụ thể cho phù hợp với từng loại hoạt động, từng đối tượng, nhưng không được vượt quá khung mức thu do cơ quan có thẩm quyền quy định. Đối với những hoạt động dịch vụ theo hợp đồng với các tổ chức, cá nhân trong và ngoài nước, các hoạt động liên doanh, liên kết, đơn vị được quyết định các khoản thu, mức thu cụ thể theo nguyên tắc bảo đảm đủ bù đắp chi phí và có tích lũy.

Như vậy trong quá trình chấp hành dự toán thu, theo chúng tôi các đơn vị sự nghiệp phải coi trọng công bằng xã hội, đảm bảo thực hiện nghiêm túc các chính sách, chế độ thu do cơ quan có thẩm quyền ban hành. Đối với các đơn vị được sử dụng nhiều nguồn thu đồng thời cần có biện pháp quản lý thống nhất nhằm sử dụng các nguồn thu đúng mục đích trên cơ sở hiệu quả và tiết kiệm. Để đạt được các yêu cầu trên đòi hỏi các đơn vị sự nghiệp phải sử dụng nhiều biện pháp khác nhau trong đó phải tổ chức hệ thống thông tin để

ghi nhận đầy đủ, kịp thời và liên tục giám sát quá trình chấp hành dự toán đã được xây dựng. Muốn vậy các đơn vị phải tổ chức hệ thống chứng từ ghi nhận các khoản thu, trên cơ sở đó tiến hành phân loại các khoản thu, ghi chép trên hệ thống sổ sách và định kỳ thiết lập các báo cáo tình hình huy động các nguồn thu.

Song song với việc tổ chức khai thác các nguồn thu đảm bảo tài chính cho hoạt động, các đơn vị sự nghiệp phải có kế hoạch theo dõi việc sử dụng các nguồn kinh phí đúng mục đích để hoàn thành nhiệm vụ được giao trên cơ sở minh bạch, tiết kiệm và hiệu quả.

Trong đơn vị sự nghiệp, các khoản chi thường bao gồm:

- Chi hoạt động thường xuyên của đơn vị theo chức năng, nhiệm vụ được cấp có thẩm quyền giao. Đây thường là những khoản chi thường xuyên, ổn định để duy trì bộ máy và thực hiện những nhiệm vụ trong kế hoạch.

- Chi không thường xuyên là các khoản chi cho mục đích đầu tư phát triển và thực hiện những nhiệm vụ đột xuất được giao như chi thực hiện các nhiệm vụ khoa học và công nghệ; chi thực hiện chương trình đào tạo bồi dưỡng cán bộ, viên chức; chi thực hiện chương trình mục tiêu quốc gia...

Căn cứ vào nhiệm vụ được giao và khả năng nguồn tài chính, các đơn vị sự nghiệp được tự chủ, tự quyết định một số mức chi quản lý, chi hoạt động nghiệp vụ cao hoặc thấp hơn mức chi do cơ quan nhà nước có thẩm quyền quy định; quyết định đầu tư xây dựng, mua sắm mới và sửa chữa lớn tài sản thực hiện theo quy định của pháp luật. Căn cứ tính chất công việc, thủ trưởng đơn vị được quyết định phương thức khoán chi phí cho từng bộ phận, đơn vị trực thuộc.

Trong cơ chế tự chủ tài chính, thước đo các khoản chi của đơn vị có chấp hành đúng dự toán hay không chính là quy chế chi tiêu nội bộ. Quy chế chi tiêu nội bộ bao gồm các quy định về chế độ, tiêu chuẩn, định mức chi tiêu áp dụng thống nhất trong đơn vị, đảm bảo đơn vị hoàn thành nhiệm vụ được giao, thực hiện hoạt động thường xuyên phù hợp với hoạt động đặc thù của đơn vị, sử dụng kinh phí có hiệu quả và tăng cường công tác quản lý. Như vậy quy chế chi tiêu nội bộ là căn cứ để thủ trưởng đơn vị điều hành việc sử dụng và quyết toán kinh phí từ nguồn NSNN cấp cho hoạt động thường xuyên và nguồn thu sự nghiệp của đơn vị, là cơ sở pháp lý để kho bạc nhà nước kiểm soát chi. Những nội dung chi trong quy chế chi tiêu nội bộ đã có tiêu chuẩn, định mức do cơ quan có thẩm quyền ban hành thì phải thực hiện theo đúng quy định của nhà nước như tiêu chuẩn, định mức sử dụng xe ô tô, sử dụng trụ sở làm việc... Những nội dung chi cần thiết phục vụ cho hoạt động của đơn vị trong quy chế chi tiêu nội bộ nhưng nhà nước chưa ban hành chế độ thì thủ trưởng đơn vị có thể xây dựng mức chi cho từng nhiệm vụ, nội dung công việc... trong phạm vi nguồn tài chính của đơn vị.

Chúng tôi cho rằng yêu cầu căn bản đối với quản lý chi trong các đơn vị sự nghiệp là phải có hiệu quả và tiết kiệm. Nguồn lực luôn có giới hạn nhưng nhu cầu không có giới hạn. Hoạt động sự nghiệp diễn ra trên phạm vi rộng, đa dạng và phức tạp dẫn đến nhu cầu chi luôn gia tăng với tốc độ nhanh chóng trong khi khả năng huy động nguồn thu có hạn nên phải tiết kiệm để đạt hiệu quả trong quản lý tài chính. Do đó phải tính toán sao cho với chi phí thấp nhất nhưng vẫn đạt hiệu quả cao nhất là vấn đề quan tâm hàng đầu của quản lý tài chính. Muốn vậy các đơn vị phải sử dụng đồng thời nhiều biện pháp khác nhau trong đó có tổ chức hệ thống thông tin bằng số liệu để phản ánh, ghi nhận kịp thời các khoản chi theo từng nội dung chi, từng nhóm chi,

mục chi và thường xuyên tổ chức phân tích, đánh giá, tổng kết rút kinh nghiệm trên cơ sở đó đề ra biện pháp tăng cường quản lý chi.

1.1.2.3. Quyết toán thu chi

Quyết toán thu chi là công việc cuối cùng của chu trình quản lý tài chính. Đây là quá trình kiểm tra, tổng hợp số liệu về tình hình chấp hành dự toán trong kỳ và là cơ sở để phân tích, đánh giá kết quả chấp hành dự toán từ đó rút ra những bài học kinh nghiệm cho các kỳ tiếp theo. Để có thể tiến hành quyết toán thu chi, các đơn vị phải hoàn tất hệ thống báo cáo tài chính và báo cáo quyết toán ngân sách.

Theo chúng tôi, nội dung chính của hệ thống báo cáo tài chính và báo cáo quyết toán là trình bày một cách tổng quát, toàn diện về tình hình thu chi và cân đối ngân sách; tình hình tiếp nhận, huy động, sử dụng các nguồn tài chính và sự vận động của các tài sản sau một kỳ kế toán. Toàn bộ những thông tin trình bày trên hệ thống báo cáo này được xây dựng trên cơ sở thông tin do kế toán cung cấp. Do đó hệ thống báo cáo có trung thực, hợp lý hay không phụ thuộc phần lớn vào việc tổ chức hạch toán kế toán của đơn vị như thế nào để cung cấp thông tin chính xác, kịp thời cho việc lập báo cáo.

Như vậy theo chúng tôi, ba khâu công việc trong quản lý tài chính đơn vị sự nghiệp đều hết sức quan trọng. Nếu như dự toán là phương án kết hợp các nguồn lực trong dự kiến để đạt được các mục tiêu, nhiệm vụ đề ra và là cơ sở để tổ chức chấp hành thì quyết toán là thước đo hiệu quả của công tác lập dự toán. Qua đó có thể thấy ba khâu công việc trong quản lý tài chính có quan hệ mật thiết với nhau và có ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả sử dụng các nguồn lực nhằm hoàn thành tốt các chức năng, nhiệm vụ được giao. Muốn vậy các đơn vị phải có sự chủ động, linh hoạt trong hoạt động đồng thời với việc sử dụng tiết kiệm, hiệu quả các nguồn lực. Điều này một mặt phụ thuộc

vào lĩnh vực hoạt động, chức năng, nhiệm vụ được giao, mặt khác phụ thuộc vào cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý, phương thức hoạt động, cách thức tổ chức hạch toán kế toán khoa học... Trong đó khi sử dụng công cụ kế toán, các đơn vị phải tổ chức hạch toán kế toán và quyết toán toàn bộ số thực thu và thực chi trong năm, tổ chức thực hiện thống nhất từ khâu chứng từ, tài khoản, biểu mẫu sổ sách, báo cáo... Sử dụng nhuần nhuyễn công cụ kế toán sẽ góp phần vào quá trình thu thập, xử lý thông tin phục vụ ra quyết định đúng đắn, kịp thời. Do đó nội dung tiếp theo của Luận án sẽ đi sâu tìm hiểu bản chất của kế toán và vai trò của tổ chức hạch toán kế toán trong quản lý tài chính các đơn vị sự nghiệp.

1.2. BẢN CHẤT CỦA KẾ TOÁN VÀ VAI TRÒ, Ý NGHĨA CỦA TỔ CHỨC HẠCH TOÁN KẾ TOÁN TRONG QUẢN LÝ TÀI CHÍNH CÁC ĐƠN VỊ SỰ NGHIỆP

1.2.1. Bản chất của kế toán

Mọi đơn vị dù hoạt động vì lợi nhuận hay không vì lợi nhuận đều tìm mọi biện pháp để sản xuất ra sản phẩm, cung ứng dịch vụ với số lượng nhiều nhất, chi phí thấp nhất trong điều kiện các nguồn lực bị giới hạn. Để đạt được mục tiêu này, các nhà quản lý phải đặc biệt quan tâm tới khía cạnh quản lý tài chính. Quản lý tài chính có nhiều công cụ khác nhau như hệ thống định mức, tiêu chuẩn kinh tế kỹ thuật, hệ thống các chính sách tài chính, hệ thống các báo cáo cung cấp các số liệu thống kê tài chính, hệ thống thông tin hạch toán kế toán... Trong đó thông tin hạch toán kế toán đóng vai trò hết sức quan trọng và không thể thiếu trong hệ thống thông tin để ra quyết định quản lý.

Có nhiều quan điểm về kế toán được nghiên cứu trên các góc độ khác nhau. Theo quan điểm truyền thống, kế toán là sự phản ánh, ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh nhằm cung cấp thông tin về tình hình tài chính của

một đơn vị, tổ chức. Quan điểm này cho thấy vai trò của kế toán trong quản lý tài chính rất hạn chế, bị lu mờ, chưa phát huy được hết ý nghĩa, tác dụng của thông tin do kế toán cung cấp.

Theo quan điểm hiện đại, kế toán được xem là “ngôn ngữ của kinh doanh”. Việc nghiên cứu kế toán cũng phức tạp như việc nghiên cứu một ngôn ngữ mới. Có nhiều định nghĩa khác nhau về kế toán nhằm đáp ứng sự thay đổi của môi trường kế toán.

Theo Ủy ban thuật ngữ của Học viện kế toán viên công chứng Hoa Kỳ, thuật ngữ kế toán được định nghĩa “là một nghệ thuật dùng để ghi chép, phân loại và tổng hợp theo một cách thức nhất định dưới hình thức tiền tệ về các nghiệp vụ, các sự kiện và trình bày kết quả đó cho người sử dụng ra quyết định” [88, tr4]. Như vậy theo quan điểm này, mục đích căn bản của kế toán được xác định là cung cấp thông tin hữu ích cho việc ra quyết định.

Theo Kermit D.Larson, “kế toán là một hoạt động dịch vụ nhằm cung cấp các thông tin số lượng về các tổ chức. Thông tin đó có bản chất tài chính và có mục đích sử dụng trong quá trình ra các quyết định kinh tế. Các báo cáo tài chính được dùng để mô tả hoạt động và thực trạng tài chính của các loại hình tổ chức khác nhau” [64, tr16].

Đứng trên góc độ hoạt động kế toán và sử dụng thông tin kế toán, tác giả *Ronald J.Thacker* cho rằng: “Kế toán là một phương pháp cung cấp thông tin cần thiết cho quản lý có hiệu quả và đánh giá hoạt động của mọi tổ chức. Trong kế toán, kết quả hoạt động kinh tế của đơn vị được thu thập, phân tích, đo lường, sắp xếp, ghi chép, tóm tắt và phản ánh dưới dạng thông tin” [81, tr19].

Theo Luật Kế toán Việt Nam, “kế toán là việc thu thập, xử lý, kiểm tra, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính dưới hình thức giá trị, hiện vật và thời gian lao động” [78, tr8].

Như vậy có nhiều định nghĩa khác nhau về kế toán nhưng chúng tôi cho rằng khái niệm kế toán phải bao hàm hai chức năng chính mà kế toán đảm nhận, đó là:

- *Thứ nhất*, Chức năng thông tin kinh tế tài chính. Thông qua việc thu thập, phân loại, tính toán, ghi chép, tổng hợp các nghiệp vụ kinh tế phát sinh để cung cấp thông tin kinh tế tài chính của một đơn vị cho các đối tượng sử dụng.
- *Thứ hai*, Chức năng kiểm tra, kiểm soát, đánh giá hoạt động và ra quyết định đối với đơn vị.

Khái niệm này đã khẳng định và nâng cao vị trí, vai trò của kế toán. Mọi hoạt động kinh tế tài chính đều cần được phản ánh bằng các thông tin của kế toán do đó kế toán có ý nghĩa quan trọng đối với nhiều đối tượng khác nhau. Đối với bản thân các đơn vị sự nghiệp, kế toán là phương tiện phản ánh thường xuyên, kịp thời, đầy đủ về tình hình hoạt động và kết quả các hoạt động của đơn vị. Đối với Nhà nước, kế toán là công cụ kiểm tra, kiểm soát tình hình lập, chấp hành và quyết toán ngân sách Nhà nước. Tuy nhiên vai trò quan trọng của kế toán chỉ phát huy tác dụng khi công tác kế toán được tổ chức khoa học, hợp lý. Do đó nội dung tiếp theo của luận án sẽ đi sâu làm rõ ý nghĩa của tổ chức hạch toán kế toán trong quản lý tài chính đơn vị sự nghiệp.

1.2.2. Vai trò, ý nghĩa của tổ chức hạch toán kế toán trong quản lý tài chính đơn vị sự nghiệp

Trong thực tế, để quản lý tài chính các đơn vị nói chung và đơn vị sự nghiệp nói riêng thì công tác kế toán đòi hỏi phải không ngừng nâng cao chất lượng. Công tác kế toán sẽ không chỉ là việc ghi chép, phản ánh đơn thuần mà kế toán phải thực sự là hệ thống thông tin kinh tế - tài chính cung cấp chính xác, trung thực, kịp thời phục vụ lãnh đạo, chỉ đạo, ra quyết định quản lý và điều hành hoạt động tài chính của đơn vị. Thông tin do kế toán cung cấp sẽ là

cơ sở cho việc lập dự toán thu chi, theo dõi tình hình chấp hành dự toán và là căn cứ đánh giá kết quả thực hiện dự toán.

Như vậy để đạt được yêu cầu trên theo chúng tôi mỗi đơn vị phải tổ chức hạch toán kế toán khoa học. Có nhiều quan điểm khác nhau về tổ chức hạch toán kế toán như:

Quan điểm tổ chức hạch toán kế toán là tổ chức mối liên hệ giữa các yếu tố cấu thành hệ thống phương pháp của hạch toán kế toán là chứng từ kế toán, tính giá, đối ứng tài khoản và tổng hợp cân đối kế toán. Như vậy theo chúng tôi quan điểm này chưa tính đến mối quan hệ giữa đối tượng và hệ thống phương pháp của hạch toán kế toán trong tổ chức cũng như chưa tính đến những đặc điểm riêng có trong hoạt động của từng đơn vị khác nhau.

Cũng có quan điểm cho rằng, tổ chức hạch toán kế toán là việc xây dựng hệ thống chỉ tiêu thông tin thông qua tổ chức hệ thống ghi chép của kế toán trên chứng từ, sổ kế toán và báo cáo tài chính cho mục đích quản lý các đối tượng của hạch toán kế toán tại đơn vị hạch toán cơ sở. Chúng tôi cho rằng quan điểm này đã nhấn mạnh tới việc phát huy tác dụng của thông tin kế toán đối với các đối tượng sử dụng thông tin. Tuy nhiên quan điểm này chỉ chú trọng đến việc sử dụng các phương tiện của kế toán để cung cấp thông tin mà chưa quan tâm đến vấn đề bố trí nhân sự làm công tác kế toán một cách hợp lý, chủ thể tạo ra những tác động trên.

Một quan điểm phổ biến khác cho rằng, tổ chức hạch toán kế toán là sự thiết lập mối quan hệ qua lại giữa đối tượng kế toán, phương pháp kế toán, bộ máy kế toán để phát huy cao nhất tác dụng của kế toán trong công tác quản lý đơn vị. Chúng tôi cho rằng quan điểm này là khá toàn diện vì đã đề cập đồng thời các yếu tố cần thiết để tổ chức hạch toán kế toán và mục tiêu của tổ chức hạch toán kế toán.

Như vậy tựu trung lại các quan điểm trên đều thống nhất tổ chức hạch toán kế toán là sự thiết lập mối quan hệ qua lại giữa các yếu tố cấu thành bản chất của hạch toán kế toán để phát huy tối đa vai trò của kế toán trong quản lý nói chung và quản lý tài chính nói riêng. Nội dung của tổ chức hạch toán kế toán bao gồm tổ chức bộ máy kế toán và tổ chức vận dụng các phương pháp kế toán để thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin trên cơ sở tôn trọng các chính sách, chế độ kinh tế tài chính hiện hành nhằm phát huy hết vai trò của hạch toán kế toán, góp phần quản lý, điều hành hoạt động của đơn vị có hiệu quả.

Theo quan điểm trên, chúng tôi cho rằng tổ chức hạch toán kế toán khoa học sẽ có tác dụng tích cực trên các mặt chủ yếu sau:

Thứ nhất, Tổ chức hạch toán kế toán khoa học sẽ cung cấp thông tin đầy đủ, kịp thời, chính xác cho hoạt động quản lý nói chung. Những nghĩa vụ về tài chính không thể được đảm bảo một cách đầy đủ nếu thiếu thông tin và giám sát thông tin. Dù một tổ chức có quy mô lớn hay nhỏ, thông tin đáp ứng cho nhu cầu quản lý là không thể thiếu. Thông tin không chỉ quan trọng đối với loại hình đơn vị sản xuất kinh doanh, cơ quan quản lý Nhà nước, các ngành, các cấp mà còn tối quan trọng và có ý nghĩa sống còn với các đơn vị sự nghiệp. Hoạt động của con người là hoạt động có ý thức và tự giác. Bất cứ đâu và bất cứ lúc nào con người cũng có ý thức về mục đích công việc của mình làm, cũng hiểu được hao phí cũng như kết quả của một hoạt động cụ thể và tích lũy được những kinh nghiệm và bài học bổ ích. Về phương diện kinh tế, ai làm việc gì cũng đều nhận được tiền thù lao để mua những vật dụng cần thiết cho cuộc sống hàng ngày. Dù không mở sổ sách để theo dõi thu chi song người ta vẫn biết đã thu được bao nhiêu và chi phí bao nhiêu. Tương tự như trên, các nhà quản lý một doanh nghiệp, một đơn vị sự nghiệp, một cơ quan Nhà nước cũng cần có thông tin về tình trạng tài chính của mình. Những dữ kiện tài chính

này nằm trong sổ sách kế toán lưu giữ. Tài liệu trong các sổ sách kế toán cung cấp đầy đủ các dữ kiện cần thiết phản ánh tình hình tài chính của đơn vị. Chính vì vậy mục đích căn bản nhất của kế toán là cung cấp các thông tin tài chính của một tổ chức, giúp cho người ra quyết định điều hành hoạt động của tổ chức đó. Hoạt động kinh tế, tài chính và điều hành quản lý kinh doanh yêu cầu phải có thông tin đầy đủ. Thiếu thông tin hoặc thông tin thiếu chính xác sẽ làm cho các nhà quản lý không nắm được bức tranh toàn cảnh của đơn vị và sẽ đưa ra những quyết định phi thực tế. Đây là yếu tố không chỉ làm phương hại đến nội bộ đơn vị mà còn gây ảnh hưởng xấu đến các bạn hàng, các nhà quản lý chuyên ngành và nhiều cơ quan đơn vị khác.

Thứ hai, Tổ chức hạch toán khoa học sẽ tạo dựng được bộ máy kế toán gọn nhẹ, hiệu quả. Nếu phải đối mặt với một khối lượng công việc không nhỏ và một hệ thống nguyên tắc phải tuân thủ mà tổ chức một bộ máy kế toán công kênh, làm việc kém hiệu quả sẽ nảy sinh các vấn đề như: công việc không trôi chảy, thiếu tính đồng bộ do nhiều bộ phận có tác nghiệp chồng chéo, phân định chức năng, nhiệm vụ của từng bộ phận không rõ ràng; thời gian hạch toán và thanh quyết toán chậm so với quy định do phải qua nhiều bộ phận trung gian...

Thứ ba, Tổ chức hạch toán khoa học sẽ là cơ sở quan trọng để quản lý tài chính hiệu quả. Tổ chức hạch toán khoa học không những tiết kiệm được thời gian, nhân lực mà còn góp phần không nhỏ vào việc quản lý và sử dụng kinh phí có hiệu quả. Bằng những thông tin tài chính được cung cấp kịp thời sẽ tiết kiệm thời gian tìm kiếm thông tin, là cơ sở cho nhà quản lý dự trù chính xác kinh phí cần thiết, tránh thất thoát kinh phí cũng như tránh tình trạng sử dụng kinh phí không đúng mục đích. Quản lý tài chính cần những thông tin chính xác từ hạch toán kế toán để phân tích điểm mạnh, điểm yếu từ

đó lập kế hoạch sử dụng nguồn tài chính một cách hiệu quả đồng thời đề ra định hướng đúng đắn cho vấn đề sử dụng kinh phí của đơn vị. Quan hệ giữa tổ chức hạch toán kế toán và công tác quản lý tài chính được thể hiện qua các yếu tố như:

- Tổ chức hệ thống chứng từ kế toán với công tác quản lý tài chính. Hệ thống chứng từ phải được xây dựng trên cơ sở chế độ kế toán hiện hành và quy định của các văn bản pháp luật khác. Thông qua việc phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trên chứng từ kế toán, các đơn vị đã tăng cường công tác quản lý các nguồn thu, các khoản chi nhằm đem lại hiệu quả sử dụng các nguồn lực tại đơn vị.

- Tổ chức hệ thống tài khoản kế toán đầy đủ, chi tiết, đáp ứng yêu cầu quản lý góp phần phản ánh và kiểm soát thường xuyên, liên tục, có hệ thống về tình hình tài sản, tình hình tiếp nhận và sử dụng kinh phí do NSNN cấp và các nguồn kinh phí khác từ đó góp phần quản lý chặt chẽ các khoản thu, chi đúng nội dung, mục đích.

- Tổ chức hệ thống sổ kế toán trên cơ sở phân loại các nghiệp vụ đã được ghi nhận ban đầu trên hệ thống chứng từ kế toán đáp ứng yêu cầu cung cấp thông tin cho các nhà quản lý trong nội bộ đơn vị, các tổ chức, cá nhân có liên quan một cách nhanh chóng, kịp thời.

- Tổ chức hệ thống báo cáo tài chính theo quy định của Nhà nước và các cơ quan quản lý có khả năng cung cấp “bức tranh toàn cảnh” về tình hình tài chính của đơn vị. Trên cơ sở đó các đơn vị có thể tiến hành đánh giá, phân tích hiệu quả hoạt động trong kỳ và lập kế hoạch hoạt động cho các kỳ tiếp theo.

Như vậy tổ chức hạch toán kế toán có vai trò đặc biệt quan trọng trong quản lý nói chung và quản lý tài chính các đơn vị sự nghiệp nói riêng. Chính vì vậy trong điều kiện hiện nay, một yêu cầu đặt ra đối với công tác tổ chức hạch

toán kế toán là phải không ngừng đổi mới và hoàn thiện nhằm đáp ứng nhu cầu quản lý của bản thân đơn vị, của Nhà nước cũng như phù hợp với các thông lệ, chuẩn mực kế toán quốc tế. Để phát huy vai trò, ý nghĩa của tổ chức hạch toán kế toán trong quản lý tài chính các đơn vị sự nghiệp, theo chúng tôi cần thiết phải nghiên cứu các nguyên tắc cần tôn trọng trong tổ chức hạch toán kế toán. Nội dung này sẽ được tiếp tục nghiên cứu ở phần tiếp theo của luận án.

1.3. NGUYÊN TẮC TỔ CHỨC HẠCH TOÁN KẾ TOÁN TRONG ĐƠN VỊ SỰ NGHIỆP

Cũng như mọi hoạt động khác, tổ chức hạch toán kế toán cũng phải hướng tới mục tiêu cuối cùng là hiệu quả. Tuy nhiên hạch toán kế toán lại là hoạt động đặc biệt sản xuất ra những thông tin có ích về vốn, kinh phí được huy động và sử dụng cho quản lý nên hiệu quả của tổ chức hạch toán kế toán phải được xem xét toàn diện. Chính vì vậy theo chúng tôi, để tổ chức hạch toán kế toán khoa học cần phải dựa trên các nguyên tắc dưới đây:

- *Nguyên tắc 1 - Bảo đảm tính thống nhất giữa kế toán và quản lý.*

Như trên đã phân tích, kế toán là một phân hệ trong hệ thống quản lý với chức năng thông tin và kiểm tra về hoạt động tài chính của các đơn vị hạch toán. Vì vậy về nguyên tắc, tổ chức hạch toán kế toán trong các đơn vị sự nghiệp phải bảo đảm tính thống nhất quản lý nói chung. Nguyên tắc thống nhất ở đây bao gồm thống nhất giữa đơn vị hạch toán kế toán với đơn vị quản lý (trước hết là đơn vị cơ sở) còn được hiểu là thống nhất về không gian quản lý và tổ chức hạch toán theo yêu cầu quản lý; thống nhất mô hình tổ chức kế toán với mô hình tổ chức hoạt động và tổ chức quản lý; bảo đảm hoạt động quản lý phải gắn với kế toán và không được tách rời hoạt động kinh tế. Trên cơ sở đó, mọi quyết định liên quan đến tài chính trong đơn vị sự nghiệp phải có thông tin kế toán và các chỉ tiêu hạch toán phải phù hợp với chỉ tiêu quản lý và hướng tới

chỉ tiêu quản lý. Trong các đơn vị sự nghiệp, bên cạnh bộ phận kế toán còn có nhiều bộ phận quản lý khác như kế hoạch, vật tư... Các bộ phận này phải có quan hệ chặt chẽ với nhau tạo thành hệ thống quản lý của đơn vị, Với tư cách là một bộ phận của hệ thống quản lý, tổ chức hạch toán kế toán phải luôn đảm bảo mối quan hệ giữa các bộ phận khác nhau để cung cấp thông tin nội bộ kịp thời, thống nhất quản lý, đối chiếu số liệu, đánh giá tình hình thực hiện các chỉ tiêu kế hoạch...

- *Nguyên tắc 2 - Bảo đảm tính phù hợp trong hệ thống kế toán* (giữa đối tượng với phương pháp, hình thức và bộ máy kế toán) trong đơn vị kế toán và phù hợp với tính đặc thù của đơn vị hạch toán, đối tượng hạch toán: Về lý thuyết, đối tượng hạch toán kế toán quyết định hệ thống phương pháp cùng hình thức và bộ máy kế toán. Tuy nhiên trong tổ chức hạch toán kế toán ở từng đơn vị sự nghiệp cụ thể những mối liên hệ này cần được xét theo nhiều chiều khác nhau. Trong một đơn vị sự nghiệp cần tôn trọng những quan hệ có tính thống nhất như: trong mỗi phần hành kế toán cần tổ chức khép kín quy trình kế toán. Theo đó các phương pháp riêng biệt và mối quan hệ giữa chúng phải được cụ thể hóa thích hợp với từng phần hành cụ thể. Tùy tính phức tạp của đối tượng để lựa chọn hình thức kế toán, bộ máy kế toán và xác định các bước của quy trình kế toán thích hợp. Ngược lại khi trình độ cán bộ kế toán được nâng cao có thể tăng thêm tương ứng mức độ khoa học của phương pháp và hình thức kế toán...

- *Nguyên tắc 3 – Bảo đảm tuân thủ các quy định, chế độ tài chính kế toán hiện hành và bảo đảm tính quốc tế của nghề nghiệp.* Hạch toán kế toán là công cụ quan trọng để Nhà nước kiểm tra, giám sát tình hình tài chính tại các đơn vị sự nghiệp tổ chức cung cấp dịch vụ công đồng thời là nguồn cung cấp thông tin tin cậy cho các đối tượng sử dụng. Do đó trong quá trình tổ chức

hạch toán kế toán cần thiết phải nghiên cứu đầy đủ các nguyên tắc, chuẩn mực kế toán quốc tế và thực tiễn tổ chức quản lý của Việt nam để thể hiện và triển khai phù hợp với yêu cầu quản lý của các cấp chủ thể. Như chúng ta đã biết, các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán quốc tế là những quy ước và định hướng chung về nghề nghiệp kế toán. Tuy nhiên những nguyên tắc và chuẩn mực này không thể áp đặt như nhau cho tất cả các quốc gia có hoàn cảnh, điều kiện tự nhiên, xã hội khác nhau. Do đó tùy thuộc vào hoàn cảnh và điều kiện mỗi nước, mỗi quốc gia có thể xây dựng hệ thống chuẩn mực riêng của quốc gia mình sao cho phù hợp với điều kiện cụ thể riêng có. Đối với các đơn vị sự nghiệp, việc nắm vững các quy định, chế độ về kế toán của Nhà nước trong triển khai các nội dung của tổ chức hạch toán kế toán là cơ sở đảm bảo tính chính xác và độ tin cậy của thông tin kế toán.

- *Nguyên tắc 4 - Tiết kiệm và hiệu quả.* Nguyên tắc này yêu cầu phải đo mức độ lợi ích thông tin cho các đối tượng (kết quả đầu ra của hệ thống kế toán) với chi phí cho tổ chức bộ máy kế toán ở quy mô tương ứng thấp nhất có thể. Như vậy nguyên tắc tiết kiệm nhưng phải đáp ứng lợi ích tối cao của người quản lý về hệ thống kế toán được tổ chức. Theo chúng tôi, mức độ tiết kiệm được thể hiện và đo lường qua mức độ chi phí vật chất và lao động sống cần có cho hệ thống kế toán. Trên cơ sở tối thiểu hóa chi phí có thể tăng tính kịp thời trong cung cấp thông tin cho người sử dụng. Bên cạnh đó, hiệu quả của tổ chức hạch toán kế toán được hiểu là chất lượng và tính đầy đủ của thông tin cung cấp cũng như tính thích hợp và thỏa mãn cao nhu cầu thông tin cho việc ra quyết định của các cấp chủ thể quản lý. Như vậy, thực hiện nguyên tắc tiết kiệm, hiệu quả có nghĩa là phải tổ chức hạch toán kế toán có tính đối chiếu, kiểm soát nghiệp vụ cao giữa các phần hành lao động, quá trình nghiệp vụ và hoạt động quản lý, chỉ đạo nghiệp vụ trong bộ máy kế toán được tổ chức.

1.4. NỘI DUNG TỔ CHỨC HẠCH TOÁN KẾ TOÁN TRONG ĐƠN VỊ SỰ NGHIỆP

Như trên đã trình bày các quan điểm về tổ chức hạch toán kế toán, chúng tôi đã khẳng định: “tổ chức hạch toán kế toán là sự thiết lập mối quan hệ qua lại giữa các yếu tố cấu thành bản chất của hạch toán kế toán để phát huy tối đa vai trò của kế toán trong quản lý nói chung và quản lý tài chính nói riêng”. Nội dung của tổ chức hạch toán kế toán bao gồm tổ chức bộ máy kế toán và tổ chức vận dụng các phương pháp kế toán để thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin. Nội dung cụ thể của tổ chức hạch toán kế toán bao gồm các vấn đề sau:

1.4.1. Tổ chức công tác kế toán

Tổ chức hạch toán kế toán trong các đơn vị sự nghiệp là tổ chức thu nhận, hệ thống hoá và cung cấp toàn bộ thông tin về tình hình sử dụng tài sản, kinh phí của đơn vị nhằm phục vụ công tác quản lý tài chính và công tác nghiệp vụ ở đơn vị đó. Xét dưới góc độ chu trình kế toán, tổ chức hạch toán kế toán bao gồm tổ chức chứng từ kế toán, tổ chức hệ thống tài khoản kế toán, tổ chức sổ kế toán và tổ chức hệ thống báo cáo tài chính. Ngoài ra trong thời đại CNTT phát triển nhanh chóng và hiện đại thì việc áp dụng CNTT vào tổ chức hạch toán kế toán cũng là một đòi hỏi cấp bách và quan trọng. Do đó theo chúng tôi, những nhiệm vụ chính của tổ chức công tác kế toán trong một đơn vị sự nghiệp bao gồm:

- *Thứ nhất*, Tổ chức thu nhận thông tin về nội dung các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh ở đơn vị và kiểm tra tính hợp pháp, hợp lệ của các nghiệp vụ kinh tế đó thông qua hệ thống chứng từ kế toán và trình tự luân chuyển chứng từ kế toán.
- *Thứ hai*, Tổ chức hệ thống hóa và xử lý thông tin kế toán nhằm thực hiện được những yêu cầu của thông tin kế toán thông qua hệ thống tài khoản kế toán, sổ kế toán trên cơ sở các nguyên tắc và phương pháp xác định.

- Thứ ba, Tổ chức cung cấp thông tin kế toán phục vụ cho quản lý kinh tế tài chính vi mô và vĩ mô thông qua hệ thống báo cáo tài chính.

Cụ thể, nội dung của tổ chức công tác kế toán ở các đơn vị sự nghiệp bao gồm:

1.4.1.1. Tổ chức chứng từ kế toán

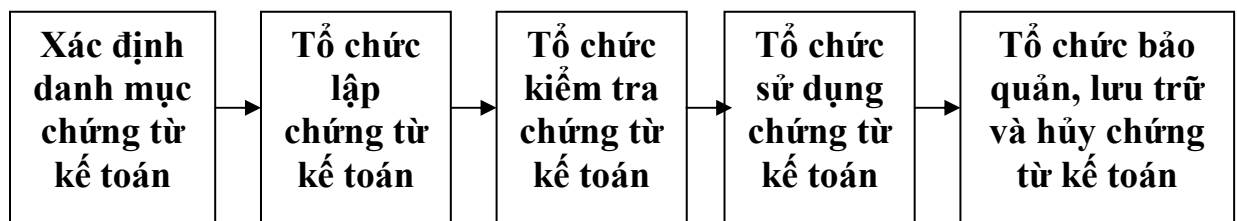
Xuất phát từ tính đa dạng và luôn vận động của các đối tượng hạch toán kế toán, hệ thống chứng từ được sử dụng để cung cấp thông tin đồng thời là phương tiện kiểm tra về trạng thái và sự biến động của đối tượng hạch toán kế toán cụ thể. Như vậy tổ chức công tác hạch toán ban đầu các đối tượng hạch toán chính là việc thực hiện chức năng thông tin, kiểm tra của kế toán và của các chủ thể quản lý tại đơn vị. Tổ chức chứng từ bao gồm các công việc thiết kế bản chứng từ và xây dựng các giai đoạn luân chuyển chứng từ.

Từ phân tích trên có thể thấy vai trò của tổ chức chứng từ kế toán được xác định là “khâu công việc quan trọng đối với toàn bộ quy trình kế toán bởi nó cung cấp nguyên liệu đầu vào – các thông tin ban đầu về các đối tượng kế toán” [45, tr105]. Về nội dung, tổ chức chứng từ kế toán được hiểu là “tổ chức việc ban hành, ghi chép chứng từ, kiểm tra, luân chuyển và lưu trữ tất cả các loại chứng từ kế toán sử dụng trong đơn vị nhằm đảm bảo tính chính xác của thông tin, kiểm tra thông tin đó phục vụ cho ghi sổ kế toán và tổng hợp kế toán” [45, tr106]. Xét theo mục đích thì tổ chức chứng từ kế toán chính là thiết kế hệ thống thông tin ban đầu trên hệ thống các loại chứng từ được luân chuyển theo một trật tự xác định nhằm các mục đích quản lý và thực hiện các giai đoạn tiếp theo của quá trình hạch toán.

Như vậy chúng tôi cho rằng nếu như tổ chức hợp lý, khoa học hệ thống chứng từ kế toán sẽ có ý nghĩa nhiều mặt về pháp lý, về quản lý và về kế toán. Thứ nhất là về mặt pháp lý, với chức năng “sao chụp” nghiệp vụ kinh tế phát

sinh gắn với trách nhiệm vật chất của các tổ chức, cá nhân trong việc lập, xác minh, kiểm duyệt và thực hiện các nghiệp vụ kinh tế, chứng từ là căn cứ để kiểm tra kế toán, thanh tra, kiểm toán hoạt động của mỗi đơn vị hạch toán cơ sở; là căn cứ để giải quyết các tranh chấp kinh tế... Vì vậy tổ chức tốt chứng từ kế toán sẽ nâng cao tính pháp lý của công tác kế toán ngay từ giai đoạn đầu. Thứ hai về mặt quản lý, bằng việc ghi chép mọi thông tin kế toán kịp thời, chứng từ là kênh thông tin quan trọng cho lãnh đạo đưa ra các quyết định kinh doanh phù hợp. Do đó tổ chức tốt chứng từ kế toán có tác dụng tạo lập hệ thống thông tin hợp pháp cho việc thực hiện có hiệu quả công tác quản lý. Trên góc độ kế toán, chứng từ là căn cứ để ghi sổ kế toán. Do đó tổ chức tốt chứng từ kế toán tạo điều kiện cho đơn vị mã hoá thông tin và áp dụng CNTT hiện đại trong công tác kế toán.

Với những ý nghĩa to lớn trên, chúng tôi cho rằng muốn tổ chức tốt hệ thống chứng từ kế toán trong các đơn vị sự nghiệp một mặt phải căn cứ vào chế độ do Nhà nước ban hành được áp dụng thống nhất để tăng cường tính pháp lý của chứng từ, mặt khác phải căn cứ vào quy mô, loại hình hoạt động, trình độ, cách thức tổ chức quản lý của bản thân đơn vị để xác định số lượng, chủng loại chứng từ và trình tự luân chuyển chứng từ phù hợp. Do đó những nội dung cụ thể của tổ chức chứng từ kế toán trong đơn vị sự nghiệp bao gồm các bước như được thể hiện trong Hình 1.6 dưới đây:



Hình 1.3. Quy trình tổ chức luân chuyển chứng từ kế toán

- *Thứ nhất*, Xác định danh mục chứng từ kế toán. Danh mục chứng từ được thiết kế phải đạt các yêu cầu tính pháp lý, đầy đủ và hợp lý khi được vận dụng. Trên cơ sở các quy định, chế độ kế toán, các đơn vị sự nghiệp thiết lập danh mục chứng từ sử dụng cho kế toán tài chính. Bên cạnh đó, căn cứ vào nhu cầu thông tin phục vụ quản trị nội bộ, đơn vị có thể xác định một số loại chứng từ cần thiết cho công tác kế toán quản trị. Với những chứng từ kế toán này, đơn vị phải tự thiết kế mẫu biểu, nội dung và phương pháp ghi chép trên cơ sở đảm bảo sự thống nhất trong kỳ hạch toán. Đối với các đơn vị sự nghiệp triển khai áp dụng cơ chế tự chủ tài chính, vấn đề xác định danh mục chứng từ kế toán là hết sức cần thiết để xây dựng hệ thống thông tin ban đầu phục vụ quản lý thu chi, quản lý tài chính trong điều kiện tự chủ.

- *Thứ hai*, Tổ chức lập chứng từ kế toán. Đây là quá trình sử dụng các chứng từ đã được lựa chọn trong danh mục chứng từ của đơn vị và các phương tiện phù hợp để ghi các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh vào chứng từ. Các chứng từ sử dụng có thể tuân thủ thống nhất, không được sửa đổi nếu thuộc loại chứng từ bắt buộc hoặc tự bổ sung thêm các chỉ tiêu hoặc thay đổi hình thức mẫu biểu cho phù hợp với việc ghi chép và yêu cầu quản lý của đơn vị nếu thuộc loại chứng từ hướng dẫn, chứng từ phục vụ quản trị nội bộ. Tùy theo điều kiện của từng đơn vị chứng từ có thể lập thủ công bằng tay hoặc bằng máy. Tuy nhiên trong thời đại công nghệ thông tin phát triển và các phương tiện máy móc hiện đại, các đơn vị sự nghiệp có thể thiết kế các mẫu chứng từ có sẵn để phản ánh nghiệp vụ kịp thời và tiện cho việc ghi nhận các nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

- *Thứ ba*, Tổ chức kiểm tra chứng từ kế toán. Đây là việc xác nhận tính chính xác, đúng đắn của các thông tin ghi trên chứng từ kế toán. Các yếu tố đảm bảo tính hợp pháp, hợp lệ của chứng từ cần được chú ý xem xét như

các yếu tố bắt buộc của chứng từ, tính chính xác, hợp lý của số liệu trên chứng từ, chữ ký của những người có liên quan... Trường hợp thông quan kiểm tra nếu phát hiện có sai sót thì kế toán nhất thiết phải yêu cầu cá nhân, tổ chức lập chứng từ bổ sung, sửa đổi hoặc từ chối thanh toán.

- *Thứ tư*, Tổ chức sử dụng chứng từ cho việc ghi sổ kế toán. Sau khi được kiểm tra, các chứng từ kế toán được phân loại theo địa điểm phát sinh, theo tính chất của các khoản thu, chi... Việc ghi sổ kế toán phụ thuộc vào hình thức tổ chức sổ kế toán tại đơn vị.

- *Thứ năm*, Tổ chức bảo quản, lưu trữ và huỷ chứng từ kế toán. Sau khi ghi sổ kế toán, chứng từ phải được bảo quản tại phòng kế toán để phục vụ cho việc kiểm tra, đối chiếu số liệu. Khi kết thúc kỳ kế toán năm, chứng từ được chuyển sang lưu trữ theo từng loại và theo thứ tự thời gian phát sinh. Tùy theo từng loại tài liệu mà thời gian lưu trữ quy định có thể khác nhau. Khi hết thời hạn lưu trữ, chứng từ được phép tiêu hủy theo quy định.

Hiện nay chứng từ kế toán áp dụng cho các đơn vị sự nghiệp tuân theo quy định của Luật Kế toán, Nghị định số 128/2004/NĐ-CP ngày 31/5/2004 quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Kế toán và Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC ngày 30/03/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính quy định chế độ kế toán HCSN. Chúng tôi cho rằng chế độ hiện hành đã quy định khá cụ thể hệ thống biểu mẫu chứng từ kế toán về nội dung, phương pháp lập, kiểm tra và trình tự luân chuyển chứng từ.

Một vấn đề cũng cần quan tâm trong tổ chức chứng từ kế toán các đơn vị sự nghiệp là vấn đề ứng dụng công nghệ thông tin vào các khâu công việc của tổ chức hạch toán kế toán nói chung trong đó có tổ chức chứng từ điện tử. Bằng việc tổ chức thiết kế các mẫu chứng từ có sẵn cho từng loại nghiệp vụ và tổ chức mã hóa cho từng loại chương trình sẽ giảm bớt khối lượng công

việc của nhân viên kế toán trong quá trình lập và luân chuyển chứng từ, tạo mối liên hệ chặt chẽ giữa các bộ phận phát sinh các khoản thu, chi với việc tổng hợp số liệu chính xác, kịp thời. Tuy nhiên tổ chức vấn đề này cần phải tính đến khả năng chống sửa chữa, bảo mật thông tin của chứng từ.

Tóm lại, trên cơ sở yêu cầu chung về tổ chức chứng từ kế toán, dựa vào đặc điểm hoạt động và yêu cầu quản lý cụ thể, mỗi đơn vị sự nghiệp cần tổ chức chứng từ kế toán cho phù hợp cung cấp thông tin kịp thời và hiệu quả cho quá trình quản lý.

1.4.1.2. Tổ chức hệ thống tài khoản kế toán

Là cách thức phân loại, hệ thống hoá các nghiệp vụ kinh tế phát sinh riêng biệt theo từng đối tượng ghi của hạch toán kế toán nhằm phục vụ cho các yêu cầu quản lý của các chủ thể quản lý, tài khoản kế toán được sử dụng để theo dõi và phản ánh tình hình biến động của từng đối tượng hạch toán kế toán. Tuy nhiên do đối tượng của kế toán rất đa dạng và luôn vận động nên cần sử dụng nhiều tài khoản khác nhau để ghi chép các thông tin cần thiết.

Có nhiều cách hiểu về tổ chức hệ thống tài khoản kế toán. Có quan điểm cho rằng “tổ chức hệ thống tài khoản kế toán là xây dựng các tài khoản ghi đơn, ghi kép để hệ thống hoá các chứng từ kế toán theo thời gian và theo từng đối tượng cụ thể nhằm mục đích kiểm soát, quản lý các đối tượng của hạch toán kế toán” [76, tr122]. Theo quan điểm này, tổ chức hệ thống tài khoản đơn giản là tổ chức hệ thống phương tiện để phản ánh sự biến động của các đối tượng hạch toán kế toán, trong đó nhấn mạnh đến phương pháp ghi chép trên tài khoản.

Luật Kế toán Việt Nam, điều 24 quy định: “đơn vị phải căn cứ vào hệ thống tài khoản kế toán do Bộ Tài chính quy định để chọn hệ thống tài khoản kế toán áp dụng ở đơn vị” [78, tr18]. Như vậy quan điểm này được xây dựng

trên nguyên tắc các đơn vị kế toán phải tuyệt đối tuân thủ các quy định của Nhà nước đồng thời khi thiết lập hệ thống tài khoản cần tính đến những sự phù hợp với hoạt động của đơn vị.

Từ những quan điểm trên chúng tôi cho rằng tổ chức hệ thống tài khoản kế toán trong một đơn vị kế toán thực chất phải là *việc xác lập mô hình thông tin phù hợp với nhu cầu quản lý nhất định*. Trong quá trình đó, các đơn vị sự nghiệp cần xem xét đến tính phù hợp với cơ chế và chế độ quản lý hiện hành như quy định về kết cấu, nội dung ghi chép của tài khoản và thống nhất quan hệ ghi chép giữa các tài khoản. Do nhu cầu sử dụng thông tin của nhiều đối tượng khác nhau, hệ thống tài khoản kế toán cần được xây dựng trên cơ sở tuân thủ chuẩn mực sẽ làm cho thông tin kế toán cung cấp có tính dễ hiểu và có thể so sánh được. Mặt khác, trong quá trình tổ chức hệ thống tài khoản kế toán các đơn vị sự nghiệp phải tôn trọng tính đặc thù của đơn vị hạch toán về hình thức sở hữu, quy mô hoạt động, lĩnh vực hoạt động... Những đặc điểm này có ảnh hưởng đáng kể đến số lượng tài khoản sử dụng cũng như mức độ chi tiết của từng tài khoản.

Nhờ đó tổ chức hệ thống tài khoản kế toán có tác dụng phản ánh và hệ thống hóa được các đối tượng đa dạng của kế toán, xây dựng hệ thống thông tin kinh tế tài chính cần thiết cho các đối tượng sử dụng trên cơ sở tiết kiệm các khoản hao phí về lao động sống và lao động vật hoá cho việc tổ chức hệ thống sổ kế toán sau này.

Để xây dựng hệ thống tài khoản kế toán khoa học và có tính thực tiễn theo chúng tôi các đơn vị sự nghiệp cần quan tâm đến các nội dung cụ thể sau:

- *Thứ nhất*, Xây dựng hệ thống tài khoản phục vụ kế toán tài chính trong đó cần xác định danh mục tài khoản kế toán đơn vị sử dụng. Trên cơ sở

đó, tiến hành xây dựng các loại tài khoản, nhóm tài khoản và tài khoản trong từng loại, từng nhóm, kể cả tài khoản tổng hợp và tài khoản chi tiết.

- *Thứ hai*, Xây dựng hệ thống tài khoản phục vụ kế toán quản trị. Trong điều kiện tự chủ tài chính, để đề ra những quyết định phù hợp, các đơn vị sự nghiệp cũng có nhu cầu lớn về thông tin quản lý tài chính, quản lý các khoản thu, chi. Các đơn vị có thể nghiên cứu, xây dựng các tài khoản để cung cấp thông tin cho những nghiệp vụ trọng yếu, góp phần theo dõi bổ sung và tăng tính chi tiết, kịp thời về những đối tượng đã được theo dõi trên hệ thống tài khoản kế toán tài chính.

- *Thứ ba*, Xây dựng nội dung, kết cấu cho tài khoản. Thực chất đây là quy định hạch toán trên tài khoản để giới hạn phạm vi thông tin cần phản ánh, mục đích sử dụng số liệu trên các tài khoản để cung cấp thông tin.

Hiện nay, hệ thống tài khoản kế toán đơn vị sự nghiệp tuân theo quy định của Luật Kế toán, Nghị định số 128/2004/NĐ-CP ngày 31/5/2004 quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Kế toán và Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC ngày 30/03/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính quy định chế độ kế toán hành chính sự nghiệp. Hệ thống này được xây dựng trên nguyên tắc dựa vào bản chất và nội dung hoạt động của đơn vị sự nghiệp có vận dụng nguyên tắc phân loại và mã hoá của hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp và hệ thống tài khoản nhà nước.

Dựa vào các yếu tố nêu trên, các đơn vị sự nghiệp xây dựng hệ thống tài khoản kế toán áp dụng tại đơn vị. Đơn vị được bổ sung thêm các tài khoản cấp 2, cấp 3, cấp 4 (trừ các tài khoản đã quy định trong hệ thống) để phục vụ yêu cầu quản lý của đơn vị. Trường hợp đơn vị cần mở thêm tài khoản hoặc sửa đổi, bổ sung tài khoản trong hệ thống quy định thì phải được Bộ tài chính chấp thuận bằng văn bản trước khi thực hiện.

Tóm lại, trên cơ sở các nguyên tắc chung về tổ chức hệ thống tài khoản kế toán, dựa vào đặc điểm hoạt động và yêu cầu quản lý cụ thể, mỗi đơn vị cần tổ chức hệ thống tài khoản kế toán cho phù hợp cung cấp thông tin kịp thời và hiệu quả cho quá trình quản lý.

1.4.1.3. Tổ chức hệ thống sổ kế toán

Điều 25 Luật Kế toán đã định nghĩa “Sổ kế toán là phương tiện ghi chép, hệ thống và lưu giữ toàn bộ các nghiệp vụ kinh tế, tài chính đã phát sinh có liên quan đến đơn vị kế toán” [78, tr22]. Như vậy sổ kế toán chính là phương tiện vật chất để thực hiện công tác kế toán. Với đặc điểm đa dạng, phong phú và luôn vận động của đối tượng hạch toán kế toán rõ ràng có thể thấy cần thiết phải có một hệ thống sổ tài khoản khác nhau để phản ánh. Như vậy tổ chức hệ thống sổ kế toán chính là “việc kết hợp các loại sổ sách với nội dung và kết cấu khác nhau trong cùng một quá trình hạch toán theo một trình tự nhất định nhằm rút ra các chỉ tiêu cần thiết cho quản lý kinh tế” [45, tr173]. Trong các nội dung của tổ chức công tác kế toán thì vấn đề lựa chọn hình thức sổ kế toán là một vấn đề rất quan trọng vì nó quyết định nội dung và chất lượng của toàn bộ công tác kế toán, liên quan chặt chẽ đến việc sử dụng hợp lý cán bộ kế toán của đơn vị.

Để tổ chức hệ thống sổ kế toán hợp lý, khoa học, chúng tôi cho rằng các đơn vị sự nghiệp nhất thiết phải tuân thủ chế độ tổ chức sổ kế toán hiện hành. Điều đó có nghĩa là đơn vị chỉ được mở một hệ thống sổ kế toán chính thức theo một trong các hình thức tổ chức sổ kế toán quy định. Trên cơ sở hình thức tổ chức sổ đã lựa chọn, các đơn vị cần bảo đảm tính thống nhất giữa hệ thống tài khoản với hệ thống sổ kế toán bởi sổ kế toán chính là hình thức biểu hiện cụ thể của các tài khoản kế toán và phương pháp ghi chép trên tài

khoản. Trong quá trình tổ chức hệ thống sổ kế toán, các đơn vị cũng cần lưu ý đến tính khoa học, tiết kiệm và tiện lợi cho kiểm tra kế toán

Như vậy khi đảm bảo các yêu cầu trên, tổ chức hệ thống sổ kế toán khoa học, hợp lý sẽ góp phần nâng cao năng suất lao động của cán bộ kế toán, đảm bảo cung cấp đầy đủ, kịp thời thông tin cho lãnh đạo cũng như các cơ quan hữu quan.

Thông thường những nội dung chính của tổ chức hệ thống sổ kế toán trong đơn vị sự nghiệp bao gồm các vấn đề sau:

- *Thứ nhất*, Lựa chọn hình thức kế toán. Tùy theo đặc điểm cụ thể của từng đơn vị về quy mô, tính chất hoạt động, ngành nghề kinh doanh, yêu cầu thông tin, trình độ cán bộ, điều kiện phương tiện vật chất hiện có... để lựa chọn hình thức kế toán thích hợp.

- *Thứ hai*, Lựa chọn chủng loại và số lượng sổ kế toán.

- *Thứ ba*, Xây dựng, thiết kế quy trình ghi chép sổ kế toán, chỉ rõ công việc hàng ngày, định kỳ kế toán phải tiến hành trên từng loại sổ và trong toàn hệ thống sổ mà đơn vị sử dụng.

- *Thứ tư*, Tổ chức quá trình ghi chép vào sổ kế toán. Nội dung này không chỉ là ghi chép các nghiệp vụ đã phản ánh trên chứng từ vào từng loại sổ sách có liên quan mà còn là thời điểm kiểm tra, đối chiếu số liệu giữa các loại sổ kế toán với nhau nhằm bảo đảm sự khớp đúng của số liệu kế toán.

- *Thứ năm*, Tổ chức quá trình bảo quản, lưu trữ sổ kế toán.

Hiện nay các đơn vị sự nghiệp đều phải mở sổ kế toán, ghi chép, quản lý, bảo quản, lưu trữ sổ kế toán theo quy định của Luật Kế toán, Nghị định số 128/2004/NĐ-CP ngày 31/5/2004 quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Kế toán và Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC ngày 30/03/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính quy định chế độ kế toán sự nghiệp.

Mỗi đơn vị kế toán chỉ có một hệ thống sổ kế toán cho một kỳ kế toán năm. Theo quy định hiện hành và tùy vào điều kiện và đặc điểm của đơn vị có thể lựa chọn một trong các hình thức kế toán:

- Hình thức kế toán Nhật ký - Sổ Cái;
- Hình thức kế toán Nhật ký chung;
- Hình thức kế toán Chứng từ ghi sổ;
- Hình thức kế toán trên máy vi tính.

Tóm lại, trên cơ sở các nguyên tắc về tổ chức hệ thống sổ kế toán, dựa vào đặc điểm hoạt động và yêu cầu quản lý cụ thể, mỗi đơn vị cần lựa chọn hình thức kế toán cho phù hợp nhằm ghi nhận, phản ánh thông tin kịp thời và hiệu quả cho quá trình quản lý.

1.4.1.4. Tổ chức hệ thống báo cáo tài chính

Tổ chức hệ thống báo cáo tài chính được hiểu là việc tạo ra một mối liên hệ chặt chẽ quá trình hạch toán kế toán với nhu cầu thông tin về mọi mặt của quản lý. Báo cáo tài chính là phương thức kế toán tổng hợp số liệu theo các chỉ tiêu kinh tế tài chính, phản ánh một cách tổng quát hoặc chi tiết, toàn diện, có hệ thống về đơn vị hạch toán sau một kỳ hạch toán hay tại một thời điểm. Theo chúng tôi thực chất báo cáo tài chính là những bảng tổng hợp các chỉ tiêu kinh tế tài chính bằng tiền trên cơ sở số liệu từ sổ kế toán nhằm thông tin, kiểm tra và quản lý tài sản, tình hình hoạt động tại mỗi đơn vị tổ chức hạch toán kế toán. Hệ thống báo cáo tài chính có tác dụng phản ánh khái quát tình hình tài sản, kết quả các hoạt động trong kỳ và tình hình tài chính cụ thể khác của đơn vị. Thông tin trên các báo cáo tài chính đáp ứng yêu cầu của chủ thể quản lý trong, ngoài đơn vị hạch toán và các đối tượng quan tâm khác. Trên cơ sở hệ thống báo cáo, đơn vị có thể tạo lập căn cứ để xây dựng các kế hoạch kinh tế, kỹ thuật, tài chính và đề ra các biện pháp khả thi nhằm không

ngừng nâng cao hiệu quả sử dụng vốn, kinh phí, nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh. Đồng thời việc thiết lập hệ thống báo cáo tài chính đầy đủ, chính xác là yêu cầu quản lý tài chính Nhà nước, kiểm tra tình hình tiếp nhận, sử dụng, thanh quyết toán kinh phí NSNN tập trung và phi tập trung.

Chúng tôi cho rằng để cung cấp thông tin chính xác, kịp thời cho việc tổng hợp số liệu, lập báo cáo cũng như đáp ứng yêu cầu của quản lý và tiết kiệm được chi phí cho chính hệ thống báo cáo được lập, các đơn vị sự nghiệp cần tuân thủ chế độ quản lý tài chính Nhà nước nói chung và chế độ kế toán hiện hành nói riêng. Vấn đề này được coi là có tính bắt buộc và tất yếu với tất cả các đơn vị. Bên cạnh đó hệ thống báo cáo tài chính được thiết lập phải bảo đảm thực hiện tốt chức năng và nhiệm vụ của hạch toán kế toán. Điều này có nghĩa là hệ thống báo cáo tài chính không chỉ cung cấp thông tin mà còn là căn cứ kiểm tra, giám sát các hoạt động đã tiến hành. Theo chúng tôi, một vấn đề không thể không quan tâm trong tổ chức hệ thống báo cáo tài chính đơn vị sự nghiệp là phải vừa gọn nhẹ, tiết kiệm chi phí vừa bảo đảm thu thập thông tin đầy đủ, kịp thời, chính xác.

Thông thường nội dung chính của tổ chức hệ thống báo cáo tài chính trong các đơn vị sự nghiệp bao gồm:

- *Thứ nhất*, Tổ chức hệ thống báo cáo tài chính cung cấp thông tin cho các đối tượng sử dụng bên ngoài đơn vị.
- *Thứ hai*, Tổ chức hệ thống báo cáo kế toán quản trị phục vụ yêu cầu quản trị và điều hành hoạt động của đơn vị.

Hiện nay các đơn vị sự nghiệp đều phải lập báo cáo tài chính theo quy định của chế độ kế toán hành chính sự nghiệp ban hành theo Quyết định 19/2006/QĐ-BTC ngày 30/03/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Tóm lại, trên cơ sở nguyên tắc xây dựng hệ thống báo cáo tài chính, dựa vào yêu cầu quản lý cụ thể, mỗi đơn vị cần tổ chức hệ thống báo cáo tài chính đầy đủ, cung cấp thông tin kịp thời và hiệu quả cho quá trình quản lý. Chúng tôi cho rằng, báo cáo tài chính có khả năng cung cấp thông tin toàn diện, có hệ thống về tình hình hoạt động của các đơn vị sự nghiệp, là cơ sở cung cấp số liệu để tiến hành phân tích, đánh giá hiệu quả hoạt động, khai thác các tiềm năng của đơn vị, từ đó xây dựng được các phương án tổ chức hiệu quả. Vì vậy báo cáo tài chính phải trung thực, chính xác, bảo đảm tính khách quan về tình hình thực tế của đơn vị.

1.4.1.5. Tổ chức kiểm tra kế toán

Điều 4, Luật Kế toán đã định nghĩa “kiểm tra kế toán là xem xét, đánh giá việc tuân thủ pháp luật về kế toán, sự trung thực, chính xác của thông tin, số liệu kế toán”[78, tr4]. Như vậy kiểm tra kế toán là một trong những nội dung quan trọng của tổ chức hạch toán kế toán bởi cũng như các hoạt động khác của hệ thống, mục tiêu của tổ chức hạch toán kế toán là hiệu quả. Vì vậy vấn đề đánh giá hiệu quả của tổ chức hạch toán kế toán trong các đơn vị là tốt hay xấu, đạt hay chưa đạt yêu cầu là kết quả của công tác kiểm tra kế toán.

Từ bản chất của kiểm tra kế toán, chúng tôi cho rằng thông qua kiểm tra kế toán, nhà quản lý có thể đánh giá được mức độ tuân thủ các chính sách, chế độ về quản lý kinh tế tài chính của đơn vị, đánh giá được tình hình chấp hành dự toán ngân sách hàng năm tại đơn vị theo quy định của pháp luật. Cũng thông qua kết quả kiểm tra, đơn vị đánh giá được chất lượng hoạt động, quản lý các khoản thu chi tài chính, tình hình quản lý và sử dụng tài sản của đơn vị... đồng thời phát hiện và kịp thời chấn chỉnh các sai phạm nếu có. Bằng việc đánh giá những tồn tại, tìm ra nguyên nhân và đưa ra phương hướng, biện pháp khắc phục, các đơn vị có thể rút kinh nghiệm và nâng cao chất lượng công tác quản lý tài chính kế toán tại đơn vị.

Thông thường nhiệm vụ của công tác kiểm tra kế toán trong các đơn vị sự nghiệp bao gồm:

- Thứ nhất, Kiểm tra tính hợp pháp của các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh; tính hiệu lực, hiệu quả của các hoạt động tài chính, kế toán tại đơn vị, của công tác tổ chức và điều hành hoạt động thực hiện nhiệm vụ được giao và các hoạt động khác.

- Thứ hai, Kiểm tra, kiểm soát chất lượng và độ tin cậy của các thông tin kinh tế tài chính của đơn vị được cung cấp thông qua báo cáo tài chính và các báo cáo khác.

- Thứ ba, Kiểm tra sự tuân thủ các cơ chế tài chính, các chế độ chính sách của Nhà nước liên quan đến tình hình chi tiêu ngân sách nhà nước và các quỹ tại đơn vị. Kiểm tra và đánh giá hiệu quả của việc chi tiêu ngân sách nhà nước trong việc thực hiện các nhiệm vụ được giao tại đơn vị.

- Thứ tư, Xây dựng báo cáo về kết quả kiểm tra, tình hình xử lý các vi phạm đã được phát hiện trong năm hoặc các lần kiểm tra trước đó.

Nội dung cụ thể của kiểm tra kế toán trong các đơn vị sự nghiệp thường bao gồm kiểm tra các khoản thu, chi ngân sách, thu hoạt động và chi khác của đơn vị; kiểm tra việc xác định chênh lệch thu chi các hoạt động và trích lập các quỹ; kiểm tra việc quản lý và sử dụng các khoản vốn bằng tiền, TSCĐ, vật liệu, dụng cụ, quỹ lương; kiểm tra các quan hệ thanh toán; kiểm tra công tác đầu tư xây dựng cơ bản; kiểm tra việc thực hiện quyết toán thu chi tài chính; kiểm tra việc tổ chức và lãnh đạo công tác tài chính kế toán...

Những công việc kiểm tra trên có thể tiến hành thường xuyên định kỳ hoặc đột xuất, kiểm tra toàn diện hay kiểm tra đặc biệt một hoặc một số nội dung, có thể do nhân viên kế toán kiêm nhiệm hoặc bộ phận kiểm tra chuyên trách thực hiện theo sự chỉ đạo của thủ trưởng đơn vị và kế toán trưởng.

Tóm lại để không ngừng hoàn thiện và nâng cao chất lượng tổ chức hạch toán kế toán, các đơn vị cần thiết phải tổ chức kiểm tra kế toán. Để hiện thực hóa những tác dụng của công tác kiểm tra kế toán, chúng tôi cho rằng thủ trưởng các đơn vị cần có nhận thức đúng đắn về ý nghĩa của công tác kiểm tra kế toán từ đó bố trí, phân công nhân sự thực hiện công tác kiểm tra đảm bảo tính trung thực, khách quan góp phần mang lại lợi ích tích cực cho công tác quản lý tài chính kế toán của đơn vị.

1.4.2. Tổ chức bộ máy kế toán

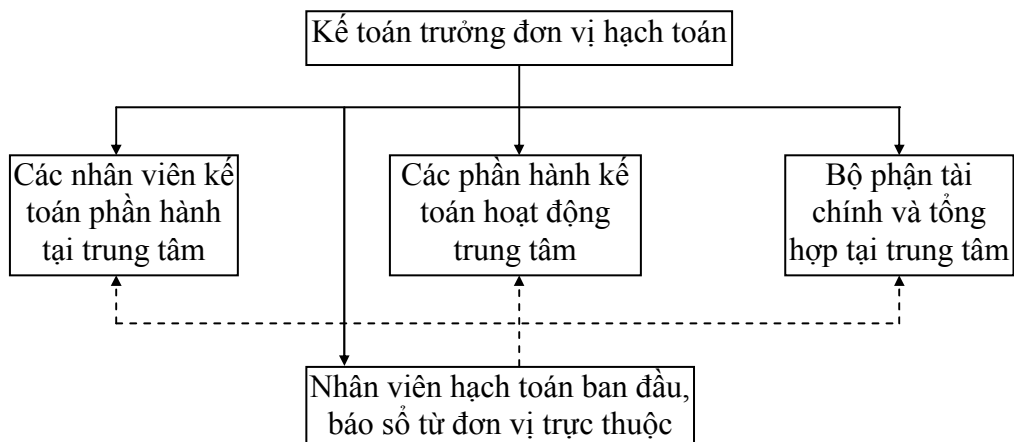
Để thực hiện các chức năng, nhiệm vụ hạch toán kế toán trong một đơn vị hạch toán cần tổ chức một bộ máy kế toán hợp lý. Bộ máy này được xây dựng trên cơ sở định hình được khối lượng công tác kế toán và tổ chức hệ thống thông tin kế toán đạt chất lượng.

Trên góc độ tổ chức lao động kế toán, bộ máy kế toán là tập hợp đồng bộ các cán bộ nhân viên kế toán để đảm bảo thực hiện khối lượng công tác kế toán phân hành với đầy đủ các chức năng thông tin và kiểm tra hoạt động của đơn vị cơ sở. Các nhân viên kế toán trong một bộ máy kế toán có mối liên hệ chặt chẽ qua lại xuất phát từ sự phân công lao động phân hành trong bộ máy. Mỗi cán bộ, nhân viên đều được quy định rõ chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn để từ đó tạo thành mối liên hệ có tính lệ thuộc, chế ước lẫn nhau. Guồng máy kế toán hoạt động được có hiệu quả là do sự phân công, tạo lập mối liên hệ chặt chẽ giữa các loại lao động kế toán theo tính chất khác nhau của khối lượng công tác kế toán.

Thông thường căn cứ vào các đặc điểm hiện có của đơn vị sự nghiệp như đặc điểm về quy mô, địa bàn hoạt động của đơn vị; mức độ phân cấp quản lý tài chính trong đơn vị; trình độ trang thiết bị, sử dụng các phương tiện kỹ thuật hiện đại và yêu cầu, trình độ quản lý cũng như trình độ chuyên môn

nghiệp vụ của bộ máy quản lý và kế toán, mô hình tổ chức bộ máy kế toán ở các đơn vị sự nghiệp có thể lựa chọn một trong ba mô hình dưới đây.

Mô hình tổ chức bộ máy kế toán tập trung: còn gọi là mô hình một cấp. Đơn vị kế toán độc lập chỉ mở một bộ sổ kế toán, tổ chức một bộ máy kế toán để thực hiện tất cả các giai đoạn hạch toán ở mọi phần hành kế toán. Phòng kế toán trung tâm của đơn vị phải thực hiện toàn bộ công tác kế toán từ thu nhận chứng từ, ghi sổ, xử lý thông tin trên hệ thống báo cáo phân tích và tổng hợp của đơn vị. Trường hợp đơn vị kế toán có các đơn vị trực thuộc thì chỉ thực hiện hạch toán ban đầu theo chế độ báo sổ mà không mở sổ sách và không hình thành bộ máy nhân sự kế toán riêng. Toàn bộ công việc ghi sổ đến lập báo cáo tài chính đều thực hiện ở phòng kế toán trung tâm. Mô hình tổ chức bộ máy kế toán kiểu tập trung được thể hiện qua Hình 1.4 dưới đây:



Hình 1.4 - Mô hình tổ chức bộ máy kế toán kiểu tập trung

Chúng tôi cho rằng ưu điểm nổi bật của mô hình tổ chức bộ máy kế toán kiểu tập trung là khả năng bảo đảm sự lãnh đạo tập trung, thống nhất đối với công tác kế toán; tạo điều kiện kiểm tra, giám sát kịp thời toàn bộ hoạt động của đơn vị. Công tác kế toán được lãnh đạo, chỉ đạo tập trung trong toàn đơn vị, thuận tiện cho việc phân công và chuyên môn hoá công việc đối với nhân viên kế toán cũng như trang thiết bị kỹ thuật tính toán.

Tuy nhiên bên cạnh những ưu điểm nêu trên, có thể thấy mô hình này không phù hợp với những đơn vị có phạm vi hoạt động rộng, các cơ sở của đơn vị phụ thuộc đặt ở xa đơn vị trung tâm. Đối với những đơn vị sự nghiệp có địa bàn hoạt động phân tán, sự kiểm tra, giám sát của thủ trưởng đơn vị, của kế toán trưởng đối với hoạt động kinh tế tại các cơ sở phụ thuộc bị hạn chế. Ngoài ra công việc kế toán dồn vào cuối kỳ có thể ảnh hưởng đến công tác kiểm tra, đối chiếu số liệu kế toán và lập báo cáo tài chính.

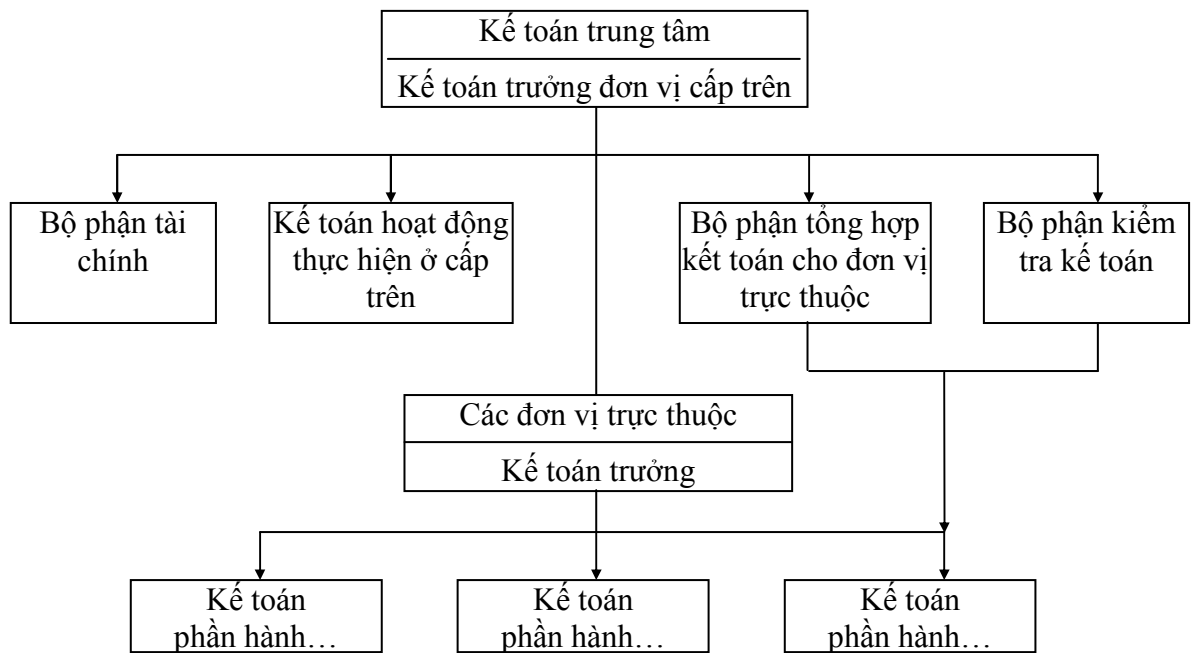
Như vậy theo chúng tôi, mô hình tổ chức bộ máy kế toán tập trung thường tồn tại trong các đơn vị sự nghiệp độc lập, có tư cách pháp nhân đầy đủ, không có sự phân tán quyền lực quản lý. Đây cũng là những đơn vị sự nghiệp có hoạt động tập trung về mặt không gian và mặt bằng hoạt động, có kỹ thuật xử lý thông tin hiện đại.

Mô hình tổ chức bộ máy kế toán phân tán (còn gọi là mô hình 2 cấp). Bộ máy kế toán được phân chia thành hai cấp riêng biệt: cấp trung tâm và cấp trực thuộc. Kế toán ở cả hai cấp đều tổ chức sổ sách và bộ máy nhân sự tương ứng để thực hiện chức năng, nhiệm vụ của kế toán phân cấp.

Kế toán cấp trung tâm thực hiện tổng hợp số liệu báo cáo của các cơ sở; lập báo cáo tài chính cho các cơ quan tổ chức, quản lý; chịu trách nhiệm cuối cùng về toàn bộ hoạt động của các đơn vị cơ sở trực thuộc.

Kế toán trực thuộc tổ chức hạch toán ban đầu đến lập báo cáo tài chính lên kế toán trung tâm theo sự phân cấp quy định. Giữa các đơn vị trực thuộc quan hệ với nhau theo nguyên tắc hạch toán kinh tế nội bộ. Quan hệ giữa các đơn vị trực thuộc với đơn vị cấp trên là quan hệ hạch toán kinh tế đầy đủ.

Mô hình tổ chức bộ máy kế toán kiểu phân tán được thể hiện qua Hình 1.5 sau đây:



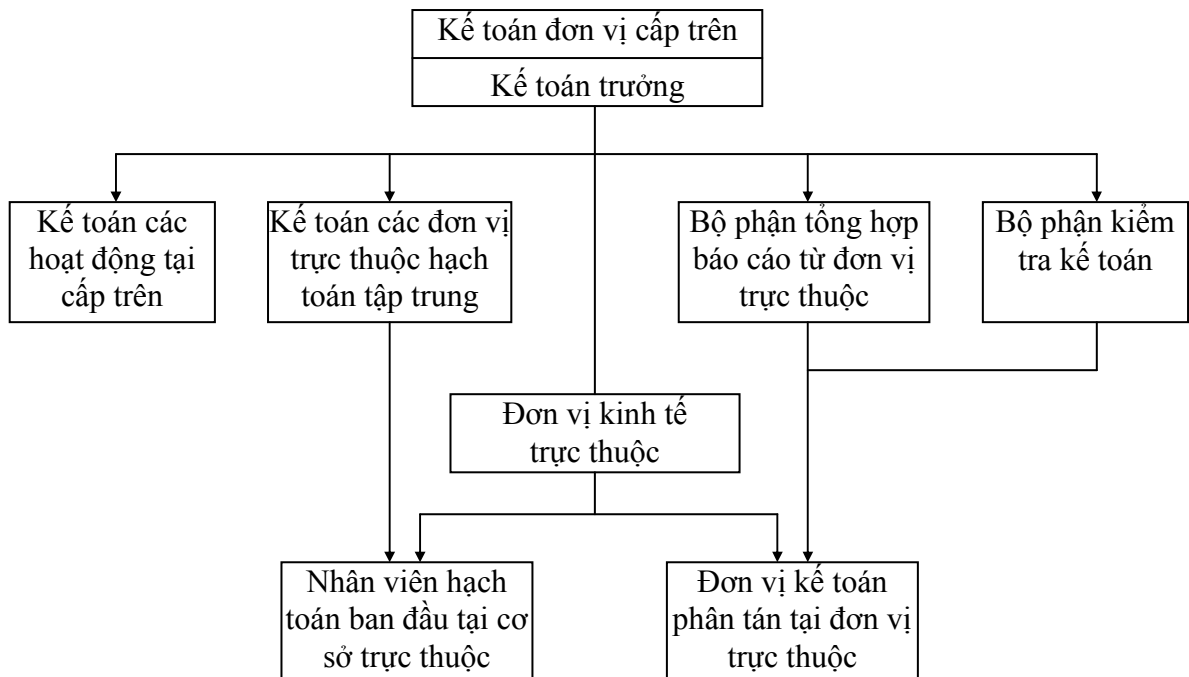
Hình 1.5 - Mô hình tổ chức bộ máy kế toán kiểu phân tán

Từ đặc điểm tổ chức bộ máy kế toán như mô tả trên, chúng tôi cho rằng khả năng nổi trội của mô hình tổ chức bộ máy kế toán kiểu phân tán là công việc kế toán được thực hiện ở nơi phát sinh nghiệp vụ kinh tế nên vai trò kiểm tra, giám sát, quản lý hoạt động kinh tế tài chính ở các đơn vị được phát huy. Ở các đơn vị trực thuộc, bộ phận kế toán cũng được tăng cường tính chủ động. Tuy nhiên bên cạnh những ưu điểm, việc sử dụng mô hình này sẽ gây chậm chễ trong tổng hợp số liệu, cung cấp thông tin, lập báo cáo của toàn đơn vị. Với bộ máy kế toán được tổ chức công kênh, phức tạp, việc cơ giới hoá công tác kế toán không thuận tiện, việc kiểm tra, chỉ đạo của kế toán trưởng không tập trung.

Như vậy theo chúng tôi, mô hình này thường thích hợp với những đơn vị có quy mô lớn, cơ cấu kinh doanh phức tạp và địa bàn kinh doanh rộng, phân tán.

Mô hình tổ chức bộ máy kế toán vừa tập trung vừa phân tán (còn gọi là mô hình hỗn hợp). Mô hình này kết hợp đặc trưng của cả hai mô hình trên. Theo mô hình này công tác kế toán được tiến hành ở phòng kế toán

trung tâm và một số bộ phận đơn vị phụ thuộc; một số bộ phận phụ thuộc khác hoạt động tập trung không tiến hành công tác kế toán. Bộ máy kế toán của đơn vị được tổ chức theo mô hình một phòng kế toán trung tâm, các phòng kế toán của các bộ phận phụ thuộc hoạt động phân tán và các nhân viên kinh tế ở các bộ phận phụ thuộc hoạt động tập trung. Phòng kế toán trung tâm thực hiện hạch toán kế toán các hoạt động kinh tế tài chính có tính chất chung toàn đơn vị và các hoạt động kinh tế tài chính ở các bộ phận phụ thuộc hoạt động tập trung; thực hiện tổng hợp số liệu từ các phòng kế toán đơn vị phụ thuộc hoạt động phân tán và của toàn đơn vị. Trên cơ sở đó phòng kế toán trung tâm tổng hợp lập báo cáo cung cấp thông tin về toàn bộ công tác kế toán của đơn vị. Mô hình tổ chức bộ máy kế toán kiểu vừa tập trung vừa phân tán được thể hiện qua Hình 1.6 dưới đây:



Hình 1.6 - Mô hình tổ chức bộ máy kế toán kiểu vừa tập trung vừa phân tán

Với những đặc điểm trên, chúng tôi cho rằng đây là mô hình kết hợp của hai mô hình trên, thích hợp với các đơn vị có quy mô lớn, có nhiều đơn vị trực thuộc; hoạt động trên địa bàn vừa tập trung, vừa phân tán; mức độ phân cấp quản lý kinh tế tài chính và trình độ quản lý khác nhau.

Thông qua việc trình bày nội dung của từng mô hình chúng tôi cho rằng cơ sở để lựa chọn mô hình tổ chức bộ máy kế toán nào cho đơn vị sự nghiệp chủ yếu căn cứ vào những đặc điểm hiện có của đơn vị. Tuy nhiên để đáp ứng yêu cầu nâng cao chất lượng thông tin do kế toán cung cấp cho các đối tượng sử dụng, phục vụ cho công tác quản lý tài chính trong điều kiện áp dụng cơ chế tự chủ, các đơn vị sự nghiệp cần thiết phải nghiên cứu tổ chức phân công nhân sự kế toán thực hiện công việc của kế toán tài chính và kế toán quản trị.

Như chúng ta đã biết, nếu như kế toán tài chính là “việc thu thập, xử lý, kiểm tra, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế tài chính bằng báo cáo tài chính cho đối tượng có nhu cầu sử dụng thông tin của đơn vị kế toán” [78,tr6] thì kế toán quản trị 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” [78, tr6]. Như vậy có thể thấy thông tin mà kế toán tài chính cung cấp là các tài liệu phản ánh các sự kiện đã phát sinh trong quá khứ nên số liệu không có tính thời sự và chưa đủ đáp ứng nhu cầu quản lý của nhà quản trị trong các đơn vị nhất là trong điều kiện các đơn vị sự nghiệp được giao quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm về tài chính trong tổ chức hoạt động. Do đó việc tổ chức bộ máy nhân sự phụ trách kế toán quản trị bên cạnh phần việc của kế toán tài chính thông thường là việc làm cần nghiên cứu. Căn cứ vào các điều kiện cụ thể của đơn vị như đặc điểm hoạt động, quy mô, mức độ trang bị máy móc hiện đại cũng như yêu cầu và trình độ của nhân viên kế toán mà các đơn vị sự nghiệp có thể tổ chức bộ máy kế toán theo các hình thức như sau:

Hình thức tách biệt: Theo hình thức này, bộ phận kế toán quản trị được xây dựng riêng biệt với bộ phận kế toán tài chính trong phòng kế toán của đơn vị.

Hình thức kết hợp: Theo hình thức này, bộ phận kế toán tài chính và kế toán quản trị được thực hiện kết hợp theo từng phần hành kế toán. Kế toán viên theo dõi phần hành kế toán nào thì sẽ thực hiện cả kế toán tài chính và kế toán quản trị phần hành đó.

Hình thức hỗn hợp: Là hình thức kết hợp hai hình thức nêu trên, trong đó đơn vị có thể tổ chức bộ phận kế toán quản trị riêng cho những phần hành quan trọng, các nội dung khác thì tổ chức theo hình thức kết hợp.

Nghiên cứu các hình thức tổ chức trên, chúng tôi cho rằng hình thức thứ nhất – tách biệt có khả năng cung cấp thông tin lớn, đáp ứng yêu cầu quản trị nội bộ ở mức độ cao đồng thời tổ chức bộ máy là khá công kênh, tốn kém. Do đó hình thức này chỉ thích hợp với các doanh nghiệp có quy mô lớn, như: Tổng công ty, Tập đoàn kinh tế... Với hình thức thứ hai – kết hợp, theo chúng tôi hình thức này đã quan tâm đến vấn đề sử dụng tiết kiệm cả về tài chính và nhân sự. Tuy nhiên do kế toán viên thực hiện kết hợp những chức năng, nhiệm vụ có tính chất và yêu cầu khác nhau sẽ làm cho chất lượng thông tin kém khách quan dẫn đến ít có tác dụng cho quản trị nội bộ đơn vị. Chúng tôi cho rằng trong điều kiện cụ thể của Việt nam hiện nay, các đơn vị sự nghiệp có thể nghiên cứu hình thức thứ ba – hỗn hợp bởi quy mô hoạt động của các đơn vị thường không quá lớn, nhu cầu cung cấp thông tin cho quản lý tài chính khá tập trung vào các phần hành quản lý các khoản thu, chi cũng như khả năng và trình độ của kế toán viên còn hạn chế.

Sau khi xác định, lựa chọn được mô hình, hình thức tổ chức thích hợp từ các mô hình trên, các đơn vị sự nghiệp có thể tổ chức phân công công việc cụ thể trong bộ máy. Theo đó kế toán trưởng hoặc phụ trách kế toán của các đơn vị có

trách nhiệm phân công, bố trí nhân viên kế toán đảm trách các phần hành kế toán cụ thể. Việc phân công cán bộ kế toán phù hợp với khả năng, trình độ của từng người sẽ giúp cho quá trình thu thập, xử lý thông tin diễn ra nhanh chóng đồng thời xác định rõ số lượng nhân viên tương ứng với khối lượng công việc nhằm tối ưu hóa bộ máy kế toán. Người thực hiện công việc kế toán mỗi phần hành được phân công thường có tính độc lập tương đối với các phần hành kế toán khác. Các phần hành kế toán chủ yếu trong đơn vị sự nghiệp gồm:

- Kế toán vốn bằng tiền: có nhiệm vụ phản ánh số hiện có và tình hình biến động các loại vốn bằng tiền của đơn vị gồm tiền Việt nam, ngoại tệ, vàng bạc đá quý tại quỹ của đơn vị hoặc gửi tại kho bạc nhà nước. Cụ thể hàng ngày kế toán viên có nhiệm vụ cập nhật các chứng từ liên quan đến giao dịch thu chi quỹ tiền mặt, thanh toán với ngân hàng và ghi chép kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết các loại tiền. Định kỳ hàng tuần, hàng tháng kế toán viên có nhiệm vụ lập các báo cáo về tình hình lưu chuyển tiền và các báo cáo nội bộ khác. Trên cơ sở theo dõi phần hành kế toán vốn bằng tiền, kế toán viên giúp kế toán trưởng xây dựng và quản lý kế hoạch tài chính của đơn vị.

- Kế toán vật tư, tài sản: có nhiệm vụ phản ánh số lượng, giá trị hiện có và tình hình biến động vật tư, sản phẩm tại đơn vị; phản ánh số lượng, nguyên giá, giá trị hao mòn của TSCĐ hiện có và tình hình biến động TSCĐ; công tác đầu tư XD CB và sửa chữa tài sản tại đơn vị. Nhiệm vụ cụ thể của các kế toán viên là theo dõi tình hình sử dụng các loại vật liệu, công cụ dụng cụ, TSCĐ ở các bộ phận trong đơn vị, tính khấu hao TSCĐ, tình giá trị vật liệu xuất kho cũng như phân bổ CCDC sử dụng trong kỳ, tổ chức ghi chép kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết TSCĐ, vật tư luân chuyển, tồn kho. Định kỳ các kế toán viên có trách nhiệm thống kê, lập các báo cáo về tình hình tăng giảm vật tư, TSCĐ.

- Kế toán thanh toán: có nhiệm vụ phản ánh các khoản nợ phải thu và tình hình thanh toán các khoản nợ thu của các đối tượng trong và ngoài đơn vị; phản ánh các khoản nợ phải trả, các khoản trích nộp theo lương, các khoản phải nộp ngân sách và việc thanh toán các khoản phải trả, phải nộp. Kế toán tiến hành ghi chép tổng hợp và chi tiết các khoản công nợ, định kỳ lập các báo cáo nội bộ về các khoản công nợ.

- Kế toán nguồn kinh phí: có nhiệm vụ giao dịch với kho bạc cấp kinh phí và thực hiện các thủ tục tiếp nhận, sử dụng kinh phí thông qua hệ thống mục lục ngân sách chi tiết tới mục, tiểu mục.

- Kế toán các khoản thu: có nhiệm vụ phản ánh đầy đủ, kịp thời các khoản thu phí, lệ phí, thu sự nghiệp, thu hoạt động SXKD dịch vụ và các khoản thu khác phát sinh tại đơn vị.

- Kế toán các khoản chi: có nhiệm vụ phản ánh các khoản chi cho hoạt động, chi thực hiện chương trình, dự án theo dự toán được duyệt và thanh quyết toán các khoản chi đó; phản ánh chi phí các hoạt động SXKD dịch vụ và chi phí các hoạt động khác để xác định kết quả hoạt động SXKD.

- Kế toán tổng hợp: có nhiệm vụ tổng hợp số liệu của các phần hành kế toán chi tiết. Đây là công việc kết nối các phần hành kế toán chi tiết, tạo ra sự hoàn chỉnh, thống nhất của hệ thống số liệu kế toán. Kết quả của phần hành kế toán tổng hợp là các báo cáo tài chính.

Từ ý nghĩa và vai trò của tổ chức bộ máy kế toán trong các đơn vị, chúng tôi cho rằng tổ chức bộ máy kế toán hợp lý, khoa học là yếu tố quyết định hoàn toàn tới chất lượng công tác hạch toán kế toán của một đơn vị. Bởi vậy ngoài việc đảm bảo các nguyên tắc trong tổ chức hạch toán kế toán thì việc nắm rõ năng lực của từng nhân viên kế toán là điều hết sức quan trọng. Trên cơ sở đó, bộ máy kế toán được xây dựng phải đáp ứng yêu cầu gọn nhẹ, hợp lý, có hiệu quả, phân công công việc đúng chuyên môn, năng lực.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Tổ chức hạch toán kế toán là sự thiết lập mối quan hệ qua lại giữa các yếu tố cấu thành bản chất của hạch toán kế toán để phát huy tối đa vai trò của kế toán trong quản lý nói chung và quản lý tài chính nói riêng. Như vậy tổ chức hạch toán kế toán khoa học sẽ góp phần quan trọng vào quá trình thu thập, xử lý thông tin phục vụ ra quyết định đúng đắn, kịp thời và có ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả sử dụng các nguồn lực nhằm hoàn thành tốt các chức năng, nhiệm vụ được giao của các đơn vị sự nghiệp.

Trong chương này, tác giả đã phân tích đặc trưng cơ bản của hoạt động sự nghiệp và đơn vị sự nghiệp để khẳng định vai trò, vị trí và tầm quan trọng của đơn vị sự nghiệp trong các hoạt động kinh tế xã hội. Tác giả cũng làm rõ mục tiêu, nguyên tắc và nội dung quản lý tài chính trong các đơn vị sự nghiệp và đi đến khẳng định cơ chế tự chủ tài chính là phương thức quản lý hiện đại, là chìa khóa nâng cao tính tự chủ của các đơn vị sự nghiệp. Phân tích, khái quát và phát triển những vấn đề lý luận, tác giả đã nêu lên các nguyên tắc cần tôn trọng trong quá trình tổ chức hạch toán kế toán và hệ thống hóa các nội dung cơ bản của tổ chức hạch toán kế toán trong đơn vị sự nghiệp.

Các nội dung trên đều có tính logic và quan hệ mật thiết với nhau tạo thành một hệ thống lý luận cơ bản về tổ chức hạch toán kế toán trong đơn vị sự nghiệp. Nghiên cứu lý luận chung về tổ chức hạch toán kế toán là cơ sở để tiến hành phân tích thực trạng cũng như đưa ra các giải pháp hoàn thiện cho tổ chức hạch toán kế toán các cơ sở y tế của Việt Nam.

CHƯƠNG 2

THỰC TRẠNG TỔ CHỨC HẠCH TOÁN KẾ TOÁN TRONG CÁC CƠ SỞ Y TẾ VIỆT NAM

2.1. TỔNG QUAN VỀ HỆ THỐNG CƠ SỞ Y TẾ VIỆT NAM HIỆN NAY

2.1.1. Hệ thống cơ sở y tế Việt nam

Con người là nguồn tài nguyên quý báu nhất quyết định sự phát triển của đất nước trong đó sức khỏe là vốn quý nhất của mỗi con người và của toàn xã hội. Vì vậy đầu tư cho sức khỏe chính là đầu tư cho sự phát triển kinh tế xã hội của đất nước, nâng cao chất lượng cuộc sống của mỗi cá nhân và mỗi gia đình. Hiểu được tầm quan trọng của ngành y tế nên cùng với sự ra đời của Chính phủ cách mạng lâm thời năm 1945, Bộ Y tế Việt nam là một trong 15 Bộ đầu tiên đã được thành lập. Trải qua các giai đoạn lịch sử đấu tranh giải phóng dân tộc, xây dựng xã hội chủ nghĩa, thống nhất đất nước và phát triển kinh tế xã hội, ngành Y tế đã có những đóng góp to lớn trong sự nghiệp chăm sóc và bảo vệ sức khoẻ nhân dân.

Hệ thống cơ sở y tế của Việt nam được xây dựng trên nguyên tắc đảm bảo phục vụ nhân dân có hiệu quả; phù hợp với tình hình kinh tế của mỗi địa phương, với trình độ khoa học và khả năng quản lý đồng thời đảm bảo không ngừng nâng cao chất lượng phục vụ người bệnh. Hiện nay hệ thống cơ sở y tế của Việt nam có thể phân loại theo nhiều tiêu chí khác nhau.

Nếu dựa theo tổ chức hành chính nhà nước, hệ thống cơ sở y tế bao gồm: Tuyến y tế trung ương; Tuyến y tế địa phương (gồm tuyến y tế tỉnh, thành phố, quận, huyện, thị xã, tuyến y tế xã, phường, cơ quan, trường học...).

Nếu dựa theo thành phần kinh tế đầu tư kinh phí, hệ thống cơ sở y tế bao gồm: cơ sở y tế công lập và cơ sở y tế ngoài công lập.

Nếu dựa vào mức độ chuyên sâu, hệ thống cơ sở y tế bao gồm:

- Khu vực phổ cập: có nhiệm vụ bảo vệ sức khỏe nhân dân hàng ngày, thực hiện CSSK ban đầu, sử dụng các kỹ thuật thông thường, phổ biến.

- Khu vực chuyên sâu: có nhiệm vụ sử dụng các kỹ thuật cao, đi sâu vào nghiên cứu khoa học và chỉ đạo kỹ thuật cho địa phương, hỗ trợ giải quyết khó khăn của y tế phổ cập.

Dựa vào chức năng, nhiệm vụ, hệ thống cơ sở y tế bao gồm:

- Các bệnh viện, các viện và trung tâm có giường bệnh, cơ sở điều dưỡng và phục hồi chức năng thuộc các Bộ, ngành và địa phương.

- Các cơ sở khám, chữa bệnh trực thuộc Viện nghiên cứu, Trường đào tạo y, dược toàn quốc.

- Các trung tâm y tế bao gồm các trung tâm y tế quận, huyện, thị xã, thành phố thuộc tỉnh, Trung tâm y tế dự phòng, Trung tâm phòng chống các bệnh xã hội, Trung tâm truyền thông giáo dục sức khỏe, Trung tâm bảo vệ bà mẹ, trẻ em-kế hoạch hóa gia đình hoặc Trung tâm sức khỏe sinh sản...

- Các viện, trại, trạm hoặc các đơn vị khác có chức năng và nhiệm vụ phòng, chống bệnh dịch thuộc các Bộ, ngành, địa phương.

- Các đơn vị có chức năng kiểm định vắc xin, sinh phẩm y tế, trang thiết bị y tế, kiểm nghiệm thuốc, hóa mỹ phẩm, thực phẩm, kiểm dịch y tế.

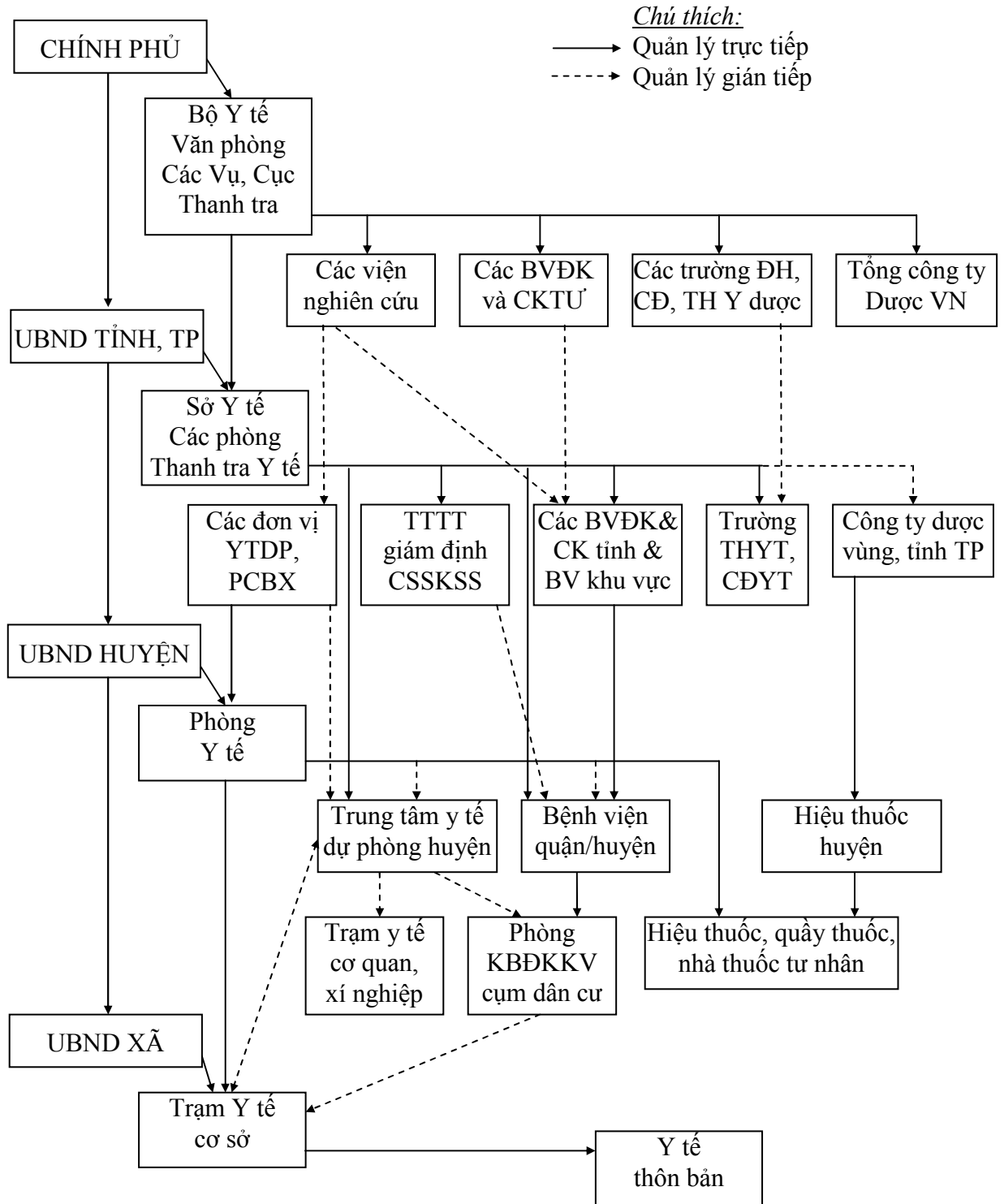
- Các cơ sở sản xuất vắc xin, sinh phẩm y tế, máu và các chế phẩm về máu, dịch truyền hoặc các sản phẩm khác thuộc ngành y tế...

Dựa vào tính chất hoạt động, hệ thống cơ sở y tế bao gồm:

- Các cơ quan quản lý hành chính như Bộ Y tế, Văn phòng các Vụ, Cục, các Sở Y tế, các Phòng Y tế quận, huyện...

- Các đơn vị sự nghiệp như các bệnh viện đa khoa và chuyên khoa trung ương, cấp tỉnh, cấp quận, huyện, các trung tâm y tế dự phòng, các viện nghiên cứu, các trường Đại học, cao đẳng, trung học y dược...

Trên cơ sở các cách phân loại trên, có thể khái quát mô hình tổ chức hệ thống cơ sở y tế của Việt Nam như Hình 2.1 dưới đây:



Hình 2.1 - Mô hình tổ chức hệ thống cơ sở y tế của Việt Nam

Trong các cách phân loại trên có thể thấy đứng trên góc độ quản lý tài chính các cơ sở y tế cần phân định rõ các cơ quan hành chính và các đơn vị sự nghiệp bởi cơ chế tài chính áp dụng cho các đơn vị này là khác nhau. Các cơ quan quản lý hành chính y tế có chức năng chính là tham mưu, chỉ đạo, xây dựng kế hoạch, chính sách y tế để thực hiện quản lý ngành y tế do đó các cơ quan này hoạt động bằng nguồn kinh phí NSNN cấp, cấp trên cấp hoặc các nguồn khác theo nguyên tắc không bồi hoàn trực tiếp để thực hiện nhiệm vụ Nhà nước giao và áp dụng thống nhất cơ chế tài chính năm. Trong khi đó các đơn vị sự nghiệp y tế phần lớn là các đơn vị sự nghiệp có thu, tự đảm bảo một phần hoặc toàn bộ kinh phí hoạt động. Nhiệm vụ của các đơn vị này là tổ chức thực hiện các chức năng cơ bản của y tế công cộng, bao gồm: khám chữa bệnh, phòng bệnh, đào tạo cán bộ, nhân lực y tế và nghiên cứu khoa học trong lĩnh vực y tế. Trong đó chức năng khám chữa bệnh của các cơ sở y tế có ảnh hưởng sâu rộng đến đời sống xã hội của mỗi cá nhân, thành viên trong xã hội. Các bệnh viện được coi là bộ mặt của ngành y tế và cũng là bộ phận sớm triển khai cơ chế quản lý tài chính mới - cơ chế tự chủ tài chính. Do đó việc nghiên cứu, đánh giá và hoàn thiện tổ chức hạch toán kế toán nhằm tăng cường quản lý tài chính các đơn vị này là hết sức cần thiết. Chính vì vậy, trong phạm vi của Luận án, tác giả tập trung nghiên cứu các cơ sở y tế của Việt Nam dưới góc độ các bệnh viện. Phần tiếp theo của Luận án sẽ đi sâu tìm hiểu về bệnh viện trong hệ thống cơ sở y tế Việt Nam.

2.1.2. Bệnh viện trong hệ thống cơ sở y tế Việt nam

Trong lịch sử, công tác khám chữa bệnh được coi là vấn đề then chốt của công tác chăm sóc sức khỏe nói chung. Xã hội thời cổ đại chưa có cơ sở để thu nạp bệnh nhân điều trị vì vậy các thầy thuốc chủ yếu thực hiện thăm khám và điều trị bệnh nhân tại nhà. Càng ngày lượng bệnh nhân có nhu cầu chữa bệnh tăng lên, các thầy thuốc đã biến nhà mình ở thành nơi dung nạp bệnh nhân.

Ở nước ta tổ chức chữa bệnh đã có từ lâu. Đời nhà Lý (1010-1224) đã tổ chức Ty Thái y chăm lo sức khỏe nhà vua và quan lại. Nguyễn Bá Tĩnh (hiệu là Tuệ Tĩnh – thế kỷ XIV) đã xây dựng 24 ngôi chùa làm cơ sở chữa bệnh làm phúc sớm nhất nước ta. Đầu thời kỳ Pháp thuộc (năm 1863), Chính phủ Pháp đã xây dựng Bệnh viện Grall (nay là Bệnh viện Nhi đồng I Thành phố Hồ Chí Minh), Bệnh viện Đôn Thủy (Lanessan) vào năm 1893 dành cho quân đội và công chức Pháp (hiện nay là Bệnh viện quân y 108 và Bệnh viện Hữu nghị). Sau Cách mạng Tháng Tám năm 1945 và đặc biệt sau ngày giải phóng hoàn toàn miền nam năm 1975, Đảng và Nhà nước ta đã chú trọng phát triển các cơ sở điều trị bệnh nhân nội trú phong phú, đa dạng, rộng khắp.

Trong hệ thống y tế ở các quốc gia nói chung và ở Việt nam nói riêng, các bệnh viện đóng vai trò rất quan trọng cả về cung ứng dịch vụ y tế, đào tạo, nghiên cứu khoa học và về mặt tài chính. Chi tiêu cho các bệnh viện thường chiếm tỷ trọng khá lớn trong tổng chi của ngành y tế (khoảng 60-70%). Chính vì vậy nghiên cứu tổ chức quản lý bệnh viện nói chung và tổ chức hạch toán kế toán nhằm tăng cường quản lý tài chính các bệnh viện nói riêng là việc làm cần thiết ở mỗi quốc gia không chỉ góp phần nâng cao hiệu quả hoạt động của bản thân các bệnh viện mà còn có tác dụng tích cực đối với toàn ngành y tế.

Trước khi đi vào nghiên cứu cụ thể về hiện trạng quản lý tài chính và tổ chức hạch toán kế toán trong các bệnh viện cần xác định và phân loại bệnh viện theo các tiêu thức khác nhau. Hiện nay, ở Việt nam cũng như các nước trên thế giới, hệ thống bệnh viện có thể được phân loại theo các tiêu thức như:

Theo phạm vi phục vụ và vị trí địa lý hành chính bao gồm: Bệnh viện quốc gia hay trung ương; Bệnh viện vùng (phục vụ cho nhiều tỉnh); Bệnh viện tỉnh; Bệnh viện huyện, thành phố, thị xã.

Theo cơ quan chủ quản quản lý, hệ thống bệnh viện bao gồm:

- Bệnh viện công thuộc Nhà nước quản lý, đầu tư và vận hành, chi phối mọi hoạt động và phục vụ mọi đối tượng.
- Bệnh viện vì lợi nhuận thông thường do tư nhân quản lý, tự trang trải kinh phí, phục vụ các đối tượng có khả năng chi trả, cung cấp các dịch vụ có chi phí thấp.
- Bệnh viện tư nhưng không vì lợi nhuận thường do các tổ chức tôn giáo, nhân đạo xã hội tổ chức và vận hành. Đối tượng phục vụ là những người thuộc tôn giáo hay đối tượng xã hội cần hỗ trợ; khả năng kỹ thuật không cao.
- Bệnh viện ngành thuộc sở hữu của ngành, phục vụ cho nhân viên trong ngành; khả năng kỹ thuật và dịch vụ tùy theo yêu cầu đặc thù của ngành.
- Bệnh viện giảng dạy hay bệnh viện thực hành gắn với việc đào tạo đại học hay sau đại học ngành y khoa. Về quản lý có thể thuộc Trường Đại học y khoa.

Theo tính chất chuyên khoa bao gồm: Bệnh viện đa khoa và Bệnh viện chuyên khoa.

Theo bậc thang điều trị và khả năng kỹ thuật bao gồm:

- Bệnh viện tuyến điều trị đầu tiên: cung cấp các dịch vụ y tế cơ bản, điều trị các bệnh thông thường, đơn giản cho nhân dân trong phạm vi phụ trách.
- Bệnh viện tuyến thứ hai thường là các bệnh viện tỉnh, bệnh viện khu vực cung cấp các dịch vụ mang tính chuyên khoa hơn và phức tạp hơn.
- Bệnh viện tuyến ba hay là bệnh viện tuyến cuối cùng, cung cấp các dịch vụ chuyên khoa sâu, phức tạp, đòi hỏi kỹ thuật cao, trang thiết bị tốt, có cán bộ y tế chuyên khoa sâu.

Theo phân cấp quản lý, hệ thống bệnh viện bao gồm các bệnh viện đa khoa và chuyên khoa trực thuộc Bộ Y tế, các bệnh viện đa khoa và chuyên khoa trực thuộc Sở Y tế các tỉnh, thành phố, các bệnh viện huyện, bệnh viện ngành. Xem xét số liệu tổng số các loại hình bệnh viện năm 2007 ở Bảng 2.2 dưới đây:

Bảng 2.1 - Tổng số các loại hình bệnh viện theo phân cấp quản lý năm 2007

Loại bệnh viện	Số lượng bệnh viện	Số lượng giường bệnh
BVĐK thuộc Bộ Y tế	10	7.240
BVCK thuộc Bộ Y tế	21	6.970
BVĐK tỉnh, thành phố	117	39.184
BVCK tỉnh, thành phố	207	26.179
BV huyện	597	49.175
BV ngành	48	5.200
Tổng cộng	1.000	133.345

(Nguồn: Báo cáo chung tổng quan ngành y tế năm 2007 – Bộ Y tế tháng 1/2008)

- Bệnh viện trực thuộc Bộ Y tế quản lý 31 cơ sở (bao gồm 10 bệnh viện đa khoa và 21 bệnh viện chuyên khoa các loại) chiếm khoảng 3,1% tổng số bệnh viện.

- Bệnh viện trực thuộc Sở Y tế tỉnh, thành phố quản lý 921 cơ sở (117 bệnh viện đa khoa tỉnh, 207 bệnh viện chuyên khoa và 597 bệnh viện quận, huyện, thị xã) chiếm 92,1%.

- Bệnh viện thuộc các Bộ, ngành khác quản lý 48 cơ sở chiếm khoảng 4,8% tổng số bệnh viện.

Trong số các cách phân loại trên, để nghiên cứu sâu hơn về cơ chế quản lý tài chính bệnh viện cần phân chia hệ thống bệnh viện thành hai loại là bệnh viện công lập và bệnh viện ngoài công lập. Theo số liệu cập nhật đến năm

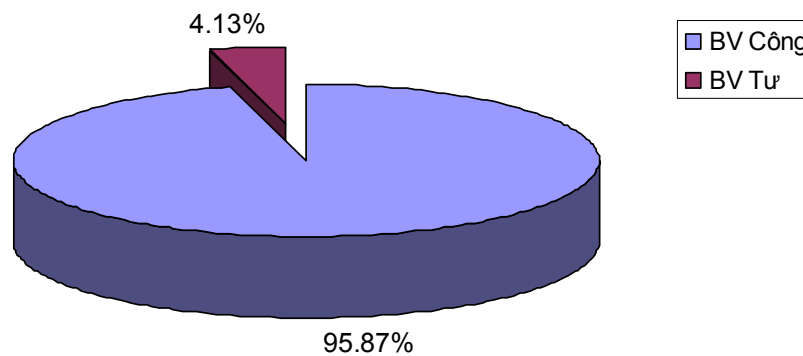
2007 từ các Tỉnh, Thành phố, các Bộ, Ngành, tổng số các bệnh viện là 1043 trong đó số lượng bệnh viện công là 1000 chiếm 95,87%. Số bệnh viện ngoài công lập chỉ là 43 chiếm 4,13%.

Bảng 2.2 - Tổng số các bệnh viện theo loại hình công lập và ngoài công lập

Loại hình BV	Tổng số cơ sở	Tổng số giường bệnh	Tỷ lệ % so với tổng số cơ sở	Tỷ lệ % so với tổng số giường bệnh
Công lập	1.000	133.345	95,87	97,62
Ngoài công lập	43	3.245	4,13	2,38
	1043	136.590	100	100

(Nguồn: Quyết định số 1047/QĐ-BYT về phê duyệt Quy hoạch phát triển mạng lưới bệnh viện Việt Nam đến năm 2010)

Để tiện theo dõi, số liệu trên có thể biểu diễn bằng Hình 2.2 dưới đây:



Hình 2.2 – Tỷ lệ các bệnh viện theo loại hình công lập và ngoài công lập

Như vậy số lượng các bệnh viện công lập ở Việt Nam đến nay vẫn chiếm tỷ trọng rất lớn (>95%) trong tổng số các bệnh viện hiện có. Hệ thống bệnh viện công lập có quá trình hình thành và phát triển gắn liền với quá trình phát triển của nền y tế nước nhà. Năm 1955, sau khi kết thúc cuộc kháng chiến

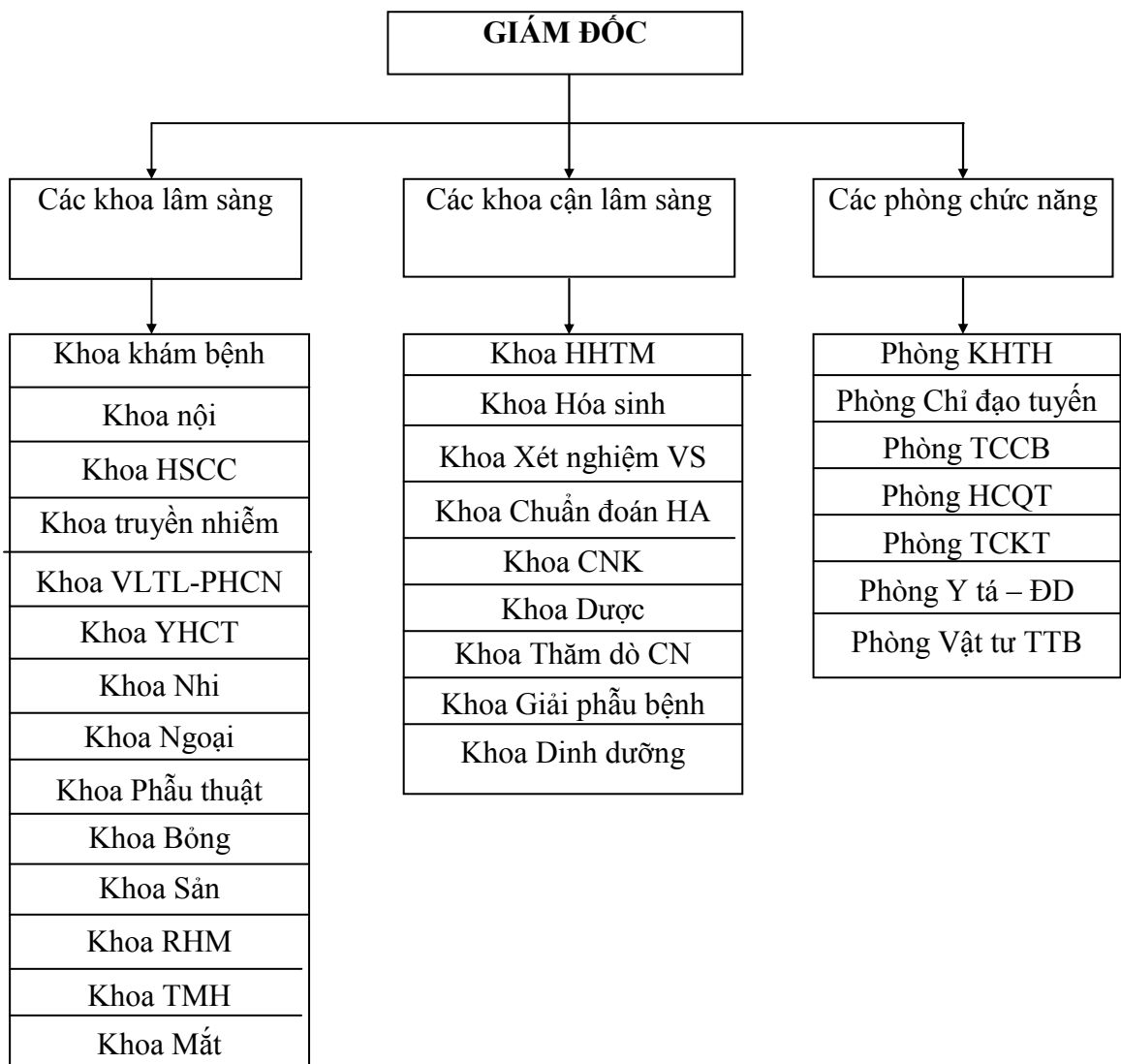
chống thực dân Pháp cả nước chỉ có 57 bệnh viện các loại. Trong giai đoạn 1955-1975, hệ thống bệnh viện công lập liên tục phát triển cả về số lượng và quy mô giường bệnh. Sau khi thống nhất đất nước, các bệnh viện tiếp tục được đầu tư phát triển cả về số lượng và chất lượng. Các bệnh viện công lập thường có số lượng giường bệnh lớn, tập trung đội ngũ y bác sĩ đông đảo và có trình độ cao, đáp ứng phần lớn nhu cầu khám chữa bệnh của nhân dân.

Đối với bệnh viện ngoài công lập, quá trình hình thành gắn liền với thời điểm ban hành Pháp lệnh Hành nghề y dược tư nhân năm 1993. Từ đó đến nay, số lượng cơ sở y tế tư nhân tăng lên nhanh chóng. Tuy nhiên trong số đó chủ yếu bao gồm phòng khám đa khoa, chuyên khoa tư nhân và một số ít bệnh viện tư. Bệnh viện tư ra đời đã đáp ứng được phần nào yêu cầu cấp bách về khám chữa bệnh của người dân đồng thời tạo môi trường cạnh tranh tích cực với bệnh viện công. Tuy nhiên với quy mô nhỏ bé và tập trung chủ yếu ở các thành phố lớn như Hà Nội, Thành phố Hồ Chí Minh, bệnh viện tư chưa phát triển tương xứng với nhu cầu và tiềm năng. Với chủ trương xã hội hóa ngành y tế, các bệnh viện tư nhân đã và đang góp phần đáp ứng yêu cầu cấp bách về khám chữa bệnh của nhân dân và giảm gánh nặng quá tải của bệnh viện công ở tuyến trên.

Với mục tiêu phát triển ngành y tế theo định hướng ***công bằng – hiệu quả*** thì vấn đề nâng cao năng lực hoạt động toàn diện của các bệnh viện cả công lập và ngoài công lập là hết sức cần thiết. Hệ thống bệnh viện của Việt Nam là các đơn vị sự nghiệp hoạt động trong lĩnh vực y tế do đó để nghiên cứu về tổ chức hạch toán kế toán trong các đơn vị này cần thiết phải hiểu rõ những đặc điểm cơ bản về bệnh viện trong hệ thống cơ sở y tế Việt Nam, đặc điểm tổ chức bộ máy quản lý cũng như cơ chế tài chính hiện hành có ảnh hưởng đến tổ chức công tác kế toán. Những nội dung này sẽ được tiếp tục nghiên cứu, trình bày ở các phần tiếp theo của luận án.

2.1.3. Đặc điểm tổ chức quản lý các bệnh viện của Việt Nam

Trên cơ sở nhiệm vụ, số dân trong khu vực phụ trách của bệnh viện, tình hình bệnh tật địa phương, khả năng điều trị của các cơ sở tuyến trước, các bệnh viện tổ chức biên chế cán bộ và xác định số giường bệnh. Với các nhiệm vụ chính là khám chữa bệnh, đào tạo cán bộ, nghiên cứu khoa học y học, chỉ đạo tuyến dưới về chuyên môn kỹ thuật, phòng bệnh và hợp tác quốc tế, các bệnh viện hiện nay thường được tổ chức quản lý theo mô hình trực tuyến như Hình 2.3 sau đây.



Hình 2.3 - Mô hình trực tuyến của các bệnh viện hiện nay

Trên cơ sở mô hình tổ chức quản lý chung, các bệnh viện đã xây dựng bố trí các khoa, phòng, bộ phận tương đối phù hợp (Phụ lục 03,04).

Đứng đầu bệnh viện là Ban Giám đốc. Ban Giám đốc gồm Giám đốc và các phó giám đốc. Giám đốc bệnh viện là người đứng đầu bệnh viện, chịu trách nhiệm trước cơ quan chủ quản về việc thực hiện các quy chế, quy định của Nhà nước và của ngành về công tác khám chữa bệnh, phòng bệnh, đào tạo, nghiên cứu khoa học, xây dựng cơ sở vật chất và đảm bảo quyền lợi cho người lao động... Giúp việc cho Giám đốc là các phó giám đốc. Mỗi phó giám đốc được phân công phụ trách từng mảng công việc như phó giám đốc phụ trách chuyên môn, phó giám đốc phụ trách tài chính, phó giám đốc phụ trách dược...

Tổ chức bộ máy các bệnh viện thường được phân chia thành 3 khối: khối hậu cần, khối lâm sàng và khối cận lâm sàng.

Khối hậu cần thường bao gồm các phòng chức năng như:

- Phòng Kế hoạch tổng hợp có nhiệm vụ lập kế hoạch, giúp Ban Giám đốc chỉ đạo thực hiện, theo dõi, sơ kết, tổng kết các chương trình, dự án hoạt động lớn của bệnh viện; xây dựng kế hoạch phát triển chuyên môn kỹ thuật trong toàn bệnh viện cũng như công tác điều trị, chăm sóc người bệnh...

- Phòng chỉ đạo tuyển có nhiệm vụ lập kế hoạch chỉ đạo tuyển trình Ban giám đốc phê duyệt; phối hợp với các chuyên khoa tổ chức bồi dưỡng, đào tạo cán bộ tuyển dưới; sơ kết, tổng kết định kỳ về công tác chỉ đạo tuyển.

- Phòng Tổ chức cán bộ có nhiệm vụ lập kế hoạch về tổ chức và sắp xếp nhân lực, đào tạo nhân lực; quản lý nhân lực, hồ sơ cán bộ; tuyển dụng, bổ nhiệm, thi đua khen thưởng, kỷ luật; xây dựng quy chế làm việc; bảo vệ chính trị nội bộ, quan hệ chặt chẽ với tổ chức Đảng và chính quyền địa phương...

- Phòng hành chính quản trị có nhiệm vụ quản lý công tác văn thư lưu trữ, con dấu của đơn vị; cung ứng vật tư thông thường; quản lý, duy tu, bảo dưỡng và sửa chữa nhỏ cơ sở hạ tầng; đảm bảo điện, nước, thông tin liên lạc trong toàn bệnh viện...

- Phòng tài chính kế toán có nhiệm vụ thu thập, phản ánh, xử lý và tổng hợp thông tin cũng như kiểm tra, kiểm soát các khoản thu chi tài chính của bệnh viện; tham mưu, đề xuất các giải pháp với Ban giám đốc các vấn đề liên quan đến quản lý kinh tế - tài chính trong bệnh viện; lập dự toán thu chi ngân sách hàng năm; lập báo cáo tài chính hàng quý, hàng năm nộp cơ quan quản lý cấp trên theo quy định hiện hành; xây dựng phương án tự chủ tài chính và quy chế chi tiêu nội bộ gắn với việc thực hiện nhiệm vụ chuyên môn nhằm phát huy hiệu quả của việc sử dụng các nguồn lực.

- Phòng y tá điều dưỡng có nhiệm vụ phối hợp với các phòng chức năng tổ chức thực hiện công tác chăm sóc người bệnh; tổ chức đào tạo, nâng cao tay nghề cho y tá, kỹ thuật viên, hộ lý phù hợp với các tiến bộ kỹ thuật.

- Phòng vật tư thiết bị y tế có nhiệm vụ cung ứng và quản lý toàn bộ trang thiết bị, dụng cụ, vật tư y tế... của bệnh viện; lập kế hoạch mua sắm, sửa chữa thiết bị, theo dõi các hợp đồng bảo trì, sửa chữa...

Như vậy hệ thống các phòng chức năng thuộc khối hậu cần có tác dụng tham mưu, trợ giúp Ban Giám đốc trong tổ chức điều hành các hoạt động chung đồng thời tham gia quản lý lĩnh vực được phân công.

Khối lâm sàng trong các bệnh viện đa khoa thường bao gồm các khoa như khoa gây mê hồi sức (Hồi sức cấp cứu), các khoa phẫu thuật, khoa thận – lọc máu, khoa nội soi, khoa điều trị tự nguyện...

Khối cận lâm sàng trong các bệnh viện thường bao gồm các khoa như khoa dược, khoa chẩn đoán hình ảnh, khoa huyết học, truyền máu, khoa hóa sinh, vi sinh, giải phẫu bệnh, khoa phục hồi chức năng, khoa chống nhiễm khuẩn...

Như vậy với tổ chức thành 3 khối chính như trên, tổ chức bộ máy của các bệnh viện Việt Nam là phù hợp với đặc điểm hoạt động của các cơ sở y tế. Giữa các khối có quan hệ mật thiết với nhau để cùng thực hiện chức năng, nhiệm vụ được giao. Trong đó đứng trên góc độ quản lý tài chính và tổ chức công tác kế toán có thể thấy, mỗi bộ phận, mỗi khối đều có phát sinh các khoản thu, chi đòi hỏi các đơn vị phải tổ chức quản lý và kiểm soát chặt chẽ để không ngừng mở rộng nguồn thu đi đôi với việc sử dụng có hiệu quả các nguồn thu đó.

2.1.4. Cơ chế quản lý tài chính các bệnh viện của Việt Nam

Cơ chế quản lý tài chính các bệnh viện của Việt Nam hiện nay được xây dựng trên cơ sở các quy định của Nhà nước đối với các đơn vị sự nghiệp nói chung và đơn vị sự nghiệp y tế nói riêng. Trên cơ sở các quy định của Nhà nước, tổ chức quản lý tài chính trong các bệnh viện chính là tổ chức quản lý các khoản thu, khoản chi theo hướng dẫn thống nhất từ khâu lập, chấp hành và quyết toán ngân sách. Thông qua việc tổ chức quản lý chặt chẽ sẽ giúp các đơn vị mở rộng, tăng cường các nguồn thu hợp pháp, sử dụng các khoản chi có hiệu quả, cân đối thu chi, thực hành tiết kiệm, chống lãng phí. Giám đốc bệnh viện là người chịu trách nhiệm trước pháp luật về các quyết định của mình trong việc thực hiện toàn bộ hoạt động tài chính kế toán của đơn vị và thực hiện quy chế công khai tài chính, quy chế dân chủ ở cơ sở theo quy định hiện hành.

Khảo sát cho thấy, trước năm 2002, các cơ sở y tế công lập nói chung và các bệnh viện công lập nói riêng thực hiện cơ chế quản lý tài chính đơn vị sự nghiệp có thu theo Thông tư số 01 TC/HCVX ngày 04/01/1994 của Bộ Tài chính quy định tạm thời chế độ quản lý tài chính đối với cơ quan hành chính, đơn vị sự nghiệp, các đoàn thể, hội quần chúng tổ chức hoạt động có thu. Theo quy định của Thông tư này, hàng năm, hàng quý, các đơn vị phải lập kế hoạch tài chính phản ánh toàn bộ các khoản thu, chi đồng thời có kế hoạch phân phối chênh lệch thu chi và trích các quỹ. Theo hướng dẫn của Thông tư này, phân chênh lệch thu lớn hơn chi được phân phối 35% để bổ sung kinh phí hoạt động của đơn vị bằng hình thức ghi thu, ghi chi qua NSNN theo từng cấp tương ứng và 65% để trích các quỹ khen thưởng, phúc lợi. Cùng với quy định chung đó, Chính phủ đã ban hành Nghị định 95/NĐ-CP ngày 27/8/1995 của Chính phủ về thu một phần viện phí. Đối với các khoản chi, các đơn vị phải chấp hành các tiêu chuẩn, định mức kinh tế - kỹ thuật và chế độ chi tài chính do Nhà nước ban hành. Như vậy trong giai đoạn này, Bộ Tài chính quản lý về tài chính lĩnh vực y tế đối với Bộ Y tế theo cơ chế dự toán năm dựa trên các nhiệm vụ chuyên môn chủ yếu trong năm và các định mức chi tiêu theo quy định của Nhà nước.

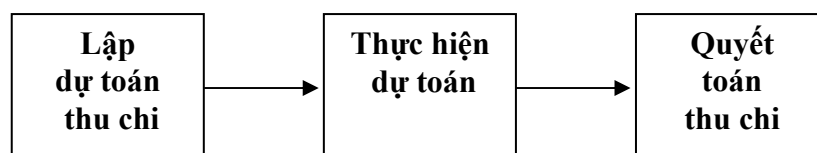
Từ năm 2002 với sự ra đời của Nghị định 10/2002/NĐ-CP ngày 16/1/2002 của Chính phủ về chế độ tài chính áp dụng cho đơn vị sự nghiệp có thu, các đơn vị sự nghiệp công lập nói chung và các cơ sở y tế công lập nói riêng đã tạo được sự chủ động về mặt tài chính cho các đơn vị trên cơ sở khuyến khích tăng thu, tiết kiệm chi, bảo đảm trang trải các khoản chi phí hoạt động nhằm thực hiện tốt các nhiệm vụ được giao. Tuy nhiên việc thực hiện Nghị định 10/2002/NĐ-CP trong ngành y tế còn chậm. Đối với các đơn vị trực thuộc Bộ Y tế, chỉ mới thử nghiệm áp dụng Nghị định này ở Bệnh viện Y học cổ truyền Trung ương. Ở thành phố lớn như Thủ đô Hà nội, Nghị định này chỉ áp dụng tại

Bệnh viện Tim Hà nội. Thông qua khảo sát trên cho thấy, tiến độ triển khai cơ chế tự chủ tài chính còn khá chậm ở cả cấp trung ương và địa phương.

Từ năm 2007, thực hiện tinh thần của 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, các cơ sở y tế trực thuộc trung ương và các bệnh viện đa khoa tuyến tỉnh sẽ triển khai áp dụng trên diện rộng cơ chế này. Các cơ sở y tế tuyến dưới và các cơ sở y tế trực thuộc các Bộ, ngành khác phần lớn vẫn áp dụng cơ chế tài chính theo dự toán năm. Như vậy trên thực tế tồn tại đồng thời hai cơ chế quản lý tài chính đối với các cơ sở y tế công lập.

Đối với hệ ngoài công lập, cơ sở y tế bao gồm các cơ sở bán công, dân lập và tư nhân. Tuy nhiên đến nay Bộ Tài chính mới ban hành hướng dẫn cơ chế quản lý tài chính đối với các cơ sở khám chữa bệnh bán công quy định trong Thông tư liên tịch số 31/2000/TTLT/BTC-BYT ngày 25/04/2000. Các cơ sở y tế dân lập và tư nhân hoạt động theo quy định của Luật Doanh nghiệp.

Qua khảo sát thực tế cho thấy quy trình quản lý tài chính trong các bệnh viện của Việt Nam gồm các bước như Hình 2.4 dưới đây:



Hình 2.4 – Quy trình quản lý tài chính trong các bệnh viện của Việt Nam

2.1.4.1. Lập dự toán thu chi

Hàng năm các cơ quan chủ quản của bệnh viện như Bộ Y tế (đối với các bệnh viện trực thuộc Bộ Y tế quản lý), Sở Y tế (đối với các bệnh viện trực thuộc Sở Y tế các Tỉnh, Thành phố quản lý), các Bộ, Ngành khác (đối với các bệnh viện thuộc các Bộ, Ngành khác quản lý) tổ chức hướng dẫn các bệnh

viện lập dự toán ngân sách cho năm tiếp theo trên cơ sở tuân thủ Luật NSNN và các quy định, chế độ tài chính hiện hành cũng như các biểu mẫu về lập dự toán thu chi. Thông thường dự toán thu chi hàng năm do Phòng Tài chính Kế toán lập trên cơ sở phương hướng, nhiệm vụ của đơn vị, chỉ tiêu kế hoạch có thể thực hiện được, khả năng tài chính cho phép, khả năng tổ chức quản lý của đơn vị và kinh nghiệm thực hiện các năm trước. Như vậy toàn bộ các bệnh viện công lập nói riêng cũng như các đơn vị sự nghiệp khác ở Việt Nam nói chung đều sử dụng phương pháp lập dự toán trên cơ sở quá khứ.

Đối với dự toán thu bao gồm số thu từ NSNN và các khoản có nguồn gốc từ ngân sách như thu phí, lệ phí, thu sự nghiệp, dịch vụ được để lại chi (theo quy định là 100% số thu). Dự toán thu chi chỉ xây dựng trên phần thu chi ngân sách, không tách biệt các khoản thu chi từ hoạt động liên doanh, liên kết trong bệnh viện (Phụ lục 05). Như vậy dự toán này chưa được xây dựng chi tiết theo các khoản thu từ các hoạt động khác nhau trong bệnh viện nên khó khăn cho việc xác định kết quả từng hoạt động riêng rẽ.

Đối với dự toán chi, được xây dựng chi tiết theo các nhiệm vụ bao gồm chi thường xuyên phục vụ nhiệm vụ được giao, chi phục vụ cho công tác thu phí, lệ phí và chi hoạt động dịch vụ. Trong mỗi hoạt động chi lại tiến hành chi tiết theo các mục như quy định của mục lục ngân sách như chi tiền lương (Mục 100), chi tiền công (Mục 101)...

Sau khi dự toán được lập xong, các bệnh viện trình dự toán về cơ quan chủ quản để tổng hợp dự toán. Trên cơ sở dự toán tổng thể được Quốc hội phê duyệt, các cơ quan chủ quản tiến hành phân bổ kinh phí cho các bệnh viện.

2.1.4.2. Thực hiện dự toán

Hàng năm các bệnh viện được giao dự toán thu chi NSNN chủ động quản lý, chỉ tiêu đúng chế độ, chính sách nhằm đạt hiệu quả cao trong thực

hiện nhiệm vụ được giao. Căn cứ để bệnh viện thực hiện dự toán là dự toán thu chi của bệnh viện đã được cấp có thẩm quyền phê duyệt, khả năng nguồn tài chính có thể đáp ứng nhu cầu hoạt động của bệnh viện và các chính sách, chế độ chi tiêu hiện hành của Nhà nước, quy chế chi tiêu nội bộ do bệnh viện tự xây dựng.

Kết quả khảo sát cho thấy các bệnh viện đã bám sát các chỉ tiêu trong dự toán thu chi để thực hiện các nhiệm vụ chuyên môn trong năm kế toán. Để kiểm soát chặt chẽ các khoản chi, toàn bộ các bệnh viện được khảo sát đều đã xây dựng quy chế chi tiêu nội bộ trên cơ sở quy định của pháp luật và phù hợp với hoạt động đặc thù của đơn vị. Mục đích chính của các quy chế chi tiêu nội bộ trong các bệnh viện được khảo sát là sử dụng hiệu quả nguồn lực tài chính để hoàn thành nhiệm vụ được giao, phát huy mọi khả năng của đơn vị để cung cấp dịch vụ với chất lượng cao cho xã hội và tăng nguồn thu nhằm từng bước giải quyết thu nhập cho người lao động. Quy chế chi tiêu nội bộ đã được thảo luận dân chủ, công khai, rộng rãi trong bệnh viện và hàng năm được điều chỉnh cho phù hợp với tình hình mới. Quy chế chi tiêu nội bộ của các bệnh viện được gửi cơ quan quản lý nhà nước cấp trên để báo cáo và gửi cơ quan tài chính đồng cấp và Kho bạc Nhà nước nơi đơn vị mở tài khoản giao dịch để làm căn cứ kiểm soát chi và giám sát thực hiện.

2.1.4.3. Quyết toán

Trên cơ sở các số liệu báo cáo quyết toán, các bệnh viện có thể đánh giá hiệu quả hoạt động, đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch đồng thời rút ra ưu, nhược điểm của từng bộ phận, làm cơ sở cho việc lập kế hoạch năm sau. Để có thể tiến hành quyết toán, các bệnh viện phải phản ánh đầy đủ, trung thực các khoản thu, chi phát sinh trên hệ thống sổ kế toán vào các báo cáo tài chính. Cuối quý, cuối năm, các bệnh viện tiến hành lập báo cáo quyết toán

tình hình thu chi theo mục lục NSNN gửi cơ quan chủ quản và KBNN để kiểm tra tính chính xác, đúng đắn của các báo cáo. Hàng năm, các cơ quan chủ quản cử cán bộ xuống các bệnh viện duyệt quyết toán năm nhằm tăng cường kiểm tra tính hợp pháp, hợp lệ của các nghiệp vụ kinh tế, đảm bảo việc hạch toán theo đúng chế độ kế toán và các quy định khác của Nhà nước.

Tuy nhiên việc thực hiện kế hoạch không phải bao giờ cũng đúng như dự kiến do vậy đòi hỏi phải có sự thanh tra, kiểm tra thường xuyên để phát hiện sai sót, uốn nắn và đưa công tác quản lý tài chính đi vào nề nếp. Bên cạnh việc thanh tra, kiểm tra, công tác đánh giá hiệu quả cũng rất quan trọng. Hiệu quả của bệnh viện thể hiện chủ yếu ở ba nội dung chính là chất lượng chuyên môn, hạch toán đúng chi phí bệnh viện và mức độ tiếp cận của nhân dân với các dịch vụ bệnh viện. Tuy nhiên do cách xác định các tiêu chí đánh giá hiện nay còn chưa thống nhất, nhu cầu khám chữa bệnh lớn, tình trạng quá tải tại các bệnh viện duy trì ở mức cao nên hầu hết các bệnh viện đều chưa quan tâm đến công tác đánh giá này.

Qua khảo sát thực tế cho thấy, các nguồn tài chính của bệnh viện Việt Nam hiện nay được huy động từ các nguồn như:

- *Nguồn Ngân sách Nhà nước cấp*: Trên cơ sở định mức chi tiêu của Nhà nước, chức năng, nhiệm vụ, biên chế của các cơ sở y tế và chỉ tiêu giường bệnh của các bệnh viện, Nhà nước xác định mức kinh phí cấp cho các đơn vị. Hầu hết các bệnh viện là đơn vị tự bảo đảm một phần kinh phí hoạt động thường xuyên nên hàng năm vẫn được nhận hỗ trợ từ Nhà nước. Kinh phí được cấp bao gồm cả kinh phí cho hoạt động thường xuyên và kinh phí không thường xuyên. Thuộc về kinh phí cho hoạt động thường xuyên bao gồm kinh phí thực hiện các nhiệm vụ chuyên môn chủ yếu trong năm. Cơ sở xác định mức kinh phí này là mức chi ngân sách tính theo đầu dân và định

mức tính cho một đầu giường bệnh/năm nhân với số giường bệnh kế hoạch của bệnh viện, khả năng thu viện phí và BHYT... Thuộc về kinh phí không thường xuyên thường bao gồm kinh phí thực hiện chương trình mục tiêu quốc gia, kinh phí nghiên cứu khoa học, kinh phí thực hiện tinh giản biên chế, vốn đầu tư xây dựng cơ sở vật chất, mua sắm trang thiết bị, sửa chữa lớn TSCĐ, kinh phí thực hiện các nhiệm vụ đột xuất khác được cấp có thẩm quyền giao. Theo định hướng đổi mới, tăng cường khả năng tự chủ của các bệnh viện để giảm dần gánh nặng của NSNN, số kinh phí được cấp sẽ ngày càng có xu hướng giảm. Mặc dù vậy đây vẫn là nguồn tài chính quan trọng trong các bệnh viện hiện nay.

- *Nguồn thu viện phí và BHYT:*

Hình thức thu phí dịch vụ bắt đầu được áp dụng ở các bệnh viện Việt Nam từ năm 1989. Đối mặt với tình trạng lạm phát cuối thập niên 80 và sự suy giảm của nguồn đầu tư từ NSNN nên các cơ sở y tế công lập không đáp ứng được các nhu cầu khám chữa bệnh của nhân dân. Để giải quyết bài toán này, Nhà nước đã ban hành một hệ thống các chính sách nhằm đa dạng hóa, xã hội hóa dịch vụ y tế. Chính sách thu một phần viện phí đã có tác dụng tích cực trong việc huy động thêm nguồn lực cho các cơ sở y tế thực hiện chức năng, nhiệm vụ chăm sóc sức khỏe nhân dân. Theo quy định của Bộ tài chính, nguồn thu viện phí và BHYT là một phần ngân sách sự nghiệp y tế của Nhà nước giao cho bệnh viện quản lý và sử dụng để đảm bảo chất lượng khám chữa bệnh cho nhân dân. Các bệnh viện được phép giữ lại 100% số thu viện phí theo chính sách, chế độ viện phí. Nguồn thu viện phí và BHYT không ngừng tăng trong những năm qua và trở thành nguồn thu kinh phí chủ yếu cho hoạt động thường xuyên của bệnh viện, chiếm khoảng 50-90% tổng kinh phí hoạt động của bệnh viện. Tuy nhiên cho đến nay ở Việt Nam, các bệnh viện

công lập chỉ được phép thu một phần viện phí – là một phần trong tổng chi phí cho việc khám chữa bệnh. Một phần viện phí chỉ tính tiền thuốc, dịch truyền, máu, hóa chất, xét nghiệm, phim X quang, vật tư tiêu hao thiết yếu và dịch vụ khám chữa bệnh. Số thu không bao gồm chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí hành chính, đào tạo, nghiên cứu khoa học, đầu tư xây dựng cơ sở vật chất và trang thiết bị lớn. Hiện nay giá viện phí do Chính quyền cấp tỉnh của từng địa phương xây dựng dựa trên một khung giá tối đa - tối thiểu được quy định tại Thông tư 03/TT-BYT của Bộ Y tế và tình hình kinh tế xã hội của địa phương. Đối với người bệnh nội trú, biểu giá thu một phần viện phí được tính theo ngày giường nội trú của từng chuyên khoa theo phân hạng bệnh viện và các khoản chi phí thực tế sử dụng trực tiếp cho người bệnh. Đối với người bệnh ngoại trú, biểu giá thu viện phí được tính theo lần khám bệnh và các dịch vụ kỹ thuật mà người bệnh trực tiếp sử dụng. Đối với khám chữa bệnh theo yêu cầu thì mức thu được tính trên cơ sở mức đầu tư của bệnh viện và cũng phải được cấp có thẩm quyền phê duyệt. Đối với người có thẻ BHYT thì cơ quan bảo hiểm thanh toán viện phí của bệnh nhân cho bệnh viện.

- Nguồn viện trợ và các nguồn thu khác:

Nguồn viện trợ và các nguồn thu khác cũng được Chính phủ Việt nam quy định là một phần NSNN giao cho bệnh viện quản lý và sử dụng. Nguồn viện trợ được hình thành thông qua quan hệ hợp tác quốc tế của bệnh viện với các tổ chức quốc tế. Trong những năm qua, các bệnh viện đã không ngừng mở rộng quan hệ hợp tác với các tổ chức quốc tế như Tổ chức Y tế thế giới (WHO), Ngân hàng thế giới (WB), Ngân hàng Phát triển Châu Á (ADB), Chương trình hợp tác Việt nam – Thụy Điển (SIDA)... để tiếp nhận các dự án viện trợ. Các khoản viện trợ có thể được nhận bằng tiền hoặc bằng hiện vật dưới dạng máy móc, đào tạo nghiên cứu sinh, sinh hoạt khoa học...

Cơ cấu nguồn thu ở một số bệnh viện tiến hành khảo sát qua một số năm thể hiện trong Bảng 2.3 dưới đây:

**Bảng 2.3 - Tổng hợp nguồn thu ở một số bệnh viện tiến hành khảo sát
giai đoạn 2005 – 2007
(đơn vị tính: triệu đồng)**

Nội dung	Kinh phí 2005		Kinh phí 2006		Kinh phí 2007	
	Tổng số	%	Tổng số	%	Tổng số	%
Bệnh viện Việt Đức	182.730	100	189.315	100	195.272	100
Nguồn thu từ NSNN	54.732	29,9	55.006	29,1	26.267	13,5
Thu viện phí+BHYT	126.015	69,0	132.316	69,9	167.000	85,6
Thu khác	1.983	1,1	1.993	1,0	2.005	0,9
Bệnh viện đa khoa tỉnh Yên Bái	16.369	100	22.679	100	36.306	100
Nguồn thu từ NSNN	8.681	53	10.136	45	16.502	45
Thu viện phí+BHYT	7.688	47	12.543	55	19.804	55
Thu khác	-	-	-	-	-	-
Bệnh viện đa khoa tỉnh Lâm Đồng	20.935	100	36.715	100	47.176	100
Nguồn thu từ NSNN	8.467	40	12.932	35	12.800	27
Thu viện phí+BHYT	12.253	59	23.436	64	34.341	72,8
Thu khác	215	1	347	1	35	0,2
Bệnh viện khu vực chè Trần Phú	2.038	100	1.912	100	4.012	100
Nguồn thu từ NSNN	1.642	81	1.483	76	3.109	77
Thu viện phí+BHYT	396	19	429	24	903	23
Thu khác	-	0	-	-	-	-

(Nguồn: Báo cáo tài chính các bệnh viện giai đoạn 2005 – 2007)

Khảo sát số liệu trên cho thấy, tại các bệnh viện trung ương và bệnh viện tuyến tỉnh, số kinh phí từ NSNN cấp cho bệnh viện có chiều hướng tăng qua các năm. Tuy nhiên trong thực tế phần lớn mức tăng trên là do thực hiện chính sách tiền lương của Nhà nước. Riêng năm 2007, bước đầu triển khai cơ chế quản lý tài chính mới, nguồn thu từ NSNN ở một số bệnh viện đã giảm đáng kể như Bệnh viện Việt Đức giảm 52,2% so với năm 2006. Đối với số liệu về nguồn thu viện phí và BHYT qua các năm ở tất cả các bệnh viện cho thấy đây là nguồn tài chính có xu hướng tăng rõ rệt. Đặc biệt giai đoạn 2006 -

2007, do mới thực hiện cơ chế quản lý tài chính theo Nghị định 43/NĐ-CP, nguồn thu viện phí và BHYT của các bệnh viện đã tăng đáng kể như mức tăng nguồn thu này Bệnh viện Việt Đức là 26,2%. Đối với nguồn viện trợ số liệu trên cho thấy, nguồn thu từ viện trợ thường không đều giữa các bệnh viện và không đều giữa các năm. Nguồn thu này thường tập trung ở các bệnh viện lớn nhưng cũng không có tính liên tục, không chủ động. Mặt khác, các bệnh viện thường phải chi tiêu nguồn viện trợ theo định hướng của nhà tài trợ. Ngoài thu từ viện trợ, các bệnh viện còn có nguồn thu từ các hoạt động dịch vụ, cung ứng lao vụ do đơn vị tổ chức thực hiện như trông giữ xe, nhà thuốc, dịch vụ giặt là, ăn uống, vệ sinh, phương tiện đưa đón bệnh nhân. Mức thu do Ban Giám đốc bệnh viện quyết định theo nguyên tắc đảm bảo bù đắp chi phí và có tích lũy.

Bên cạnh các nguồn thu mang tính truyền thống, để tăng cường nguồn thu cho các bệnh viện, Nghị định 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 còn cho phép các đơn vị sự nghiệp nói chung và các bệnh viện nói riêng vay vốn của các tổ chức tín dụng, huy động vốn từ cán bộ, viên chức trong đơn vị, liên doanh, liên kết với các tổ chức, cá nhân trong và ngoài nước... Thực hiện tinh thần của Nghị định 43/2006/NĐ-CP, Bộ Y tế đã ban hành Thông tư số 15/TT-BYT ngày 12/12/2007 hướng dẫn các cơ sở y tế công lập được phép huy động vốn hợp pháp từ các tổ chức, cá nhân trong và ngoài nước để đầu tư cơ sở vật chất, mua sắm trang thiết bị phục vụ cho hoạt động chuyên môn, sản xuất và cung ứng dịch vụ của đơn vị. Đến nay bước đầu thực hiện chủ trương này, một số bệnh viện đã xây dựng đề án và tiến hành huy động vốn của cán bộ nhân viên bệnh viện để đầu tư thiết bị, máy móc hoạt động trong bệnh viện như Bệnh viện Việt Đức Hà Nội, Bệnh viện Việt Nam Thụy Điển Uông Bí,

Bệnh viện Bru điện, Bệnh viện đa khoa tỉnh Yên Bái, Bệnh viện đa khoa tỉnh Lâm Đồng... Hình thức huy động vốn được tiến hành theo chủ trương xã hội hóa đã góp phần trang bị kịp thời những máy móc, thiết bị có công nghệ thích hợp cho hoạt động chẩn đoán, điều trị; tăng cường trách nhiệm cho người sử dụng; làm cho cán bộ nhân viên gắn bó với bệnh viện và có thêm kinh phí cho các tổ chức đoàn thể hoạt động.

Thông qua việc xem xét số liệu về cơ cấu các nguồn thu của bệnh viện điển hình là bệnh viện Việt Đức cho thấy đã có sự thay đổi đáng kể tỷ trọng các nguồn thu qua các năm. Nguồn kinh phí do NSNN cấp có xu hướng giảm dần qua các năm trong khi đó nguồn thu từ viện phí và BHYT đã nhanh chóng chiếm tỷ trọng lớn. Các nguồn thu khác thường thiếu ổn định và chỉ chiếm tỷ trọng nhỏ trong tổng các nguồn thu. Điều này là hợp lý và thể hiện được tác dụng của cơ chế tự chủ tài chính đối với các đơn vị sự nghiệp. Vấn đề này cũng có ảnh hưởng đáng kể đến tổ chức hạch toán kế toán trong các đơn vị sự nghiệp. Những ảnh hưởng cụ thể có thể thấy rõ là:

Thứ nhất, Đối với các nguồn thu từ NSNN mặc dù có xu hướng giảm nhưng vẫn là nguồn thu quan trọng của nhiều bệnh viện. Các khoản thu này được Nhà nước phân bổ và phải tuân thủ chặt chẽ chế độ chi tiêu của Nhà nước do đó cần bố trí tổ chức hạch toán kế toán đảm bảo tính tuân thủ các quy định chế độ tài chính, kế toán hiện hành để sử dụng có hiệu quả nguồn kinh phí do NSNN cấp.

Thứ hai, Đối với khoản thu từ nguồn viện phí và BHYT. Mặc dù đây là khoản thu Nhà nước khống chế mức thu theo khung giá nhưng có xu hướng ngày càng tăng. Do đó nhu cầu đặt ra là phải tổ chức hợp lý phương pháp kế toán các khoản thu để đảm bảo thu đúng, thu đủ, nâng cao quyền tự chủ của đơn vị trong quá trình huy động và sử dụng nguồn kinh phí này.

Thứ ba, Đối với các khoản thu khác. Viện trợ là nguồn thu không đồng đều và không chủ động của các bệnh viện giữa các năm lại phụ thuộc nhiều vào mục tiêu của nhà tài trợ nên tổ chức kế toán các khoản thu từ viện trợ cần lưu ý đến tình hình tiếp nhận và sử dụng các nguồn thu này sao cho đúng mục đích để khai thác các quan hệ hợp tác với các tổ chức quốc tế. Trong các nguồn thu khác bao gồm cả số thu từ các hoạt động SXKD, từ hoạt động liên doanh, liên kết của đơn vị. Đây là những khoản thu tiềm năng đặc biệt trong điều kiện các bệnh viện được giao quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm trong tổ chức hoạt động. Đối với các khoản thu này, đơn vị cần xây dựng phương án, kế hoạch cụ thể để đảm bảo hiệu quả của hoạt động khi triển khai thực hiện.

Trên cơ sở số thu từ các nguồn, các bệnh viện tiến hành tập hợp các khoản chi theo từng nhóm chi gồm: chi cho con người, chi chuyên môn nghiệp vụ, chi mua sắm, sửa chữa lớn TSCĐ và chi quản lý hành chính, chi khác. Cụ thể, nội dung của các nhóm chi này như sau:

- Nhóm 1: Chi cho con người

Bao gồm các khoản chi về lương, phụ cấp lương, các khoản phải nộp theo lương. Đây là khoản bù đắp hao phí sức lao động, đảm bảo duy trì quá trình tái sản xuất sức lao động cho bác sĩ, y tá, cán bộ công nhân viên của bệnh viện. Trong những năm qua, nhóm chi này vẫn duy trì ở mức cao, khoảng $\frac{1}{4}$ tổng số chi là do trong những năm qua có sự điều chỉnh chính sách tiền lương của Nhà nước. Cùng với nguồn NSNN cấp, các bệnh viện phải tự cân đối số chi trả lương từ các nguồn khác như thu viện phí để lại tại đơn vị để thực hiện chế độ lương mới cho cán bộ công nhân viên. Do đó yêu cầu đặt ra đối với các bệnh viện là cần có kế hoạch sắp xếp lao động theo hướng tinh giảm biên chế.

- Nhóm 2: Chi chuyên môn nghiệp vụ

Bao gồm chi mua vật tư, hàng hóa phục vụ công tác khám chữa bệnh và điều trị. Nhóm chi này phụ thuộc vào cơ sở vật chất và quy mô hoạt động của bệnh viện. Có thể nói đây là nhóm chi quan trọng nhất, thiết yếu nhất, có liên hệ chặt chẽ với chất lượng chăm sóc bệnh nhân và mục tiêu phát triển của bệnh viện. Đây cũng là nhóm chi ít bị khống chế bởi những quy định khắt khe nhưng đòi hỏi các nhà quản lý phải xây dựng hệ thống tiêu chuẩn định mức xác thực, hướng dẫn sử dụng đúng mức và thích hợp để vẫn giữ được chất lượng và tiết kiệm được kinh phí.

- Nhóm 3: Chi mua sắm, sửa chữa TSCĐ

Bao gồm các khoản chi để mua sắm, duy trì và phát triển cơ sở vật chất, trang thiết bị, tiện nghi làm việc... Hàng năm do nhu cầu hoạt động và sự hao mòn khách quan của TSCĐ nên thường phát sinh nhu cầu mua sắm, trang bị thêm hoặc phục hồi giá trị sử dụng cho những TSCĐ đã xuống cấp. Nhìn chung đây là nhu cầu tất yếu đặc biệt trong tình trạng quá tải bệnh nhân như hiện nay. Có thể nói đây là nhóm chi mà các bệnh viện đều quan tâm vì nhóm này có thể làm thay đổi bộ mặt của bệnh viện. Đây cũng là nhóm chi được quy định rất chặt chẽ nên đòi hỏi phát huy năng lực quản lý để chi tiêu có hiệu quả nguồn kinh phí bỏ ra.

- Nhóm 4: Chi quản lý hành chính và chi thường xuyên khác

Bao gồm các khoản chi như tiền điện, tiền nước, văn phòng phẩm, thông tin liên lạc, hội nghị, khánh tiết, xăng xe... Ngoài ra thuộc về nhóm chi này cũng bao gồm chi công tác chỉ đạo tuyến và tăng cường cán bộ y tế về cơ sở, chi nghiên cứu khoa học, đào tạo tập huấn cho cán bộ công nhân viên. Nhóm chi này mang tính gián tiếp nhằm duy trì sự hoạt động của bộ máy quản lý bệnh viện.

Trên cơ sở nội dung các khoản thu, chi trong các bệnh viện, vấn đề đặt ra là làm sao để quản lý hiệu quả công tác này. Một trong những công cụ không thể thiếu phục vụ quản lý tài chính các bệnh viện là tổ chức hạch toán kế toán hiệu quả. Do đó nội dung tiếp theo của luận án sẽ đi sâu tìm hiểu thực trạng tổ chức hạch toán kế toán trong các bệnh viện Việt nam hiện nay.

2.2. THỰC TRẠNG TỔ CHỨC HẠCH TOÁN KẾ TOÁN TRONG CÁC BỆNH VIỆN VIỆT NAM HIỆN NAY

Cơ sở để các bệnh viện tổ chức hạch toán kế toán là các quy định của Nhà nước về chế độ kế toán áp dụng đối với các đơn vị sự nghiệp gồm có:

- Luật Ngân sách Nhà nước số 01/2002/QH11 ngày 16/12/2002 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Ngân sách Nhà nước đã được Quốc hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam khóa IX, kỳ họp thứ 9 thông qua ngày 20/03/1996;
- Luật kế toán số 03/2003/QH11 ngày 17/06/2003 và Nghị định số 128/2004/NĐ-CP ngày 31/05/2004 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Kế toán áp dụng trong lĩnh vực kế toán nhà nước;
- Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC ngày 30/03/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính quy định về chế độ kế toán đơn vị HCSN;
- Các thông tư hướng dẫn chi tiết việc thực hiện các Luật trên và các thông tư sửa đổi, bổ sung...

Qua thực tế khảo sát công tác kế toán ở một số bệnh viện bao gồm:

Bệnh viện trung ương, thuộc Bộ Y tế quản lý như Bệnh viện Việt Đức, Bệnh viện Bạch Mai, Bệnh viện Tai mũi họng Trung ương, Bệnh viện Y học

cổ truyền TW, Bệnh viện Chợ Rẫy, Bệnh viện Việt Nam Thụy Điển Uông Bí... Luận án sẽ lấy ví dụ điển hình tại Bệnh viện Việt Đức.

Bệnh viện tỉnh, thành phố như Bệnh viện Tim Hà Nội, Bệnh viện đa khoa các tỉnh Hưng Yên, Yên Bái, Lâm Đồng, Gia Lai, Bình Phước, An Giang, Đồng Tháp,... Luận án sẽ lấy ví dụ điển hình tại Bệnh viện đa khoa tỉnh Yên Bái và Bệnh viện đa khoa tỉnh Lâm Đồng.

Bệnh viện ngành như Bệnh viện Bưu điện trực thuộc Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam, Bệnh viện khu vực Chè Trần Phú trực thuộc Bộ Nông nghiệp và phát triển nông thôn... Luận án sẽ lấy ví dụ điển hình ở Bệnh viện khu vực chè Trần Phú

Chúng tôi nhận thấy, các bệnh viện là đơn vị dự toán cấp III. Phần lớn các bệnh viện là các đơn vị sự nghiệp tự đảm bảo một phần chi phí hoạt động. Chỉ có một số ít các bệnh viện áp dụng mô hình bệnh viện tự chủ, tự quản, tự bảo đảm toàn bộ chi phí hoạt động như Bệnh viện Y học cổ truyền TW, Bệnh viện Tim Hà Nội. Các nội dung trình bày dưới đây được nêu trên cơ sở tổng hợp các tài liệu khảo sát thực tế.

2.2.1. Thực trạng tổ chức bộ máy kế toán

Tổ chức bộ máy kế toán là vấn đề hết sức quan trọng, quyết định sự thành công của tổ chức hạch toán kế toán trong các đơn vị. Ở các bệnh viện đã khảo sát, chúng tôi thấy chức năng, nhiệm vụ cụ thể của bộ máy kế toán thường bao gồm:

- Lập dự toán thu chi ngân sách hàng năm. Xây dựng phương án tự chủ tài chính và quy chế chi tiêu nội bộ gắn với việc thực hiện nhiệm vụ chuyên môn nhằm phát huy hiệu quả của việc sử dụng các nguồn lực của

bệnh viện. Phối kết hợp, hướng dẫn các khoa, phòng, bộ phận thực hiện đúng luật Ngân sách và các chế độ chính sách liên quan khác.

- Tổ chức thực hiện các chính sách của Nhà nước về khám chữa bệnh như chính sách BHYT, chính sách khám chữa bệnh cho trẻ dưới sáu tuổi, chính sách đối với bệnh nhân vùng sâu vùng xa, và bệnh nhân nghèo ...

- Quản lý, kiểm tra, giám sát các khoản thu, chi tài chính của bệnh viện. Tổng hợp đánh giá tình hình thực hiện các chỉ tiêu kinh tế tài chính, gắn với các hoạt động chuyên môn của bệnh viện. Tham mưu, đề xuất các giải pháp với Ban giám đốc các vấn đề liên quan đến quản lý kinh tế - tài chính trong bệnh viện.

- Tổ chức thu viện phí theo quy định hiện hành, quản lý sử dụng nguồn thu viện phí tiết kiệm có hiệu quả.

- Kiểm tra việc quản lý sử dụng thuốc, hoá chất xét nghiệm, vật tư tiêu hao y tế và các loại vật tư khác, quản lý việc sử dụng tài sản và nguồn hình thành tài sản.

- Tổ chức kiểm kê định kỳ, theo quy định và kiểm kê đột xuất phục vụ công tác quản lý. Định kỳ tiến hành lập báo cáo tài chính hàng quý, hàng năm nộp cơ quan quản lý cấp trên theo quy định hiện hành.

Để thực hiện các chức năng, nhiệm vụ như trên, các bệnh viện đã tổ chức một bộ máy kế toán với sự tập hợp đồng bộ các cán bộ nhân viên kế toán để đảm bảo thực hiện khối lượng công tác kế toán phần hành đầy đủ các chức năng thông tin và kiểm tra hoạt động của đơn vị cơ sở.

Kết quả khảo sát cho thấy, bộ máy kế toán của các bệnh viện của Việt nam hiện nay thường được tổ chức theo mô hình kế toán tập trung do quy mô, khối lượng công tác kế toán nhìn chung không nhiều, không phức tạp, không

theo mùa vụ mà phân bổ đều trong năm. Hơn nữa trong điều kiện CNTT phát triển như hiện nay thì việc liên lạc giữa các bộ phận rất nhanh chóng thông qua các phương tiện thông tin như điện thoại, internet... Với mô hình này, mỗi đơn vị chỉ tổ chức một Phòng Tài chính Kế toán chịu trách nhiệm tổ chức thực hiện toàn bộ công tác kế toán tài chính và thống kê của đơn vị. Hình thức kế toán này giúp cho bộ máy kế toán có sự lãnh đạo tập trung, thống nhất đồng thời việc phân công, phân nhiệm các nhân viên kế toán được chuyên sâu, phối hợp với nhau nhịp nhàng.

Do đặc điểm nhiệm vụ và quy mô của mỗi bệnh viện khác nhau nên số lượng nhân viên kế toán ở mỗi bệnh viện cũng khác nhau. Thông thường bộ máy kế toán tại các bệnh viện giao động từ 3 đến 32 nhân viên. Nhân viên kế toán trong các bệnh viện có trình độ khác nhau từ trung cấp, cao đẳng, đại học, sau đại học. Kết quả khảo sát ở một số bệnh viện trong năm 2008 thể hiện trong Bảng 2.4 sau đây:

Bảng 2.4 – Số lượng nhân viên kế toán theo trình độ ở một số bệnh viện khảo sát năm 2008

Bệnh viện	Tổng số nhân viên kế toán	Phân chia theo trình độ			
		Trung cấp	Cao đẳng	Đại học	Sau ĐH
BV. Việt Đức	32	14	3	15	-
BV. Tỉnh Yên Bái	14	8	2	4	-
BV. Tỉnh Lâm Đồng	20	6	5	9	-
BV Chè Tròn Phú	3	1	-	2	-

Căn cứ vào khối lượng công việc kế toán và trình độ của lao động kế toán, kế toán trưởng phân công cho mỗi nhân viên kế toán đảm nhiệm các

phân hành kế toán cụ thể. Mỗi nhân viên có thể đảm nhiệm một hoặc một số phân hành kế toán. Thông thường qua khảo sát tại các bệnh viện cho thấy những nhân viên có trình độ trung cấp, cao đẳng thường được bố trí ở các vị trí như thu viện phí ngoại trú, thu viện phí tạm thu của bệnh nhân nội trú, thủ quỹ... Nhân viên có trình độ đại học trở lên được bố trí phụ trách kế toán ngân hàng, BHYT, kế toán vật tư, tài sản, kế toán kho dược hoặc kế toán tổng hợp.

Nhân viên kế toán bằng chuyên môn nghiệp vụ của mình sử dụng các phương tiện ghi chép, tính toán để thu thập và xử lý thông tin phục vụ kịp thời cho quản lý tài chính của đơn vị. Bộ máy kế toán của các bệnh viện được khảo sát thường bao gồm (như Phụ lục 06,07,08):

- Kế toán trưởng (Trưởng phòng Tài chính Kế toán) là người lãnh đạo toàn bộ công tác kế toán tài chính của đơn vị, có trách nhiệm tổ chức bộ máy kế toán, tổ chức luân chuyển chứng từ, lập kế hoạch thu chi tài chính. Hàng năm kế toán trưởng có nhiệm vụ chỉ đạo công tác lập dự toán, quyết toán kinh phí đã chi tiêu, cung cấp thông tin kế toán và phân tích tình hình tài chính phục vụ cho lãnh đạo bệnh viện.

- Kế toán tổng hợp chỉ đạo trực tiếp công tác hạch toán, đối chiếu số liệu giữa các loại sổ, lập báo cáo hàng quý, năm phục vụ quyết toán và quản lý của đơn vị.

- Kế toán thanh toán: tập hợp chứng từ, phân loại, ghi sổ chi tiết, sổ tổng hợp các khoản thanh toán như thanh toán tạm ứng, thanh toán với cán bộ, nhân viên, thanh toán với các cơ quan Nhà nước như thuế, BHXH...

- Kế toán thu viện phí nội trú: theo dõi tất cả các khoản thu của bệnh nhân nằm điều trị tại bệnh viện.

- Kế toán thu viện phí ngoại trú: theo dõi tất cả các khoản thu từ bệnh nhân ngoại trú như thu tiền khám bệnh, tiền làm các xét nghiệm, chụp X quang...
- Kế toán BHYT: theo dõi các khoản thanh toán với bệnh nhân có thẻ BHYT.
- Kế toán kho dược: theo dõi các loại thuốc, hóa chất, dịch truyền, vật tư tiêu hao... nhập, xuất, tồn tại đơn vị. Định kỳ tiến hành kiểm kê các loại vật tư này theo quy định.
- Kế toán tài sản: theo dõi việc mua sắm và xuất dùng TSCĐ, công cụ dụng cụ tại các bộ phận trong bệnh viện.
- Thủ quỹ: căn cứ vào chứng từ thu chi hợp lệ tiến hành thu tiền vào quỹ và chi tiền từ quỹ. Thủ quỹ có trách nhiệm bảo quản tiền mặt tại quỹ, cập nhật số liệu, cuối ngày kiểm kê quỹ và định kỳ lập báo cáo quỹ.

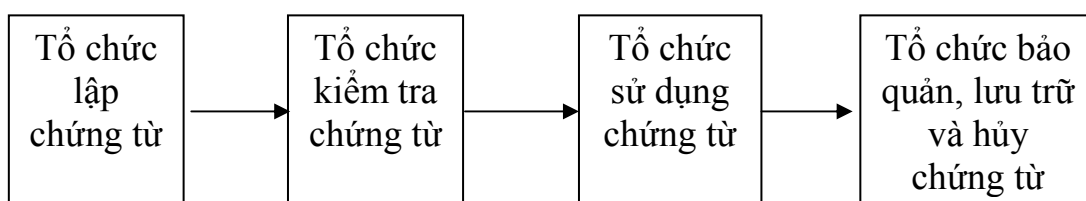
Với cách bố trí, phân công công việc như trên có thể thấy, các khoản thu phát sinh ở bộ phận thu phí và đều tập trung về phòng Tài chính Kế toán. Trong khi đó, các khoản chi phát sinh ở nhiều bộ phận chuyên môn sử dụng kinh phí do đó khâu lập chứng từ kế toán ban đầu ở các bộ phận này sẽ có ảnh hưởng lớn đến chính chính xác và kịp thời của thông tin kế toán. Phần tiếp theo của Luận án sẽ cũng đi sâu nghiên cứu thực trạng tổ chức công tác kế toán trên các khâu công việc cụ thể từ chứng từ, tài khoản, sổ sách đến báo cáo và kiểm tra kế toán.

2.2.2. Thực trạng tổ chức công tác kế toán

2.2.2.1. Tổ chức hệ thống chứng từ kế toán

Để thu thập thông tin đầy đủ, kịp thời về tình hình tài chính của bệnh viện, phục vụ cho việc kiểm tra, kiểm soát tình hình chấp hành các định mức chi tiêu và nắm được các nguồn thu làm căn cứ để ghi sổ kế toán các bệnh viện đã xây dựng hệ thống chứng từ kế toán khoa học.

Kết quả khảo sát cho thấy, các bệnh viện đã căn cứ vào chế độ kế toán HCSN hiện hành xây dựng một hệ thống các chứng từ kế toán phù hợp với đặc điểm, quy mô hoạt động và bộ máy kế toán của đơn vị. Về cơ bản, các bệnh viện đều sử dụng các chứng từ quy định tại Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC. Dù quá trình lập và xử lý chứng từ mang đặc điểm nội bộ nhưng tại các đơn vị được khảo sát đều tuân thủ quy trình luân chuyển chứng từ qua 4 bước như Hình 2.5 dưới đây.



Hình 2.5 - Quy trình luân chuyển chứng từ ở các bệnh viện

Bước 1: Tổ chức lập chứng từ

Kết quả khảo sát cho thấy hầu hết các bệnh viện đã chấp hành tốt công tác tổ chức chứng từ kế toán bằng việc xây dựng hệ thống biểu mẫu chứng từ tương đối đầy đủ. Các chứng từ sử dụng hầu hết đều theo mẫu quy định bao gồm cả hai loại là chứng từ bắt buộc và chứng từ hướng dẫn. Tuy nhiên trong quá trình hoạt động, các bệnh viện đã cải tiến, bổ sung một số chỉ tiêu hoặc tự xây dựng thêm một số chứng từ để quản lý tốt nghiệp vụ phát sinh. Ví dụ bệnh viện Việt Đức (Phụ lục 09) sử dụng thêm chứng từ Bảng kê nộp tiền viện phí nội trú, Bảng kê nộp tiền viện phí ngoại trú, Bảng kê thanh toán người cho máu (hiên máu nhân đạo và mua máu), Bảng thanh toán phụ cấp độc hại, quá tải... Bệnh viện Phụ sản Trung ương sử dụng thêm mẫu chứng từ “Bảng thanh toán thu nhập tăng thêm” để xác định tổng thu nhập của cán bộ công nhân viên. Bệnh viện Bạch Mai sửa đổi một số nội dung của chứng từ “Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ để phản ánh việc trích khấu hao TSCĐ các tài sản dùng cho hoạt động dịch vụ của bệnh viện. Có thể nói việc

tổ chức các chứng từ này góp phần ghi nhận kịp thời các nghiệp vụ kinh tế phát sinh nhưng mẫu biểu sử dụng thiếu nhất quán mặc dù tính chất nghiệp vụ là tương tự nhau giữa các bệnh viện.

Căn cứ vào các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, nhân viên các phần hành xem xét sử dụng các loại chứng từ phù hợp với nghiệp vụ. Đối với mỗi loại chứng từ đều ghi các nội dung như ngày tháng lập chứng từ, nội dung kinh tế, giá trị thanh toán và chữ ký của những người có liên quan.

Việc phản ánh các yếu tố cơ bản của chứng từ đã được bộ phận kế toán của các bệnh viện quan tâm. Tuy nhiên kết quả khảo sát cho thấy vẫn còn một số yếu tố chưa được thực hiện tốt như nội dung nghiệp vụ kinh tế trên phiếu thu, phiếu chi chưa bao quát được nội dung của các chứng từ gốc kèm theo, yếu tố ngày, tháng, số hiệu của một số chứng từ gốc chưa đầy đủ như ở Bệnh viện đa khoa tỉnh Lâm Đồng...

Khảo sát thực tế cũng cho thấy khác với trước đây việc lập chứng từ hoàn toàn sử dụng hình thức thủ công thì nay phần lớn các bệnh viện đã thiết kế các mẫu chứng từ có sẵn trên máy vi tính. Nhân viên kế toán chỉ cần bổ sung vào chứng từ các thông tin cần thiết về nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Riêng một số chứng từ liên quan đến kinh phí NSNN thì đơn vị phải sử dụng chứng từ viết tay theo mẫu của Kho bạc như Giấy rút dự toán ngân sách kiêm lĩnh tiền mặt, Giấy rút dự toán kiêm chuyển khoản, ủy nhiệm chi, các bảng đối chiếu hàng tháng, hàng quý...

Bước 2: Tổ chức kiểm tra chứng từ

Kết quả khảo sát cho thấy phần lớn các bệnh viện như Bệnh viện khu vực chè Trần Phú, Bệnh viện đa khoa tỉnh Yên Bái, Bệnh viện Bru điện, Bệnh viện K, Bệnh viện Việt nam – Thụy điển... đã tổ chức kiểm tra chứng từ trước khi sử dụng. Chứng từ được kiểm tra các vấn đề như tính hợp pháp của

nội dung kinh tế các nghiệp vụ; tính rõ ràng, trung thực, đầy đủ của các chỉ tiêu; tính chính xác của các số liệu trên chứng từ và kiểm tra các định khoản kế toán trên chứng từ. Việc kiểm tra chứng từ được thực hiện bởi kế toán phụ trách phân hành như tại Bệnh viện đa khoa tỉnh Yên Bái hoặc đồng thời được kế toán trưởng và kế toán viên phụ trách phân hành kiểm tra tại các bệnh viện như Bệnh viện Chợ Rẫy, Bệnh viện đa khoa tỉnh Đồng Tháp, Bệnh viện đa khoa tỉnh An Giang, Bệnh viện Bưu điện... Thông qua việc kiểm tra, các thông tin ghi trên chứng từ kế toán được xác nhận là chính xác, đúng đắn, đảm bảo chất lượng trước khi ghi sổ kế toán và có thể phát hiện những sai sót hoặc dấu hiệu lợi dụng chứng từ kế toán.

Để xác nhận trách nhiệm của người tham gia nghiệp vụ kinh tế, yếu tố chữ ký trên các chứng từ là hết sức quan trọng. Chính vì vậy ở nhiều bệnh viện được khảo sát như Bệnh viện K, Bệnh viện Chợ Rẫy, Bệnh viện đa khoa tỉnh Hưng Yên, Bệnh viện đa khoa tỉnh Đồng Tháp, Bệnh viện Bưu điện... đã mở sổ đăng ký mẫu chữ ký của những người có trách nhiệm như thủ trưởng, kế toán trưởng, các nhân viên kế toán, thủ quỹ, thủ kho... Tuy nhiên ở một số bệnh viện như Bệnh viện khu vực chè Trần Phú, Bệnh viện Việt nam – Thụy điển, Bệnh viện đa khoa tỉnh An Giang... công tác này chưa được quan tâm xây dựng.

Bước 3: Tổ chức sử dụng chứng từ cho việc ghi sổ kế toán

Sau khi đã được kiểm tra, chứng từ kế toán sắp xếp, phân loại theo các tiêu thức khác nhau. Các tiêu thức thường được sử dụng là theo nội dung kinh tế của nghiệp vụ như ở Bệnh viện Việt Nam – Thụy Điển, Bệnh viện Chợ Rẫy, Bệnh viện đa khoa tỉnh Hưng Yên; theo đối tượng được chi phí như ở Bệnh viện đa khoa tỉnh Yên Bái, Bệnh viện khu vực chè Trần Phú... hoặc được phân loại trên cơ sở kết hợp cả hai tiêu thức trên như ở Bệnh viện K,

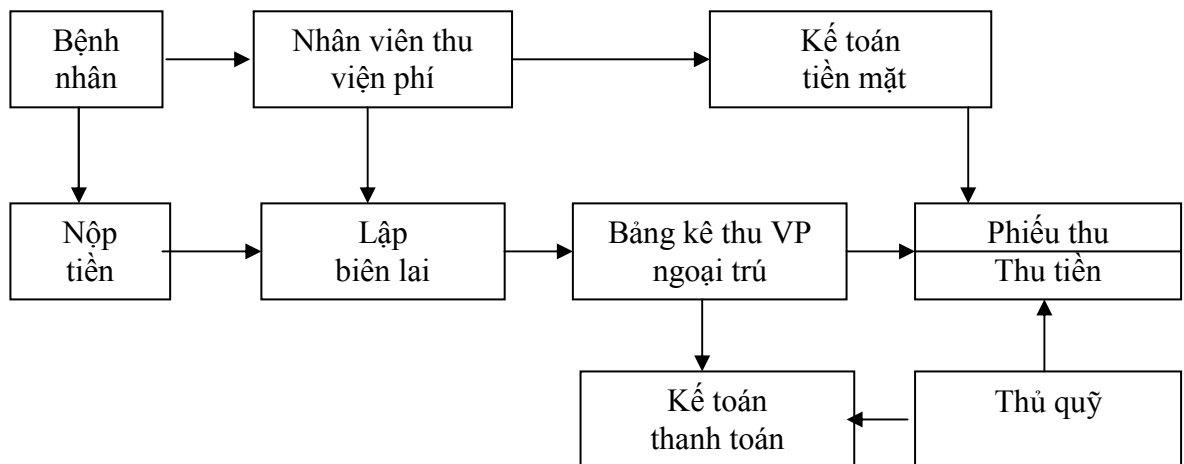
Bệnh viện Bưu điện... Trên cơ sở sắp xếp, phân loại hợp lý, các chứng từ đã có đủ căn cứ pháp lý để ghi sổ kế toán. Việc ghi sổ kế toán chi tiết và tổng hợp phụ thuộc vào hình thức tổ chức sổ kế toán tại bệnh viện.

Bước 4: Tổ chức bảo quản, lưu trữ và hủy chứng từ kế toán

Sau khi ghi sổ kế toán, chứng từ được lưu giữ tại phòng kế toán phục vụ cho nhu cầu kiểm tra, đối chiếu. Kết thúc kỳ hạch toán năm, chứng từ kế toán được chuyển sang lưu trữ theo quy định. Phần lớn các bệnh viện được khảo sát như Bệnh viện Việt Nam – Thụy Điển, Bệnh viện đa khoa tỉnh An Giang, Bệnh viện Bưu điện... quy định thời gian lưu trữ chứng từ trực tiếp dùng để ghi sổ là 20 năm, chứng từ không trực tiếp ghi sổ là 10 năm. Cá biệt có một số bệnh viện như Bệnh viện Chợ Rẫy, thời gian lưu trữ chứng từ chỉ là 5 năm chưa đảm bảo thời gian lưu trữ theo quy định. Bên cạnh đó có một vài bệnh viện như Bệnh viện khu vực chè Trần Phú do cơ sở vật chất khó khăn, kho lưu trữ chứng từ thiếu hoặc do chuyển địa điểm làm việc nên một số chứng từ không được bảo quản cẩn thận, gây tình trạng ảm mốc, mối mọt. Thậm chí có trường hợp chưa hết hạn lưu trữ đã bị hư hỏng, thất lạc hoặc chứng từ đã hết hạn lưu trữ theo quy định vẫn chưa được xử lý.

Từ việc khái quát trình tự luân chuyển chứng từ chung trong các bệnh viện, để quản lý chặt chẽ các khoản thu, các bệnh viện được khảo sát đã tổ chức hệ thống chứng từ và trình tự luân chuyển chứng từ khá tương đồng. Khảo sát trình tự lập và luân chuyển chứng từ thu viện phí trực tiếp ở Bệnh viện Việt Đức và Bệnh viện đa khoa tỉnh Yên Bái như sau:

+ Đối với bệnh nhân ngoại trú, quy trình luân chuyển chứng từ thu viện phí được mô tả như Hình 2.6 dưới đây.



Hình 2.6 – Sơ đồ luân chuyển chứng từ thu viện phí ngoại trú

Sơ đồ trên đã khái quát trình tự luân chuyển chứng từ nghiệp vụ thu viện phí ngoại trú. Cụ thể trình tự gồm 6 bước:

Bước 1: Dựa trên chỉ định của bác sĩ khám bệnh, người bệnh nộp tiền

Bước 2: Nhân viên thu tiền viện phí lập biên lai thu tiền viện phí cho bệnh nhân như khám bệnh, chụp chiếu, xét nghiệm...

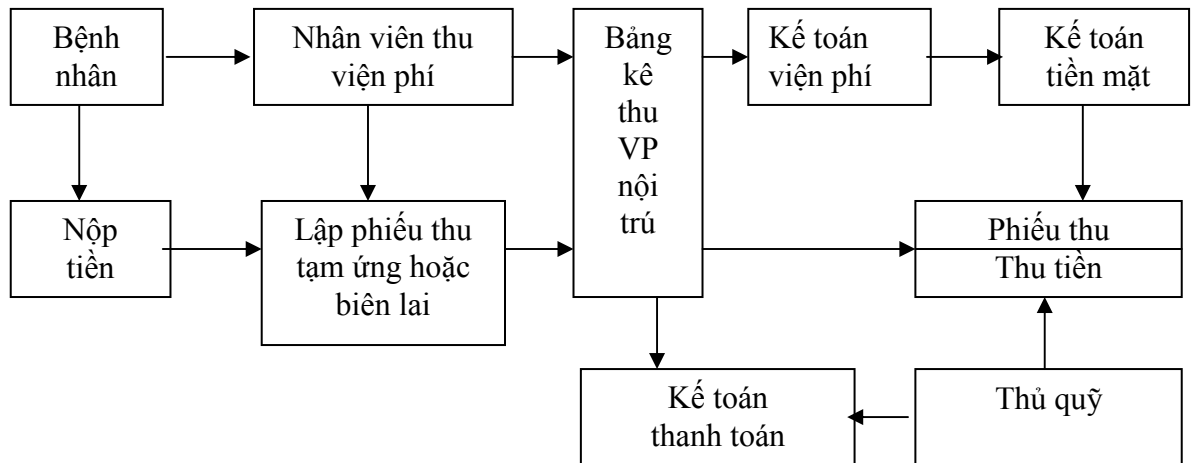
Bước 3: Cuối ca trực, nhân viên thu tiền tổng hợp chứng từ vào bảng kê làm căn cứ để kế toán tiền mặt lập phiếu thu tiền và nộp tiền cho thủ quỹ.

Bước 4: Dựa vào bảng kê của các ca trực, kế toán tiền mặt lập phiếu thu

Bước 5: Thủ quỹ thu tiền nhập quỹ tiền mặt

Bước 6: Kế toán thanh toán tập hợp, kiểm tra, phân loại chứng từ để ghi sổ kế toán.

+ Đối với bệnh nhân nội trú, quy trình luân chuyển chứng từ thu viện phí được mô tả như Hình 2.7 dưới đây.



Hình 2.7 - Quy trình luân chuyển chứng từ thu viện phí nội trú

Sơ đồ trên đã khái quát trình tự luân chuyển chứng từ nghiệp vụ thu viện phí ngoại trú. Cụ thể trình tự gồm 6 bước:

Bước 1: Nhân viên thu tiền lập phiếu thu tạm ứng viện phí đối với bệnh nhân vào viện điều trị nội trú hoặc lập biên lai thu tiền viện phí điều trị cho những bệnh nhân đang điều trị nội trú sau khi đã hoàn trả số tiền đã tạm gửi khi vào viện ban đầu.

Bước 2: Cuối ca trực nhân viên thu viện phí tổng hợp toàn bộ chứng từ lập Bảng kê nộp tiền viện phí.

Bước 3: Chuyển bảng kê viện phí nội trú đến kế toán viện phí để kiểm tra và đến kế toán thanh toán lập phiếu thu.

Bước 4: Thủ quỹ thu tiền nhập quỹ tiền mặt

Bước 5: Kế toán thanh toán tập hợp, kiểm tra, phân loại chứng từ để ghi sổ kế toán.

Qua xem xét quy trình luân chuyển chứng từ thu viện phí trực tiếp đối với bệnh nhân nội trú và ngoại trú như trên có thể thấy số lượng chứng từ gốc (biên lai thu tiền, phiếu thu tiền tạm ứng) phát sinh hàng ngày, hàng tháng là rất

lớn. Do đó để tổng hợp các chứng từ gốc cùng loại, các bệnh viện đều phải tự bổ sung mẫu bảng kê nộp tiền viện phí. Đây là chứng từ không có trong danh mục chứng từ bắt buộc và hướng dẫn nên mẫu biểu chứng từ sử dụng ở các đơn vị thường không nhất quán. Mặt khác, trong nghiệp vụ thu viện phí trên, các mẫu chứng từ được thiết kế sẵn trên máy vi tính. Qua khảo sát cho thấy bộ phận thu viện phí và bộ phận kế toán tổng hợp ở các bệnh viện thường sử dụng hai phần mềm kế toán riêng biệt nên cuối mỗi ca trực nhân viên thu viện phí phải in các bảng kê ra giấy để nhập lại dữ liệu vào phần mềm kế toán tổng hợp. Việc làm trên cho thấy sự thiếu liên kết giữa các phần mềm sử dụng khác nhau đã làm tăng khối lượng công việc của nhân viên trong bộ máy đồng thời hạn chế sự kiểm tra, giám sát kịp thời giữa các bộ phận.

Song song với việc tổ chức chứng từ nhằm quản lý tốt các khoản thu, các bệnh viện đã chú ý đến tổ chức chứng từ nhằm ghi nhận đầy đủ, kịp thời các khoản chi phát sinh trong đơn vị. Tương ứng với các nội dung chi như chi cho con người, chi chuyên môn nghiệp vụ, chi mua sắm, sửa chữa TSCĐ và chi quản lý hành chính, các bệnh viện đã xây dựng hệ thống chứng từ và trình tự luân chuyển chứng từ tương đối phù hợp. Tuy nhiên cũng như các khoản thu, cùng với sự gia tăng về nhu cầu và quy mô công tác khám chữa bệnh ngày càng lớn nên một số mẫu chứng từ các bệnh viện tạm sử dụng nhưng chưa có hướng dẫn cụ thể để thống nhất thông tin phản ánh như chứng từ bảng kê thanh toán tiền thủ thuật bệnh nhân, Bảng kê thanh toán tiền phẫu thuật, Bảng kê chi quà tặng cho người hiến máu, Phiếu báo vật tư còn lại cuối kỳ... Bên cạnh đó vấn đề tổ chức phân loại, sắp xếp chứng từ để ghi sổ và bảo quản lưu trữ sau ghi sổ cũng cần được các bệnh viện quan tâm hơn nữa.

Như vậy kết quả khảo sát cho thấy các nghiệp vụ kinh tế phát sinh đã được các bệnh viện tổ chức lập chứng từ khá đầy đủ, kịp thời mặc dù còn một

số chứng từ chưa nhất quán, hạn chế chất lượng thông tin cung cấp. Việc tổ chức hệ thống chứng từ tại các bệnh viện như trên đã góp phần quan trọng vào việc kiểm soát thu chi trong các đơn vị qua đó tăng cường công tác quản lý các nguồn thu, các khoản chi, đem lại hiệu quả cho việc sử dụng các nguồn lực tại đơn vị. Từ hệ thống chứng từ ghi nhận ban đầu, các bệnh viện đã tổ chức xây dựng hệ thống tài khoản nhằm ghi chép, hệ thống hóa các nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

2.2.2.2. Tổ chức hệ thống tài khoản kế toán

Kết quả khảo sát thực tế cho thấy, các bệnh viện đã căn cứ vào hệ thống tài khoản kế toán được quy định tại Chế độ kế toán HCSN ban hành theo Quyết định số 19/QĐ-BTC ngày 30/03/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính để xây dựng hệ thống tài khoản kế toán áp dụng tại đơn vị.

Qua khảo sát tại các bệnh viện như Bệnh viện Việt Đức (Phụ lục số 10), Bệnh viện Việt Nam – Thụy Điển, Bệnh viện Tim Hà Nội, Bệnh viện đa khoa tỉnh Lâm Đồng, Bệnh viện đa khoa tỉnh Yên Bái, Bệnh viện khu vực chè Trần Phú... hệ thống tài khoản kế toán được xây dựng dựa vào bản chất và nội dung hoạt động của đơn vị và phần lớn đã đáp ứng được các nghiệp vụ phát sinh. Nội dung và phương pháp hạch toán của từng tài khoản đều thực hiện theo quy định của chế độ và đáp ứng yêu cầu quản lý của đơn vị. Các đơn vị đã chủ động nghiên cứu và vận dụng các tài khoản chi tiết phù hợp với đặc điểm hoạt động và yêu cầu cung cấp thông tin phục vụ quản lý. Tùy điều kiện cụ thể của đơn vị mà số lượng tài khoản sử dụng ở các bệnh viện là khác nhau tuy nhiên do cùng loại hình, lĩnh vực hoạt động nên hệ thống tài khoản tại các bệnh viện cũng có những nét tương đồng.

Qua khảo sát tại Bệnh viện đa khoa tỉnh Lâm Đồng (Phụ lục 13), hiện tại bệnh viện sử dụng 27 tài khoản cấp 1 trong Bảng cân đối tài khoản và 3 tài

khoản cấp 1 ngoài Bảng cân đối tài khoản. Trên cơ sở xác định các tài khoản cấp 1, bệnh viện đã tổ chức chi tiết các tài khoản cấp 2 và cấp 3 cho một số tài khoản chính như: tài khoản 152 – Nguyên liệu vật liệu được chi tiết cấp 2 theo kho nội trú, ngoại trú, kho thuốc chương trình, tổng kho hành chính quản trị... Trong mỗi nhóm tài khoản cấp 2 lại tiếp tục được chi tiết đến cấp 3 theo từng loại vật tư, hóa chất, bông băng, y cụ...

Đối với các khoản thu chi kinh phí hoạt động, khảo sát tại Bệnh viện khu vực chè Trần Phú (Phụ lục 11), Bệnh viện đa khoa tỉnh Yên Bái, bệnh viện Việt Nam - Thụy Điển.... tài khoản 461 – Nguồn kinh phí hoạt động được theo dõi đồng thời theo thời gian, tính chất và theo từng nguồn huy động kinh phí. Cụ thể tài khoản này được chi tiết theo các nguồn: từ ngân sách (bao gồm cả số ngân sách cấp cho trẻ em dưới 6 tuổi), viện phí, BHYT, nguồn khác (từ viện trợ và từ dịch vụ y tế)... Cách phân loại này giúp bệnh viện có số liệu chính xác về từng nguồn tài trợ cho hoạt động của đơn vị từ đó có kế hoạch sử dụng kinh phí hợp lý. Tại Bệnh viện đa khoa tỉnh An Giang, bệnh viện đa khoa tỉnh Đồng Tháp, tài khoản 461 được chi tiết theo các nguồn kinh phí bao gồm: nguồn ngân sách, viện phí, BHYT, ngân sách KCB trẻ em dưới 6 tuổi, ngân sách KCB người nghèo, tiền thuốc... Trong các trường hợp bệnh viện chi tiết tài khoản 461 theo từng nguồn huy động (như bệnh viện đa khoa tỉnh Gia Lai, bệnh viện đa khoa tỉnh Yên Bái, bệnh viện Việt Nam - Thụy Điển...) thì tài khoản chi hoạt động 661 cũng được chi tiết tương ứng theo từng nguồn tài trợ chi. Kết quả khảo sát cho thấy, việc vận dụng phương pháp kế toán các nghiệp vụ tiếp nhận và sử dụng kinh phí hoạt động ở các bệnh viện đã tuân thủ theo đúng quy định của chế độ kế toán hiện hành.

Tuy nhiên bên cạnh đó, khảo sát thực tế cũng cho thấy cá biệt ở một số bệnh viện như Bệnh viện khu vực chè Trần Phú không ghi nhận khoản thu

chi BHYT vào các tài khoản phản ánh nguồn kinh phí hoạt động và chi hoạt động mà sử dụng các tài khoản 531, 631 để phản ánh các nội dung này (Phụ lục 20). Vấn đề sử dụng tài khoản không đúng nội dung làm cho việc đánh giá và phân tích các hoạt động kinh doanh dịch vụ và hoạt động sự nghiệp của đơn vị bị hạn chế.

Đối với các khoản thu chi hoạt động SXKD, khảo sát tại Bệnh viện đa khoa tỉnh Lâm Đồng, Bệnh viện Tim Hà Nội... tài khoản 531-Thu hoạt động SXKD phản ánh các khoản thu về bán sản phẩm, cung cấp dịch vụ từ hoạt động SXKD. Các nội dung được hạch toán vào tài khoản này thường bao gồm thu tiền bán thuốc của nhà thuốc bệnh viện, thu tiền trông xe, bếp ăn, cho thuê nhà trọ, thu từ bán tạp hóa nhỏ, thu tiền bán sổ y bạ, thu dịch vụ chuyển bệnh nhân lên tuyến trên...

Như vậy về cơ bản các bệnh viện đã vận dụng tương đối chuẩn xác hệ thống tài khoản theo chế độ hiện hành. Tuy nhiên qua khảo sát chúng tôi nhận thấy vẫn còn một số bệnh viện có phát sinh các nghiệp vụ liên quan nhưng không mở tài khoản riêng để phản ánh hoặc phản ánh vào tài khoản chưa đúng nội dung, bản chất như:

Bệnh viện bệnh viện đa khoa tỉnh Yên Bái vẫn chưa tách các khoản chi sự nghiệp và chi sản xuất kinh doanh. Mọi khoản chi đều hạch toán vào tài khoản chi hoạt động 661 gây khó khăn cho việc quản lý các khoản chi và không tính toán, phân tích, đánh giá riêng được kết quả của từng hoạt động.

Một số bệnh viện như Bệnh viện đa khoa tỉnh Yên Bái, Bệnh viện đa khoa tỉnh Đồng Tháp, Bệnh viện đa khoa tỉnh Hưng Yên, Bệnh viện tim Hà Nội không sử dụng tài khoản 336 - Tạm ứng kinh phí để theo dõi số kinh phí đã tạm ứng của Kho bạc và việc thanh toán số kinh phí tạm ứng trong thời gian dự toán chi ngân sách chưa được cấp có thẩm quyền giao. Không sử

dụng tài khoản 337-Kinh phí đã quyết toán chuyển năm sau để phản ánh giá trị nguyên liệu, vật liệu, công cụ dụng cụ còn tồn kho và giá trị khối lượng XDCB, sửa chữa lớn hoàn thành bằng nguồn kinh phí hoạt động do ngân sách cấp đã được quyết toán vào nguồn kinh phí trong năm báo cáo và được phép chuyển sang năm sau để tiếp tục quản lý, sử dụng.

Bệnh viện Việt Đức, Bệnh viện khu vực chè Trần Phú hạch toán số tiền viện phí tạm gửi của bệnh nhân và thanh toán tiền tạm gửi qua tài khoản 3313. Hoặc Bệnh viện đa khoa tỉnh Lâm Đồng, Bệnh viện đa khoa tỉnh Yên Bái sử dụng tài khoản 3121 phản ánh số tạm ứng viện phí của bệnh nhân. Đây là tài khoản cấp 2 được bệnh viện mở thêm để theo dõi số tiền viện phí tạm nộp của bệnh nhân nội trú. Xét về bản chất 331 là tài khoản nợ phải trả của đơn vị với các nhà cung cấp và tài khoản 312 là tài khoản thanh toán tiền tạm ứng cho công nhân viên do đó bệnh nhân nộp viện phí không thuộc đối tượng này.

Tại hầu hết các bệnh viện được khảo sát đều phát sinh nghiệp vụ miễn, giảm tiền viện phí cho các bệnh nhân diện chính sách, diện đói, nghèo, bệnh nhân là người thân với cán bộ nhân viên của bệnh viện. Với tinh thần nhân ái, các bệnh viện đã hỗ trợ một phần thậm chí miễn phí hoàn toàn cho những bệnh nhân này. Cơ chế miễn, giảm viện phí ở mỗi bệnh viện được quy định khác nhau. Thông thường nếu được sự đồng ý của lãnh đạo khoa, phòng điều trị, bệnh nhân được miễn, giảm tiền trực tiếp và chỉ nộp viện phí theo số đã được giảm. Bên cạnh đó tại các bệnh viện cũng thường xuyên xảy ra tình trạng bệnh nhân trốn viện, không thanh toán viện phí, gây thất thu. Khảo sát tại Bệnh viện Việt Đức, Bệnh viện khu vực chè Trần Phú cho thấy khi có bệnh nhân trốn viện, các khoa phòng chỉ lập biên bản ghi rõ tên bệnh nhân, số bệnh án, ngày vào viện, ra viện mà không phản ánh như một khoản giảm thu viện phí thực tế của bệnh viện. Như vậy số tiền miễn, giảm và thất thu viện

phí này không được thể hiện riêng trên sổ sách, tài khoản kế toán của bệnh viện. Đối với số thất thu, các bệnh viện thường dùng quỹ cơ quan để bù đắp.

Khảo sát tại Bệnh viện Việt Đức, Bệnh viện Việt nam – Thụy điển... có tổ chức hoạt động huy động vốn trong cán bộ công nhân viên để đầu tư mua sắm máy móc, thiết bị phục vụ khám chữa bệnh dịch vụ nhưng không hạch toán vào tài khoản thu, chi hoạt động SXKD mà phản ánh chung trên các tài khoản thu chi kinh phí. Các khoản chi chỉ tính đến các chi phí trực tiếp liên quan đến tổ chức vận hành máy móc như chi cho con người, chi vật tư... mà chưa tính đến các chi phí khác như chi phí khấu hao, chi phí thuê thu nhập... Sau khi xác định chênh lệch thu chi, phần chênh lệch còn lại mới dùng để trang trải các chi phí này, tính các khoản phải nộp NSNN và phần chia lợi tức cho những người góp vốn. Đối với hoạt động liên doanh, liên kết với các tổ chức, cá nhân khác để tổ chức các hoạt động phụ thêm như cho phép đặt các máy móc thiết bị chuyên dùng, hiện đại trong bệnh viện... thường do tổ chức công đoàn bệnh viện đảm nhiệm hoặc có tổ chức hạch toán thì chỉ hạch toán phần thu theo thỏa thuận mà không hạch toán đầy đủ các khoản thu chi liên quan.

Ngoài ra, do hướng dẫn ghi chép một số tài khoản chưa thống nhất, thiếu cụ thể nên các bệnh viện sử dụng tài khoản theo kiểu chủ quan, thiếu sự đồng nhất như các tài khoản về nguồn vốn kinh doanh (411), tài khoản đầu tư tài chính ngắn hạn, dài hạn (121,221)...

Nhìn chung tổng hợp kết quả khảo sát cho thấy hệ thống tài khoản kế toán được xây dựng và sử dụng trong các bệnh viện hiện nay đã góp phần ghi nhận, phản ánh thường xuyên, liên tục về tình hình tiếp nhận và sử dụng kinh phí từ các nguồn tài chính khác nhau, góp phần quản lý chặt chẽ các khoản thu, chi và sử dụng các nguồn lực đúng mục đích. Tuy nhiên một số tồn tại trong tổ chức vận dụng hệ thống tài khoản kế toán làm cho việc xác lập mô

hình thông tin cho quản lý bị hạn chế. Tại tất cả các bệnh viện được khảo sát, hệ thống tài khoản được xây dựng chủ yếu phục vụ thông tin kế toán tài chính mà không quan tâm tới nhu cầu thông tin phục vụ quản trị nội bộ. Trong điều kiện các bệnh viện chuyển sang hoạt động theo cơ chế tự chủ tài chính, nhu cầu thông tin phục vụ kế toán quản trị là có phát sinh và sẽ ngày càng trở nên cần thiết. Chính vì vậy đây là vấn đề cần được nghiên cứu và tổ chức vận dụng trong thực tế. Từ việc phân loại, hệ thống hóa trên tài khoản, các nghiệp vụ kinh tế phát sinh được ghi nhận vào hệ thống sổ kế toán – hình thức biểu hiện cụ thể của tài khoản kế toán.

2.2.2.3. Tổ chức hệ thống sổ kế toán

Như chúng ta đã biết, tổ chức sổ kế toán thực chất là việc kết hợp các loại sổ sách khác nhau theo một trình tự nhất định nhằm hệ thống hóa và tính toán các chỉ tiêu theo yêu cầu quản lý của đơn vị. Qua khảo sát thực tế cho thấy, các bệnh viện đã áp dụng một trong các hình thức kế toán theo quy định.

- Hình thức kế toán Chứng từ ghi sổ áp dụng tại các bệnh viện như Bệnh viện Việt Đức, Bệnh viện Bạch Mai, Bệnh viện đa khoa tỉnh Lâm Đồng, Bệnh viện đa khoa tỉnh Yên Bái, Bệnh viện Việt nam Thụy điển Ưông bí, Bệnh viện 115 Thành phố Hồ Chí Minh, Bệnh viện đa khoa tỉnh Hưng Yên, Bệnh viện đa khoa tỉnh An Giang, Bệnh viện Tim Hà Nội....

- Hình thức kế toán Nhật ký - Sổ Cái áp dụng tại các bệnh viện như Bệnh viện đa khoa tỉnh Gia lai, Bệnh viện đa khoa tỉnh Bình Phước, Bệnh viện Chợ Rẫy, Bệnh viện khu vực chè Trần Phú,....

- Hình thức kế toán Nhật ký chung áp dụng ở một số ít bệnh viện như Bệnh viện Bưu điện...

Kết quả khảo sát cho thấy các bệnh viện áp dụng các hình thức khác nhau nhưng đều sử dụng máy vi tính trong ghi sổ. Do đó mẫu biểu và trình tự ghi sổ không hoàn toàn tuân thủ đúng quy trình ghi chép chung. Ví dụ như đối với hình thức kế toán Chứng từ ghi sổ, nhiều đơn vị không mở Sổ đăng ký chứng từ ghi sổ để theo dõi việc lập Chứng từ ghi sổ mà chỉ lập các chứng từ ghi sổ theo nội dung và ghi thẳng vào sổ cái của tài khoản (Bệnh viện đa khoa tỉnh Yên Bái), hoặc có mở Sổ đăng ký chứng từ ghi sổ thì việc lập Chứng từ ghi sổ lại thực hiện vào cuối tháng không phát huy được tác dụng chứng từ ghi sổ trong việc cập nhật các thông tin (Bệnh viện Việt Đức). Do những hạn chế về quy mô nên hình thức kế toán Nhật ký - Sổ Cái chỉ được áp dụng ở một số ít đơn vị, Đối với hình thức kế toán Nhật ký chung, mặc dù là hình thức linh hoạt với việc sử dụng kế toán máy nhưng ở nhiều đơn vị mẫu sổ Nhật ký chung, Sổ cái được thiết kế không theo đúng quy định của Bộ Tài chính như ở Bệnh viện Bru điện.

Bên cạnh hệ thống sổ kế toán tổng hợp theo hình thức ghi sổ đã đăng ký, các bệnh viện đã tổ chức hệ thống sổ kế toán chi tiết khá đầy đủ (Phụ lục 12). Các sổ kế toán chi tiết thường được mở bao gồm sổ quỹ tiền mặt, Sổ tiền gửi ngân hàng, Kho bạc, Sổ kho, Sổ TSCĐ, Sổ chi tiết các tài khoản, Sổ chi tiết nguồn kinh phí, Sổ chi tiết chi hoạt động... Tuy nhiên hầu hết các bệnh viện được khảo sát đều không lập Bảng tổng hợp chi tiết NVL, CCDC mặc dù số lượng, chủng loại vật tư sử dụng trong các bệnh viện tương đối lớn như Bệnh viện khu vực chè Trần Phú, Bệnh viện Việt Nam Thụy Điển Uông bí, Bệnh viện đa khoa tỉnh Yên Bái, ...). Các bệnh viện cũng chưa quan tâm đến việc mở sổ theo dõi thuế GTGT được miễn giảm, được hoàn lại, Sổ chi phí SXKD, Sổ theo dõi chi phí trả trước... mặc dù có không ít nghiệp vụ phát sinh liên quan (Bệnh viện Việt Đức, Bệnh viện Bru điện...).

Ngoài ra, một số thông tin yêu cầu chi tiết nhưng chưa có hướng dẫn nên các bệnh viện tự ý thiết kế mẫu sổ phản ánh dẫn đến tình trạng mẫu sổ sử dụng không đồng nhất như Sổ theo dõi tạm ứng của CNV, Sổ chi tiết thanh toán với người bán... Một số nghiệp vụ kinh tế đã phát sinh và có nhu cầu ghi nhận như các nghiệp vụ về góp vốn liên doanh, liên kết, theo dõi tình hình tăng giảm số vốn góp... chưa có quy định hướng dẫn nên các bệnh viện gặp khó khăn trong việc tổ chức thiết kế và ghi chép.

Hầu hết các bệnh viện đã sử dụng chương trình kế toán máy nên phần lớn các loại sổ sách đều được thực hiện tự động hoàn toàn thông qua phần mềm kế toán. Kế toán viên chỉ nhập số liệu từ chứng từ gốc hoặc Bảng tổng hợp chứng từ gốc, máy tính sẽ tự kết xuất số liệu vào các sổ có liên quan. Bằng việc ứng dụng CNTT nên khối lượng công việc của nhân viên kế toán được giảm nhẹ, việc sửa chữa sai sót nếu có được tiến hành rất đơn giản. Khi cần thông tin có thể in sổ sách ra bất cứ lúc nào nên rất thuận tiện. Hơn nữa các bệnh viện có thể bổ sung hoặc thay đổi các chỉ tiêu để phục vụ tốt hơn cho quản lý mà các loại sổ sách in sẵn theo mẫu quy định không có được. Tùy đơn vị mà hàng ngày, hàng tuần hoặc hàng tháng, đơn vị phải in sổ sách ra để lưu, tránh trường hợp có sự cố máy tính làm mất dữ liệu.

Tuy nhiên hạn chế của chương trình kế toán máy mà các bệnh viện đang áp dụng hiện nay là việc sử dụng đồng thời nhiều phần mềm khác nhau gồm phần mềm kế toán thu viện phí, phần mềm kế toán tổng hợp, phần mềm BHYT do cơ quan BHXH cung cấp. Thông thường kế toán thu viện phí cập nhật số liệu thu viện phí vào phần mềm thu viện phí. Sau đó định kỳ tiến hành tổng hợp số liệu báo cáo với kế toán tổng hợp. Kế toán tổng hợp nhập lại toàn bộ số liệu trên và các nghiệp vụ kinh tế tài chính khác phát sinh trong bệnh viện vào phần mềm kế toán tổng hợp và định kỳ lập báo cáo tài chính. Thông

tin về bệnh nhân BHYT cũng không được lọc từ thông tin ban đầu nên phải tiến hành cập nhật lại trên phần mềm BHYT để tổng hợp báo cáo. Việc áp dụng nhiều phần mềm kế toán tách rời nhau và thiếu sự liên kết để tổng hợp thông tin chung đã gây ra lãng phí về thời gian và công sức đồng thời tạo thêm gánh nặng chi phí cho các bệnh viện. Hơn nữa mỗi bệnh viện lại sử dụng các phần mềm kế toán khác nhau, được xây dựng theo những hình thức kế toán khác nhau. Điều này một mặt gây lãng phí cho các bệnh viện vì phải tự đầu tư mua phần mềm kế toán riêng mặt khác gây khó khăn cho hoạt động quản lý của chính các bệnh viện và hoạt động kiểm tra, kiểm soát của các cơ quan chức năng. Nội dung này sẽ được tiếp tục đề cập ở phần sau.

2.2.2.4. Tổ chức hệ thống báo cáo tài chính

Mục đích của báo cáo tài chính là dùng để tổng hợp tình hình về tài sản, tiếp nhận và sử dụng kinh phí của ngân sách nhà nước, tình hình thu chi và kết quả hoạt động của đơn vị trong kỳ; cung cấp thông tin kinh tế, tài chính cho việc đánh giá tình hình và thực trạng của đơn vị cũng như là căn cứ quan trọng để kiểm tra, giám sát hoạt động của đơn vị.

Theo quy định của chế độ kế toán, cuối niên độ kế toán, các đơn vị sự nghiệp nói chung và các bệnh viện nói riêng đều phải lập hệ thống báo cáo tài chính gửi cơ quan cấp trên. Trên cơ sở các sổ kế toán chi tiết và tổng hợp, kế toán các bệnh viện lập báo cáo theo quy định và theo yêu cầu quản lý. Hệ thống báo cáo ở các bệnh viện hiện nay được xây dựng trên cơ sở quy định của Chế độ kế toán HCSN ban hành theo Quyết định số 19/QĐ-BTC ngày 30/03/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính. Qua khảo sát thực tế ở các bệnh viện trên cho thấy các bệnh viện đã lập báo cáo theo đúng biểu mẫu quy định.

Kết quả khảo sát cho thấy, định kỳ, hàng quý, hàng năm theo quy định kế toán các bệnh viện đã tiến hành lập các báo cáo theo quy định như:

- Bảng cân đối tài khoản (Phụ lục 13,14);
- Tổng hợp tình hình kinh phí và quyết toán kinh phí đã sử dụng (Phụ lục 15);
- Báo cáo chi tiết kinh phí hoạt động;
- Báo cáo chi tiết kinh phí dự án;
- Bảng đối chiếu dự toán kinh phí ngân sách tại KBNN;
- Bảng đối chiếu tình hình tạm ứng và thanh toán tạm ứng kinh phí NS tại KBNN;
- Báo cáo thu chi hoạt động sự nghiệp và hoạt động SXKD;
- Báo cáo tình hình tăng giảm TSCĐ;
- Báo cáo số kinh phí chưa sử dụng đã quyết toán năm trước chuyển sang;
- Thuyết minh báo cáo tài chính (Phụ lục 16).

Đối với các bệnh viện tư nhân, hệ thống báo cáo tài chính được lập theo quy định của chế độ kế toán doanh nghiệp. Hàng năm, các bệnh viện này tổ chức lập các báo cáo như Bảng cân đối tài khoản, Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Thuyết minh báo cáo tài chính (Phụ lục 16).

Kết quả khảo sát cho thấy tất cả các bệnh viện đã lập các báo cáo tài chính theo đúng quy định. Nội dung các báo cáo tài chính đã phản ánh tổng quát tình hình sử dụng tài sản, kinh phí của đơn vị theo mục lục NSNN. Hệ thống báo cáo được lập tương đối đầy đủ, đúng mẫu quy định tuy nhiên thời hạn nộp báo cáo quyết toán thường chậm so với thời gian quy định do việc tổng hợp số liệu, khóa sổ kế toán kéo dài.

Tuy nhiên qua khảo sát thực tế cho thấy nội dung của một số báo cáo như Bảng cân đối tài khoản chỉ mang tính thủ tục mà ít có tác dụng trong việc

cung cấp thông tin về tình tài chính của đơn vị. Về nội dung, báo cáo này chỉ mang tính chất của một Bảng cân đối số dư của các tài khoản nên chỉ có khả năng đối chiếu, kiểm tra số liệu đã ghi chép trên hệ thống sổ kế toán mà không có ý nghĩa là phương tiện đánh giá, phân tích toàn cảnh tình hình tài chính của đơn vị.

Khảo sát cũng cho thấy nhiều bệnh viện không lập (Bệnh viện đa khoa tỉnh Lâm Đồng, Bệnh viện Bưu điện...) hoặc nếu có lập cũng chưa quan tâm đúng mức đến nội dung của Thuyết minh báo cáo tài chính mặc dù đây cũng là một bộ phận hợp thành của hệ thống báo cáo tài chính đơn vị HCSN. Về bản chất thuyết minh báo cáo tài chính cần giải trình thêm các nội dung và phân tích, đánh giá những nguyên nhân để người đọc báo cáo hiểu đúng tình hình tài chính của đơn vị. Tuy nhiên trong thực tế, những nội dung này chưa được quan tâm ghi nhận vào báo cáo này (Phụ lục 17).

Bên cạnh đó kết quả khảo sát cũng cho thấy các bệnh viện đều chưa có kế hoạch xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị phục vụ yêu cầu cung cấp thông tin quản lý nội bộ của đơn vị.

2.2.2.5. Thực trạng tổ chức kiểm tra kế toán

Thước đo đánh giá hiệu quả của tổ chức hạch toán kế toán được thể hiện qua kết quả công tác kiểm tra kế toán. Kết quả khảo sát cho thấy các bệnh viện đã nhận thức được vai trò, ý nghĩa của công tác kiểm tra kế toán nhưng chưa tổ chức vận dụng triệt để Quyết định 67/2004/QĐ-BTC về Quy chế tự kiểm tra tài chính, kế toán tại các đơn vị có sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước.

Tại hầu hết các bệnh viện thường không tổ chức bộ phận kiểm tra kế toán riêng mà do các nhân viên kế toán phân hành tự kiểm tra trước khi ghi sổ kế toán, kế toán trưởng thường đảm nhiệm kiểm tra chung định kỳ trước khi lập các báo cáo tài chính. Nội dung tự kiểm tra thường bao gồm các vấn đề

như kiểm tra quá trình ghi chép trên các chứng từ, sổ kế toán, quá trình thiết lập các báo cáo tài chính; kiểm tra trách nhiệm, kết quả công việc của bộ máy kế toán; kiểm tra các chính sách quản lý tài sản và việc sử dụng các nguồn kinh phí trong bệnh viện... Khảo sát cho thấy, phương pháp kiểm tra từ chứng từ đến báo cáo là phương pháp được sử dụng phổ biến trong các bệnh viện hiện nay. Thông qua kiểm tra, nhiều bệnh viện đã phát hiện những sai phạm và kịp thời xử lý. Như ở Bệnh viện Phụ sản Tiền Giang, năm 2006 thông qua kiểm tra chứng từ hóa đơn đã phát hiện một nhân viên kế toán thu viện phí chiếm dụng hơn 250 triệu đồng tiền viện phí bằng cách bỏ đi một biên lai đồ ghi số tiền thực thu sau đó ghi số tiền nhỏ hơn vào 2 liên còn lại. Bệnh viện đã tiến hành đình chỉ công tác 4 tháng đối với kế toán viên, yêu cầu nộp lại số tiền đã chiếm dụng đồng thời đề nghị truy tố trước pháp luật.

Bên cạnh hình thức tự kiểm tra, đối với các bệnh viện trung ương trực thuộc Bộ Y tế như Bệnh viện Việt Đức, Bệnh viện Việt Nam Thụy Điển,... việc kiểm tra kế toán còn được tiến hành hàng quý, hàng năm và được thực hiện bởi cơ quan chủ quản – Bộ Y tế, cơ quan thanh tra, cơ quan kiểm toán và bộ phận kiểm tra nội bộ của đơn vị. Đối với các bệnh viện tuyến tỉnh trực thuộc Sở Y tế quản lý và bệnh viện thuộc các Bộ, ngành khác quản lý như Bệnh viện đa khoa tỉnh Yên Bái, Bệnh viện khu vực chè Trần Phú... công tác kiểm tra kế toán chủ yếu được thực hiện theo năm của Sở y tế và của các cơ quan chủ quản. Một số ít các bệnh viện thuộc loại này có sự tham gia kiểm tra của các cơ quan thanh tra và kiểm toán như Bệnh viện đa khoa tỉnh Lâm Đồng, Bệnh viện đa khoa tỉnh Gia Lai... Nội dung kiểm tra chủ yếu xoay quanh vấn đề kiểm tra việc chấp hành các quy định của pháp luật về tài chính kế toán.

Quy định về các đơn vị sự nghiệp được thuê kiểm toán độc lập, thành lập bộ phận kiểm toán nội bộ để kiểm tra, kiểm soát đã được đề cập trong Luật kiểm

toán Nhà nước và đã có hiệu lực thi hành nhưng hầu như không được các đơn vị thực hiện vì giá trị pháp lý của kết quả kiểm toán độc lập thường không có giá trị đối với các cơ quan thanh tra, kiểm toán của Nhà nước.

2.2.2.6. Thực trạng ứng dụng công nghệ thông tin trong tổ chức hạch toán kế toán

Ứng dụng CNTT trong công tác quản lý nói chung và quản lý tài chính kế toán ở các cơ sở y tế nói riêng có tác dụng đặc lực trong việc nâng cao năng lực hoạt động của các đơn vị. Bằng phương tiện hiện đại, người quản lý nắm được các thông tin nhanh, chính xác, bất cứ lúc nào, tránh được quan liêu, hiệu chỉnh ngay được các sai sót và điều chỉnh các hoạt động được kịp thời. Thông qua các dữ liệu và thông tin, người quản lý có thể đưa ra được những kế hoạch phù hợp và giúp cho việc điều hành thực hiện kế hoạch một cách nhanh chóng. Bên cạnh đó việc ứng dụng CNTT còn giúp đơn giản hoá các thủ tục hành chính, loại bỏ bớt các hoạt động trung gian, tạo điều kiện cho các dịch vụ khám chữa bệnh được thực hiện nhanh chóng và thuận tiện đồng thời làm tăng chất lượng thông tin của các đơn vị cũng như thống nhất dữ liệu cho hoạt động quản lý ngành.

Qua tìm hiểu thực tế, Bệnh viện Bưu điện (bệnh viện thuộc Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam, một trong những cơ sở y tế đầu tiên của Việt Nam ứng dụng công nghệ thông tin vào công tác quản lý thông tin bệnh viện và công tác quản lý tài chính kế toán của bệnh viện) thấy rằng: nhờ có công nghệ thông tin nên không phải mất nhiều thời gian để thống kê sổ sách giấy tờ, máy tính đã giúp giảm thiểu việc viết lách và quản lý chặt chẽ hồ sơ, tài liệu; người bệnh đến đây cũng yên tâm và đỡ vất vả hơn vì việc làm thủ tục không còn lâu và rắc rối như trước.

Với Viện Bông Quốc gia, tin học đã giúp các bác sĩ thuận tiện hơn trong khám, chữa bệnh, nhất là kê đơn thuốc. Mọi dữ liệu về thuốc (loại gì, dành cho bệnh nào, số lượng hiện có tại bệnh viện...) đều lưu trong máy tính nên tránh được tình trạng kê đơn không an toàn, bất hợp lý... Bên cạnh đó, việc quản lý về tài chính kế toán cũng chặt chẽ hơn, tránh tình trạng thất thu hoặc không thể kiểm soát; dù Viện Bông Quốc gia mang đặc thù là có nhiều chế độ miễn giảm, trước đây quản lý vấn đề này rất khó, nhờ việc ứng dụng công nghệ thông tin việc này đã đơn giản đi nhiều.

Qua khảo sát cho thấy, nhiều bệnh viện đã tự xây dựng hoặc mua lại một số giải pháp, chương trình quản lý thông tin bệnh viện hoặc chương trình quản lý tài chính kế toán của bệnh viện. Tuy nhiên, mới chỉ có một số bệnh viện sử dụng phần mềm quản lý bệnh viện tích hợp nhiều phân hệ quản lý thống nhất như quản lý tài chính, quản lý điều hành, kế hoạch, quản lý nhân sự, quản lý dược... Hiện nay một số giải pháp được coi là có hiệu quả đang được sử dụng tại các bệnh viện bao gồm:

- Giải pháp Ykhoa.net của Công ty Phát triển điện toán Y khoa (còn gọi là Công ty Hoàng Trung - HT Medsoft - tại Thành phố Hồ Chí Minh) một công ty chuyên về việc phát triển các phần mềm phục vụ cho y tế: được phát triển bởi các chuyên gia cả trong lĩnh vực y tế và công nghệ thông tin, có kinh nghiệm trong việc phát triển các ứng dụng công nghệ thông tin phục vụ y khoa. Đây là một giải pháp tổng thể áp dụng cho các bệnh viện trong việc quản lý thông tin nói chung, cũng như là công cụ phục vụ công tác quản lý tài chính kế toán trong bệnh viện. Các bệnh viện có thể sử dụng một số phân hệ độc lập hoặc lựa chọn giải pháp tổng thể. Hệ thống được thuyết minh là hiện đại, thuận tiện sử dụng, an toàn cao và dễ dàng mở rộng, nâng cấp... Các bệnh viện hiện đang sử dụng giải pháp Ykhoa.net gồm: Bệnh viện Bạch Mai,

Bệnh viện Phụ sản quốc tế Sài Gòn, Bệnh viện Việt Tiệp (Hải Phòng), Bệnh viện y học cổ truyền Bình Dương, Bệnh viện đa khoa Long Xuyên...

- Giải pháp eHospital của Công ty Hệ thống thông tin FPT thuộc Công ty Cổ phần đầu tư và phát triển công nghệ (FPT): Đây là một giải pháp quản lý tổng thể cho bệnh viện bao gồm nhiều phân hệ quản lý như quản lý nhân sự, quản lý bệnh nhân, quản lý tài chính kế toán, quản lý trang thiết bị, quản lý dược, quản trị hệ thống... Giải pháp được giới thiệu là hiện đại, trên cơ sở các công nghệ mới nhất. Hiện giải pháp đã được áp dụng ở các bệnh viện như Bệnh viện Đa khoa Triều An (TP. Hồ Chí Minh), Bệnh viện Đa khoa Thủ Đức (TP. Hồ Chí Minh), Bệnh viện Tim Tâm Đức (TP. Hồ Chí Minh)...

- Giải pháp quản lý bệnh viện của Công ty cổ phần phần mềm BSM: Đây là một giải pháp quản lý tổng thể cho bệnh viện bao gồm nhiều phân hệ quản lý như quản lý nhân sự, quản lý bệnh nhân, quản lý tài chính kế toán, quản lý trang thiết bị, quản lý dược... Giải pháp đã được áp dụng ở các bệnh viện như Bệnh viện An Bình (TP. Hồ Chí Minh), Bệnh viện Đa khoa Sài Gòn (TP. Hồ Chí Minh), Bệnh viện Bà mẹ và trẻ em (TP. Hồ Chí Minh), Bệnh viện Tai mũi họng (TP. Hồ Chí Minh), Bệnh viện Phạm Ngọc Thạch (TP. Hồ Chí Minh)...

Về lý thuyết, việc sử dụng giải pháp quản lý bệnh viện tổng thể có tích hợp phân hệ quản lý tài chính kế toán là một giải pháp tối ưu mặc dù cách này sẽ tốn kém hơn. Do vậy, nhiều bệnh viện đã lựa chọn cách ít tốn kém hơn, đó là lựa chọn một chương trình kế toán (doanh nghiệp hoặc sự nghiệp), rồi đề nghị sửa đổi, điều chỉnh cho phù hợp với thực tế hoạt động của bệnh viện. Tỷ lệ các bệnh viện sử dụng cách này khá cao. Một số phần mềm có thể kể đến bao gồm Phần mềm kế toán Misa (của Công ty Cổ phần Misa), Effect (của Công ty cổ phần phần mềm Effect), FAST (của Công ty Cổ phần phần mềm quản lý doanh nghiệp FAST)... và phần mềm của rất nhiều công ty tin học

khác. Một số bệnh viện còn sử dụng các phần mềm miễn phí, phần mềm mã nguồn mở để tự sửa chữa hoặc xây dựng để sử dụng. Nhiều công ty được thuê để viết phần mềm cho ngành y tế, nhưng không hiểu chuyên môn hoặc thu thập thông tin đầu vào thiếu, nên khi đưa vào ứng dụng không đạt hiệu quả. Một số trường hợp còn đem chương trình của ngành khác, thay đổi chút ít, rồi cứ thế đưa vào áp dụng cho ngành y tế. Hậu quả là thay vì phát huy ưu điểm, những sản phẩm kiểu này thậm chí còn làm đảo lộn hoạt động của đơn vị. Như vậy, việc lựa chọn giải pháp quản lý bệnh viện hiện đại trở nên khó khăn khi sử dụng hay khi nâng cấp, mở rộng hệ thống.

2.3. ĐÁNH GIÁ THỰC TRẠNG CƠ CHẾ QUẢN LÝ TÀI CHÍNH VÀ TỔ CHỨC HẠCH TOÁN KẾ TOÁN TRONG CÁC CƠ SỞ Y TẾ CỦA VIỆT NAM

2.3.1. Đánh giá về cơ chế quản lý tài chính các cơ sở y tế của Việt Nam

2.3.1.1. Những kết quả đạt được

Trong những năm qua, thực hiện chế độ quản lý tài chính theo Nghị định 10/NĐ-CP ngày 16/01/2002 và gần đây là Nghị định 43/NĐ-CP ngày 25/04/2006, công tác quản lý tài chính ở các cơ sở y tế đã có những sự thay đổi quan trọng. Có thể nói các cơ sở y tế đã đạt được những kết quả bước đầu như sau:

Thứ nhất, Đã có một sự biến đổi lớn trong nhận thức của đội ngũ lãnh đạo và cán bộ công nhân viên trong các cơ sở y tế. Khác với trước đây, công việc của người lãnh đạo chỉ quan tâm đến điều hành công tác chuyên môn thì đến nay khi được giao quyền tự chủ toàn diện về tổ chức bộ máy, biên chế, tài chính, lãnh đạo các cơ sở y tế phải có trách nhiệm với việc tạo ra nguồn thu cho đơn vị, nâng cao trách nhiệm quản lý tài sản, giải quyết hài hòa vấn đề phân phối thu nhập để nâng cao đời sống cán bộ công nhân viên... Theo đó,

trách nhiệm của Phòng Tài chính Kế toán cũng đã nâng lên một bước để đáp ứng yêu cầu là bộ phận tham mưu cho lãnh đạo đơn vị.

Thứ hai, Đã có sự chủ động trong việc khai thác nguồn thu ở các cơ sở y tế. Cơ chế tài chính mới đã tạo điều kiện cho các đơn vị phát huy tối đa quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm để phát triển đơn vị. Trên cơ sở chủ động tăng thu, các cơ sở y tế đã đảm bảo điều kiện tài chính để thực hiện tốt nhiệm vụ được giao.

Thứ ba, Đã có một sự thay đổi lớn trong cơ cấu nguồn thu của các cơ sở y tế theo hướng tăng cường khả năng tự chủ của các đơn vị thay vì trông chờ, phụ thuộc vào NSNN. Trong những năm qua, tỷ trọng thu sự nghiệp của các cơ sở y tế từ viện phí và BHYT đã tăng lên rõ rệt. Tâm lý giấu nguồn thu do e ngại bị giảm trừ kinh phí NSNN cấp đã được loại bỏ.

Thứ tư, Đã từng bước xây dựng ý thức tiết kiệm, sử dụng kinh phí có hiệu quả, chống tham ô, lãng phí trong các cơ sở y tế. Các cơ sở y tế đều đã tổ chức thảo luận công khai và ban hành quy chế chi tiêu nội bộ cũng như áp dụng các giải pháp tích cực để tiết kiệm các khoản chi không cần thiết.

Tuy nhiên bên cạnh những kết quả đạt được, công tác quản lý tài chính các bệnh viện của Việt nam hiện nay vẫn còn những tồn tại cần khắc phục để nâng cao chất lượng và góp phần tăng cường hiệu quả của công tác quản lý tài chính.

2.3.1.2. Những tồn tại

Thứ nhất, Chuyển sang cơ chế tự chủ tài chính, nguồn kinh phí thường xuyên do NSNN cấp hàng năm có tỷ trọng giảm dần trong khi nguồn thu từ viện phí và BHYT nhanh chóng trở thành nguồn thu chủ yếu cho hoạt động chuyên môn của các cơ sở y tế công lập. Tình trạng thường xuyên phải đối

mặt với vấn đề quá tải bệnh nhân là phổ biến. Tuy nhiên nguồn thu viện phí và BHYT tăng nhưng chưa đảm bảo thu đúng thu đủ. Giá viện phí hiện hành chỉ là giá một phần viện phí không trang trải các khoản chi phí như chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí hành chính, đào tạo, nghiên cứu khoa học, đầu tư xây dựng cơ sở vật chất và trang thiết bị lớn. Chính vì vậy cùng với sự suy giảm của nguồn hỗ trợ từ NSNN việc thu chưa đúng, chưa đủ phí dịch vụ đã gây khó khăn lớn cho các cơ sở y tế trong việc nâng cao chất lượng khám chữa bệnh cũng như cải thiện đời sống của cán bộ công nhân viên.

Thứ hai, Trong cơ cấu nguồn thu viện phí và BHYT của các cơ sở y tế hiện nay thường có xu hướng phát triển tăng thu viện phí trực tiếp từ bệnh nhân hơn là thanh toán gián tiếp qua cơ quan BHXH. Đối với các cơ sở y tế, nếu nguồn thu dựa phần lớn vào viện phí trực tiếp thì rất khó dự đoán, lập kế hoạch thu đồng thời các đơn vị sẽ phải đối mặt với tình trạng thất thu viện phí lớn. Về phương diện tài chính xã hội, việc nâng cao mức viện phí trực tiếp là điều dễ dẫn tới mất công bằng nhất trong tất cả những cải cách về tài chính y tế vì điều này chỉ đặt gánh nặng chi trả lên người ốm mà người nghèo thường ốm đau. Vì vậy việc huy động tài chính từ viện phí trực tiếp có thể làm giảm khả năng tiếp cận của người dân với các dịch vụ y tế và gây ảnh hưởng tiêu cực về mặt xã hội. Đối với nguồn thu từ BHYT, do có nhiều đối tượng tham gia bắt buộc và tự nguyện, mỗi loại đối tượng lại áp dụng chính sách khác nhau, khung giá BHYT thì cứng nhắc không tính đến các yếu tố khách quan có thể ảnh hưởng như lạm phát, suy thoái kinh tế, thủ tục thanh toán phức tạp nên không tạo động lực cho các đơn vị tham gia cung cấp dịch vụ. Vấn đề này cũng gây khó khăn, cản trở cho việc xác định loại đối tượng được hưởng. Tuy nhiên nếu hoàn thiện cơ chế thanh toán BHYT hợp lý sẽ là nguồn tài chính ổn định và đảm bảo công bằng cho mọi đối tượng sử dụng dịch vụ.

Thứ ba, Về quy định giao ngân sách chi thường xuyên trong thời kỳ ổn định 3 năm. Một mặt quy định này đã tạo điều kiện cho các bệnh viện xác định tương đối chắc chắn số thu từ NSNN trong tổng nguồn thu của đơn vị. Mặt khác việc xác định mức hỗ trợ từ NSNN trong một khoảng thời gian khá dài sẽ chưa tính đến sự tương xứng với tỷ lệ tăng trưởng kinh tế, vấn đề tăng dân số và lạm phát hàng năm.

Thứ tư, Về phương pháp lập dự toán trong các bệnh viện vẫn theo phương pháp truyền thống tức là căn cứ chính vào số liệu của năm liền trước sau đó điều chỉnh tăng theo tỷ lệ tăng trưởng chung. Trong dự toán thu chi nhiều hoạt động không được trình bày rạch ròi như hoạt động thực hiện nhiệm vụ thường xuyên và hoạt động tổ chức dịch vụ khám chữa bệnh dưới hình thức liên doanh, liên kết về vốn nên gây khó khăn trong việc kiểm soát các khoản thu chi cũng như phân tích, đánh giá hiệu quả của từng hoạt động.

Thứ năm, Việc triển khai thực hiện cơ chế quản lý tài chính mới tại các bệnh viện còn chậm, thiếu chủ động, sáng tạo do tâm lý ngại thay đổi. Việc nghiên cứu, ban hành quy chế chi tiêu nội bộ của các đơn vị thường thiếu kịp thời, chưa bao quát hết các nội dung chi của đơn vị. Việc điều chỉnh, sửa đổi, bổ sung, hoàn thiện quy chế chi tiêu nội bộ chưa được chú trọng. Mặc dù nhiều đơn vị đã ứng dụng tin học hóa trong quản lý song khả năng khai thác thông tin chưa cao. Vấn đề sử dụng thông tin để phân tích, lập kế hoạch còn nhiều hạn chế.

Những tồn tại trên ảnh hưởng đến hiệu quả công tác quản lý tài chính và tổ chức hạch toán kế toán ở các đơn vị do nhiều nguyên nhân khác nhau. Việc phân tích rõ các nguyên nhân này là yếu tố quan trọng để hoàn thiện cơ chế quản lý tài chính trong các cơ sở y tế.

2.3.1.3. Nguyên nhân

Nguyên nhân khách quan:

- Cơ chế, chính sách còn chồng chéo, thiếu đồng bộ. Một số cơ chế chính sách hiện hành chậm được sửa đổi, bổ sung tạo ra sự không đồng bộ trong quá trình thực hiện cơ chế quản lý tài chính mới. Nếu như Nghị định số 10/2002/NĐ-CP ngày 16/01/2002 quy định chế độ tài chính áp dụng cho đơn vị sự nghiệp có thu đã đánh dấu sự thay đổi quan trọng về cơ chế quản lý tài chính đối với nhiều đơn vị sự nghiệp trong đó có các đơn vị sự nghiệp y tế thì hai năm sau Thông tư liên tịch số 13/2004/TTLT/BYT-BTC-BNV ngày 27/02/2004 mới được ban hành để hướng dẫn chi tiết thực hiện cơ chế tự chủ về tài chính, lao động và tiền lương cho các đơn vị sự nghiệp y tế. Như vậy, sau 2 năm ban hành Nghị định 10/2002 mới có thông tư hướng dẫn thực hiện cho ngành y tế. Điều này đã cho thấy tính đặc thù của dịch vụ y tế cũng như giải thích cho tiến độ chậm chạp của các cơ sở y tế khi triển khai chính sách này. Tiếp theo đó, Chính phủ đã ban hành Nghị định 43/2006/NĐ-CP ngày 25/04/2006 quy định về quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm thực hiện nhiệm vụ, tổ chức bộ máy biên chế, tài chính đối với các đơn vị sự nghiệp công lập. Không thể phủ nhận tính tích cực của Nghị định 43/2006/NĐ-CP trong việc tạo ra hành lang pháp lý rộng rãi cho các đơn vị sự nghiệp có thu phát huy tối đa quyền tự chủ, quyền tự chịu trách nhiệm để phát triển đơn vị, tăng thu nhập cho cán bộ. Tuy nhiên, việc thực hiện Nghị định 43/2006/NĐ-CP trong các cơ sở y tế diễn ra trong bối cảnh các chính sách liên quan hiện hành còn nhiều điểm không phù hợp với tinh thần tự chủ của Nghị định 43/2006/NĐ-CP. Điển hình là tính tự chủ của các cơ sở y tế về giá đầu ra của sản phẩm dịch vụ y tế đã bị giới hạn bởi khung giá viện phí lạc hậu theo quy định của chính sách thu hồi một phần viện phí. Theo quy định, giá thu viện phí tại các cơ sở y tế công lập phải theo khung giá chung trong đó phần lớn mức giá vẫn theo quy định của khung giá cũ từ năm 1995. Điều đó có nghĩa là

cơ sở y tế không được xác định giá thu viện phí trên cơ sở hạch toán thu chi và thực tế địa phương.

- Quy định về thu một phần viện phí vẫn chưa được sửa đổi, bổ sung nên các bệnh viện gặp nhiều khó khăn, vướng mắc trong việc thực hiện cơ chế thu chi, sử dụng khoản thu này. Giá viện phí hiện nay chỉ bao gồm một phần rất nhỏ trong tổng giá thành dịch vụ đang gây ra nhiều bất cập xét cả về mặt hiệu quả kinh tế lẫn công bằng trong chăm sóc sức khỏe. Bệnh viện có hàng loạt các dịch vụ mới không có trong biểu giá quy định nhất là những dịch vụ sử dụng kỹ thuật cao gây khó khăn trong việc định giá thu dịch vụ. Mức thu hiện nay do cơ quan nhà nước quy định đã lạc hậu và đơn vị chỉ được thu một phần viện phí là nguyên nhân chính của việc chậm đổi mới cơ sở vật chất và hạn chế nâng cao trình độ chuyên môn cũng như thu nhập của cán bộ công nhân viên.

- Về phương thức phân bổ ngân sách của Nhà nước. Hiện nay ngân sách cho các cơ sở y tế công lập được quyết định chủ yếu bởi các địa phương trên cơ sở các định mức chung cho y tế được ban hành theo Quyết định 139/2003/QĐ-TTg và gần đây là Quyết định 151/2006/QĐ-TTg. Trên thực tế, ngân sách cho các bệnh viện thuộc tuyến trung ương được áp dụng theo tiêu thức quy mô dân số. Ở cấp địa phương, ngân sách được phân bổ cho các bệnh viện đa khoa tỉnh và bệnh viện huyện chủ yếu theo số giường bệnh kế hoạch. Phương thức phân bổ ngân sách trên có ưu điểm là đơn giản, dễ thực hiện, đảm bảo duy trì hoạt động thường xuyên của các bệnh viện. Tuy nhiên cả hai hình thức phân bổ ngân sách trên đều thuộc phương thức ngân sách định hướng chi phí đầu vào. Phương thức này thiếu những yếu tố thúc đẩy năng suất và hiệu quả sử dụng nguồn lực cũng như thiếu những yếu tố khuyến khích tính năng động của các đơn vị.

- Cơ chế kiểm soát chi qua Kho bạc Nhà nước quá phức tạp. Hiện nay việc mở chi tiết mục lục NSNN quá nhiều chương, loại, khoản, mục và tiểu mục làm cho việc phân bổ dự toán, duyệt quyết toán, cấp phát kinh phí, quyết toán kinh phí và công tác theo dõi hạch toán kế toán quá chi tiết, rất khó nhớ và trở nên không cần thiết. Theo quy định hiện hành, toàn bộ số thu viện phí là nguồn thu của NSNN để lại cho các cơ sở y tế, phải nộp Kho bạc nhà nước và chịu sự kiểm soát chi theo quy định của Luật ngân sách. Số thu viện phí được hạch toán vào mục 13 trong mục lục thu ngân sách nhà nước. Các bệnh viện phải mở tài khoản viện phí tại Kho bạc nhà nước cùng cấp. Ít nhất 5 ngày một lần, các bệnh viện phải nộp số dư vượt mức tồn quỹ quy định vào tài khoản viện phí để khi cần lại rút ra chi tiếp. Mức tồn quỹ cho bệnh viện các tuyến từ trung ương đến tỉnh, huyện tương ứng là 20 triệu đồng, 15 và 10 triệu đồng. Để rút tiền chi tiêu cho nhu cầu hoạt động của đơn vị, các bệnh viện phải đảm bảo tính tuân thủ cao tương ứng với các loại khoản, nhóm mục, mục, tiểu mục quy định trong mục lục ngân sách nhà nước. Hàng quý, năm, các bệnh viện phải lập báo cáo số thu viện phí gửi cơ quan chủ quản và cơ quan tài chính cùng cấp. Cơ quan tài chính cùng cấp chịu trách nhiệm kiểm tra lại số thu, số chi viện phí của bệnh viện đồng thời làm thủ tục ghi thu-ghi chi ngân sách qua hệ thống kho bạc nhà nước số thu viện phí cho bệnh viện. Do đó mặc dù cơ chế quản lý tài chính cho phép các bệnh viện tự chủ, tự quản, đủ bù đắp chi phí và có tích lũy nhưng không thực sự được chủ động chi tiêu. Các nguồn tiền tự huy động khi chi tiêu phải xin duyệt qua nhiều tầng nấc và mang nặng tâm lý “xin-cho” thay vì được chủ động tiến hành các “phương án kinh doanh” như doanh nghiệp. Điều này không còn phù hợp với xu thế mới khi hiện nay chúng ta đang có xu hướng chuyển quy trình quản lý ngân sách từ phương thức quản lý theo đầu vào chuyển sang phương thức quản lý theo đầu ra tức là căn cứ vào hiệu quả công việc làm ra nên không cần

thiết phải biết chi tiết đơn vị đó chi cụ thể cho từng khoản chi nào là bao nhiêu. Khi đơn vị thực hiện tự chủ về tài chính thì việc quyết định chi cho công việc nào, nhiệm vụ nào và kể cả mức chi là quyền quyết định của thủ trưởng đơn vị đó.

- Hệ thống tiêu chuẩn kinh tế kỹ thuật chưa đầy đủ. Nhà nước chưa xây dựng một hệ thống các tiêu chuẩn kinh tế kỹ thuật áp dụng để quản lý chung các đơn vị sự nghiệp. Hệ thống chỉ tiêu này bao gồm cả chỉ tiêu đánh giá kết quả cải cách tài chính công và hệ thống chỉ tiêu để đánh giá kết quả công việc đầu ra của các đơn vị sự nghiệp.

Nguyên nhân chủ quan:

- Nhận thức của lãnh đạo một số bệnh viện về chế độ quản lý tài chính mới còn hạn chế. Chưa đầu tư nghiên cứu sâu cơ chế mới và tâm lý dè dặt khi phải chuyển đổi phương thức thực hiện mới là phổ biến ở các bệnh viện.

- Năng lực, trình độ của cán bộ làm công tác tài chính kế toán và cán bộ làm công tác chuyên môn ở các đơn vị nhìn chung còn hạn chế, chưa đầu tư đúng mức thời gian để nghiên cứu, tìm hiểu cơ chế chính sách, nâng cao nhận thức phù hợp với tình hình mới. Do vậy mức độ hiểu biết chưa đáp ứng được yêu cầu của cơ chế tự chủ tài chính, công tác tham mưu cho thủ trưởng đơn vị cũng như tổ chức triển khai thực hiện còn rất lúng túng, bất cập.

- Quy chế chi tiêu nội bộ do đơn vị xây dựng chưa bao quát hết những nội dung chi hoạt động của các đơn vị, chưa đáp ứng yêu cầu của cơ chế tự chủ tài chính. Việc chấp hành quy chế chi tiêu nội bộ còn chưa nghiêm, thiếu sự tổng kết, đánh giá việc thực hiện quy chế để kịp thời phát hiện sai sót và bổ sung, hoàn chỉnh cho phù hợp với thực tiễn hoạt động của đơn vị.

- Hoạt động dịch vụ y tế còn hạn chế. Do cơ chế, chính sách của Nhà nước thiếu đồng bộ mặt khác do sự thiếu linh hoạt của đội ngũ cán bộ công nhân viên chức nên việc mở rộng các dịch vụ y tế theo quy định của pháp luật còn hạn chế.

Tình trạng ứng dụng CNTT còn rời rạc, mỗi bộ phận sử dụng một hoặc nhiều phần mềm khác nhau nhưng thiếu sự liên kết thông tin giữa các bộ phận. Một mặt tình trạng này gây lãng phí trong đầu tư xây dựng phần mềm, mặt khác gây lãng phí về thời gian lao động hao phí mà không đem lại hiệu quả tích cực cho các đơn vị.

2.3.2. Đánh giá về thực trạng tổ chức hạch toán kế toán

2.3.2.1. Những kết quả đạt được

Từ khi có quyết định số 19/2006/QĐ-BTC về việc ban hành chế độ kế toán đơn vị HCSN, các bệnh viện nói riêng và các cơ sở y tế nói chung đã nhanh chóng chuyển đổi, áp dụng chế độ kế toán mới. Có thể ghi nhận những kết quả đạt được trong tổ chức công tác kế toán như sau:

Thứ nhất, Bộ máy kế toán ở các cơ sở y tế được tổ chức theo mô hình tập trung là phù hợp với bộ máy quản lý, góp phần thực hiện tốt chức năng của đơn vị. Nhân sự trong bộ máy kế toán đã được bố trí tương đối phù hợp với năng lực và trình độ, giúp cho tổ chức công tác kế toán tại các cơ sở đạt hiệu quả. Một số bệnh viện đã quan tâm tạo điều kiện cho cán bộ kế toán học tập, nâng cao trình độ, cập nhật kiến thức trong điều kiện chế độ có nhiều thay đổi trong thời gian qua.

Thứ hai, Các cơ sở y tế đã xây dựng hệ thống mẫu biểu chứng từ tương đối đầy đủ. Phần lớn biểu mẫu chứng từ kế toán đã được các cơ sở sử dụng theo đúng quy định của chế độ kế toán hiện hành. Trong quá trình hoạt

động các đơn vị đã cải tiến, bổ sung các chứng từ cần thiết để ghi nhận các nghiệp vụ phát sinh.

Thứ ba, Các đơn vị đã từng bước nghiên cứu và xác định các tài khoản tổng hợp, tài khoản chi tiết để áp dụng phù hợp với điều kiện, đặc điểm và yêu cầu quản lý của đơn vị mình. Về cơ bản phần lớn các đơn vị đã vận dụng tương đối chuẩn xác hệ thống tài khoản theo chế độ hiện hành để phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

Thứ tư, Các đơn vị đã vận dụng quy định về hệ thống sổ sách tương đối tốt. Hầu hết các đơn vị đều có hệ thống sổ sách kế toán phù hợp. Phần lớn các sổ sách đều được ghi nhận vào máy tính thiết kế theo một trong ba hình thức kế toán quy định nên có thể in ra vào bất kỳ thời điểm nào và có hình thức đẹp, không tẩy xóa.

Thứ năm, Các đơn vị được khảo sát đã lập đầy đủ các báo cáo tài chính và quyết toán ngân sách theo quy định của chế độ kế toán hiện hành.

Thứ sáu, Các đơn vị đã triển khai ứng dụng công nghệ thông tin trong tổ chức hạch toán kế toán. Tại các đơn vị được khảo sát, phần lớn chứng từ kế toán, sổ sách kế toán đã được thực hiện trên hệ thống máy vi tính có tác dụng hỗ trợ tích cực cho các nhân viên kế toán trong thực hành công việc của mình.

2.3.2.2. Những tồn tại

Bên cạnh những kết quả đạt được, tổ chức hạch toán kế toán ở các bệnh viện nói riêng và các cơ sở y tế nói chung của Việt nam vẫn còn những tồn tại cần giải quyết. Cụ thể những tồn tại chính là:

Thứ nhất, Mặc dù trong những năm qua đã có nhiều chính sách, chế độ tài chính, kế toán mới ban hành tuy nhiên một số đơn vị đôi khi chưa quan tâm đúng mức đến việc học tập, triển khai chế độ mới hoặc tổ chức chưa kịp

thời và không thường xuyên nên đã phần nào ảnh hưởng đến hiệu quả công việc chung.

Thứ hai, Phần lớn các cơ sở y tế được khảo sát đều xác định chức năng, nhiệm vụ của bộ phận kế toán là tiến hành công tác kế toán tài chính mà chưa quan tâm đến nội dung sử dụng thông tin kế toán để phân tích tình hình tài chính và thực hiện kế toán quản trị trong đơn vị. Nhiệm vụ của bộ máy kế toán chủ yếu là tạo lập hệ thống thông tin phục vụ chủ yếu cho việc lập báo cáo tài chính và báo cáo quyết toán ngân sách, thông tin phục vụ kế toán quản trị không được quan tâm xây dựng. Việc lập các báo cáo bộ phận, xây dựng hệ thống phân tích thông tin tài chính phục vụ ra quyết định không được coi là nhiệm vụ thường xuyên của bộ máy kế toán.

Thứ ba, Do y tế là một ngành đặc thù nên các đơn vị tự tổ chức một số chứng từ ngoài danh mục quy định chung để phù hợp với đặc điểm hoạt động như chứng từ họp hội chẩn đột xuất, bảng kê thanh toán người cho máu, chứng từ thanh toán tiền thủ thuật, phẫu thuật... Các chứng từ này do mỗi đơn vị tự thiết kế riêng nên đôi khi cùng phản ánh một nội dung nghiệp vụ phát sinh nhưng lại khác nhau về hình thức, cách trình bày.

Thứ tư, Hệ thống tài khoản kế toán được vận dụng tại một số đơn vị còn chưa thống nhất với quy định của chế độ hiện hành, phản ánh không đúng bản chất của nghiệp vụ kinh tế trên tài khoản. Một số nghiệp vụ kinh tế phát sinh chưa quy định phương pháp kế toán cụ thể nên các đơn vị tiến hành không thống nhất như nghiệp vụ huy động vốn trong cán bộ công nhân viên để đầu tư mua sắm máy móc thiết bị phục vụ hoạt động dịch vụ; phương pháp xác định khấu hao TSCĐ sử dụng đồng thời cho hoạt động sự nghiệp và hoạt động dịch vụ; doanh thu từ hoạt động đấu giá trong các bệnh viện, hoa hồng bệnh viện được hưởng; hạch toán chi miễn giảm cho bệnh nhân nghèo, xử lý

bệnh nhân trốn viện hoặc không có khả năng thanh toán... Một số bệnh viện chưa quan tâm đến việc thiết kế các tài khoản chi tiết do đó công tác quản lý và đánh giá tình hình huy động và sử dụng kinh phí bị hạn chế.

Thứ năm, Hệ thống báo cáo tài chính ở các đơn vị chỉ bao gồm các báo cáo tài chính và quyết toán ngân sách nên mang tính pháp lệnh, tuân thủ cao. Một số báo cáo được lập như Bảng cân đối tài khoản, Thuyết minh báo cáo tài chính chưa phát huy được hiệu quả cung cấp thông tin về tình hình hoạt động và tình hình tài chính của đơn vị. Nội dung, chất lượng của Thuyết minh báo cáo tài chính còn sơ sài, chưa chỉ ra được những kết quả đạt được trong công tác kế toán của đơn vị cũng như chưa nêu ra được những khó khăn, vướng mắc của đơn vị trong quá trình điều hành, sử dụng kinh phí như ở Bệnh viện Bưu điện, Bệnh viện đa khoa tỉnh Lâm đồng, Bệnh viện đa khoa tỉnh Yên Bái...

Thứ sáu, Phần lớn các cơ sở y tế đều áp dụng tin học một cách rời rạc, thông tin không liên kết với nhau từ đó dẫn đến nhiều bất cập. Cùng thông tin về một bệnh nhân nhưng các bộ phận khác nhau đều phải nhập lại họ tên, địa chỉ... và chuyển những thông tin tổng hợp về bộ phận tài chính kế toán tính toán chi phí. Chỉ riêng thời gian nhập dữ liệu này của các phòng ban cộng dồn lại và nhân với số lượt bệnh nhân đã tạo ra một sự lãng phí lớn về thời gian của cả bệnh nhân và bác sĩ. Mặt khác mỗi bộ phận sử dụng một phần mềm riêng trên máy không nối mạng nên không chia sẻ thông tin cho nhau, mỗi bộ phận là một ốc đảo riêng biệt chỉ biết thông tin của chính mình, khả năng đối chiếu, kiểm tra tính chính xác của thông tin rất kém. Mặt khác đóng vai trò quan trọng trong việc ứng dụng CNTT trong bệnh viện là cán bộ phụ trách CNTT của bệnh viện (thường gọi là nhân viên quản trị mạng). Quản trị mạng gồm một số công việc chính như quản lý, bảo dưỡng, xử lý sự cố trên hệ thống mạng cục bộ của đơn vị, tư vấn lãnh đạo lựa chọn hoặc xây dựng các

giải pháp mạng (cả phần cứng và phần mềm)... Công việc tuy không quá phức tạp, nhưng không phải ai cũng có thể làm được. Chức danh này thường chưa được chú ý khi bố trí nên hệ thống mạng và các phần mềm được lựa chọn chưa có hiệu quả cao. Việc phụ thuộc vào các công ty tin học hoặc đơn vị tư vấn thiếu chuyên môn ở ngoài cũng thường không đưa lại hiệu quả mong muốn. Cũng không thể không đề cập tới sự quan tâm của lãnh đạo bệnh viện và nhận thức, hiểu biết của cán bộ công nhân viên (những người sẽ trực tiếp tham gia quản lý bệnh viện bằng CNTT) về CNTT và ý nghĩa của ứng dụng CNTT trong y tế. Ở nhiều đơn vị tâm nhận thức vấn đề còn ở mức độ thấp dẫn đến sự thay đổi chậm hoặc thiếu hiệu quả trong việc ứng dụng CNTT để quản lý bệnh viện.

2.3.2.3. Những nguyên nhân

Nguyên nhân khách quan

Hiện nay các cơ sở y tế công lập Việt nam đều thống nhất áp dụng chế độ kế toán đơn vị HCSN theo Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC ngày 30/3/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính. Mặc dù chế độ kế toán mới ban hành đã sửa đổi những điểm bất cập và bổ sung thêm những nội dung mới tuy nhiên vẫn còn nhiều điểm chưa đáp ứng yêu cầu phát triển của thực tiễn. Nhiều nghiệp vụ kinh tế mới nảy sinh trong các đơn vị nhưng chưa được quy định thống nhất nguyên tắc ghi chép nên dẫn tới tình trạng “mạnh ai nấy làm”. Điển hình như các nghiệp vụ liên quan đến việc huy động vốn góp của cán bộ công nhân viên mua sắm máy móc, thiết bị phục vụ khám chữa bệnh dịch vụ, hoạt động đầu tư liên doanh, liên kết với các tổ chức, cá nhân bên ngoài trong thực hiện nhiệm vụ... Hệ thống tài khoản quy định trong chế độ kế toán này được tuyên bố xây dựng trên cơ sở vận dụng các nguyên tắc phân loại và mã hoá của hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp và hệ thống tài khoản nhà nước tuy nhiên về nội dung, kết cấu tài

khoản, cách hạch toán và nhất là tên gọi của một số tài khoản khác với chế độ kế toán doanh nghiệp làm cho người làm kế toán, nhà quản lý khó nhớ và dễ nhầm lẫn giữa các tài khoản với nhau.

Nguyên nhân chủ quan

- Quan niệm của lãnh đạo nhiều đơn vị đối với vai trò của bộ máy kế toán còn chậm đổi mới. Trong khi cơ chế tài chính đã có nhiều biến đổi thì bộ phận kế toán ở phần lớn các đơn vị chỉ xác định chức năng, nhiệm vụ theo như quan điểm truyền thống là tổ chức ghi nhận các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, định kỳ lập báo cáo mang tính hành chính theo quy định. Điều đó dẫn tới vấn đề phân công công tác trong bộ máy kế toán chỉ tập trung làm công tác kế toán tài chính mà không quan tâm đến công tác phân tích kinh tế, kế toán quản trị. Như vậy vai trò của bộ phận tài chính kế toán rất hạn chế, khả năng tham mưu cho lãnh đạo về lập kế hoạch thiếu cơ sở khoa học và thực tiễn.

- Vấn đề phối hợp giữa bộ phận kế toán và các bộ phận khác trong toàn đơn vị còn chưa chặt chẽ dẫn tới vấn đề luân chuyển, kiểm tra và xử lý chứng từ còn nhiều chậm chễ.

- Trình độ cán bộ nhân viên kế toán trong các đơn vị còn thiếu đồng đều do công tác tuyển chọn ban đầu chưa được quan tâm đúng mức. Việc tổ chức tham gia tập huấn về quản lý tài chính và chế độ kế toán mới còn ít và không thường xuyên.

- Chưa khai thác được hiệu quả của CNTT trong tổ chức hạch toán kế toán. Việc ứng dụng CNTT rời rạc, thiếu liên kết, phần mềm sử dụng không phù hợp, thiếu cập nhật, sửa đổi cho phù hợp với chính sách, chế độ hiện hành đã gây tốn kém trong đầu tư, lãng phí thời gian và hạn chế chất lượng thông tin tài chính kế toán.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Tổ chức hạch toán kế toán có vai trò đặc biệt quan trọng trong tổ chức hệ thống thông tin bằng số liệu đáp ứng yêu cầu quản lý tài chính của mọi đơn vị bao gồm cả các cơ sở y tế. Chương thứ hai của Luận án, tác giả đã trình bày tổng quan về hệ thống cơ sở y tế của Việt nam, trong đó tập trung nghiên cứu hệ thống các bệnh viện bởi đây chính là bộ mặt của ngành y tế mỗi nước. Để tạo cơ sở cho tổ chức hạch toán kế toán, tác giả đã mô tả thực trạng cơ chế quản lý tài chính trong các bệnh viện từ đó phản ánh thực tế tổ chức hạch toán kế toán bao gồm tổ chức bộ máy kế toán đến tổ chức các nội dung công việc kế toán cụ thể như tổ chức chứng từ, sổ sách, tài khoản và hệ thống báo cáo tài chính. Có thể nhận thấy trong quá trình hoạt động, tổ chức hạch toán kế toán ở các cơ sở y tế đã phần nào đáp ứng yêu cầu về cung cấp thông tin tài chính trung thực và có tác động tích cực đến công tác quản lý tài chính của các đơn vị. Tuy nhiên việc chuyển đổi sang cơ chế tự chủ tài chính đòi hỏi tổ chức hạch toán kế toán phải có sự thay đổi để không ngừng nâng cao hiệu quả.

Hiệu quả của tổ chức hạch toán kế toán là chìa khóa để tăng cường công tác quản lý tài chính ở các cơ sở y tế trong điều kiện thực hiện cơ chế tự chủ tài chính. Qua nghiên cứu lý luận, thực tế, tác giả xin bàn về những phương hướng và giải pháp cụ thể nhằm hoàn thiện tổ chức hạch toán kế toán trong các cơ sở y tế của Việt nam trong thời gian tới.

CHƯƠNG 3

PHƯƠNG HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN 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

3.1. ĐỊNH HƯỚNG PHÁT TRIỂN NGÀNH Y TẾ VIỆT NAM ĐẾN NĂM 2020

Đến năm 2020, Việt nam về cơ bản đã trở thành một nước công nghiệp phát triển theo định hướng XHCN, có nền nông nghiệp sinh thái phát triển, nền kinh tế đa dạng và năng động, xã hội phát triển lành mạnh trong đó yếu tố con người và các giá trị nhân văn được coi trọng. Trong điều kiện kinh tế nhiều thành phần, đời sống nhân dân được nâng cao thì nhu cầu về chăm sóc sức khỏe sẽ ngày càng tăng và đa dạng. Bên cạnh đó nền kinh tế thị trường phát triển sẽ tạo ra sự phân tầng xã hội và tạo ra mức thu nhập không đồng đều giữa các vùng trong đó người nghèo, người sống ở các vùng khó khăn cần được quan tâm hơn. Đồng thời đến năm 2020, dân số tiếp tục tăng trong đó cơ cấu dân số người già sẽ tăng cũng đặt ra những vấn đề về chăm sóc sức khỏe. Xuất phát từ đặc điểm phát triển kinh tế xã hội và nhu cầu chăm sóc sức khỏe của nhân dân, các quan điểm chỉ đạo đã được xác định trong định hướng chiến lược công tác chăm sóc và bảo vệ sức khỏe nhân dân đến năm 2020:

- Sức khỏe là vốn quý nhất của mỗi con người và của toàn xã hội, là nhân tố quan trọng trong sự nghiệp xây dựng và bảo vệ Tổ quốc. Đảng ta luôn khẳng định con người là nhân tố hàng đầu, là nguồn tài nguyên quý báu nhất quyết định sự phát triển của đất nước trong đó sức khỏe là cái gốc để con người phát triển. Vì vậy đầu tư cho sức khỏe chính là đầu tư cho sự phát triển

kinh tế xã hội của đất nước đồng thời nâng cao chất lượng cuộc sống cho mỗi cá nhân và gia đình.

- Thực hiện công bằng trong chăm sóc sức khỏe là quan điểm nhất quán của Đảng. Với bản chất nhân đạo và định hướng XHCN, Nhà nước đảm bảo cho mọi người đều được chăm sóc sức khỏe cơ bản, có chất lượng, phù hợp với khả năng kinh tế của xã hội.

- Tích cực và chủ động dự phòng chăm sóc sức khỏe theo phương châm phòng bệnh hơn chữa bệnh bằng cách tạo ra lối sống, môi trường sống, lao động và học tập có lợi cho việc phòng bệnh và tăng cường sức khỏe. Quan điểm này thể hiện sự coi trọng y tế công cộng, các giải pháp cộng đồng, và chú trọng tới các dịch vụ y tế.

- Kết hợp y học hiện đại với y học cổ truyền dân tộc. Y học cổ truyền chính là một di sản văn hóa của dân tộc cần được phát huy và phát triển do đó cần triển khai nghiên cứu ứng dụng và hiện đại hóa y học cổ truyền kết hợp với y học hiện đại.

- Xã hội hóa sự nghiệp chăm sóc sức khỏe nhân dân. Là trách nhiệm của mỗi cá nhân, mỗi gia đình, mỗi cộng đồng do đó để thành công cần phải huy động nguồn lực cũng như động viên toàn xã hội tham gia vào công tác chăm sóc và bảo vệ sức khỏe nhân dân. Trong sự nghiệp này các cơ sở y tế luôn giữ vai trò nòng cốt.

- Đa dạng hóa các hình thức tổ chức chăm sóc sức khỏe trong đó y tế Nhà nước giữ vai trò chủ đạo. Trong điều kiện nguồn lực của Nhà nước đầu tư cho y tế còn có hạn thì việc phát triển các loại hình chăm sóc sức khỏe ngoài công lập sẽ phần nào đáp ứng nhu cầu ngày càng cao và đa dạng của nhân dân.

Để hiện thực hóa các quan điểm chỉ đạo trên, Thủ tướng Chính phủ đã phê duyệt quy hoạch tổng thể phát triển hệ thống y tế Việt nam giai đoạn đến năm 2010 và tầm nhìn đến năm 2020. Theo đó hệ thống y tế Việt nam được xây dựng nhằm đạt được mục tiêu chung là từng bước hiện đại, hoàn chỉnh, hướng tới công bằng, hiệu quả và phát triển; đáp ứng nhu cầu ngày càng tăng và đa dạng của nhân dân về bảo vệ, chăm sóc và nâng cao sức khỏe.

Là “bộ mặt” của ngành y tế và giữ vai trò chủ đạo trong tổ chức thực hiện, các bệnh viện không nằm ngoài mục tiêu hoạt động vì sự phát triển của toàn ngành. Với chiến lược và quy hoạch phát triển đến năm 2020, mỗi đơn vị đều phải đặt ra các kế hoạch dài hạn, ngắn hạn và phát triển toàn diện về cơ cấu tổ chức, cơ chế hoạt động... Do đó các bệnh viện cần nhận thức được rằng nhiệm vụ của mình ngày càng nặng nề, phạm vi hoạt động ngày càng mở rộng, tính chất bệnh tật ngày càng phức tạp... nên để đảm bảo thực hiện nhiệm vụ thì luôn phải nỗ lực hoàn thiện mọi mặt của đơn vị. Vừa đảm bảo công bằng y tế vừa đảm bảo tính hiệu quả kinh tế, cân đối thu chi là yêu cầu khắt khe trong quản lý tài chính bệnh viện. và hoàn thiện tổ chức hạch toán kế toán trong các đơn vị chính là một yêu cầu nhằm cụ thể hóa các mục tiêu, chiến lược phát triển mà toàn ngành đặt ra.

3.2. SỰ CẦN THIẾT PHẢI HOÀN THIỆN TỔ CHỨC HẠCH TOÁN KẾ TOÁN TRONG CÁC CƠ SỞ Y TẾ VIỆT NAM

3.2.1. Kinh nghiệm quốc tế và bài học đối với Việt Nam về tổ chức hạch toán kế toán trong các cơ sở y tế.

Trên thế giới hiện nay đang tồn tại hai mô hình cơ sở y tế chủ yếu sau:

- Các cơ sở y tế tư nhân, tự hạch toán mà điển hình là hệ thống cơ sở y tế của Mỹ. Hệ thống này hoàn toàn dựa vào khoản thanh toán từ các quỹ BHYT, BHXH và thu viện phí trực tiếp hoặc thu phí đồng chi trả BHYT. Nhà

nước chỉ cung cấp tài chính cho bệnh viện qua các chương trình bảo hiểm sức khoẻ cho người nghèo (Medicaid), cho người cao tuổi (Medicare) hoặc trực tiếp tài trợ cho nghiên cứu y khoa và đào tạo bác sĩ. Với cách tổ chức trên, hiệu quả trong y tế được khuyến khích cao. Vì vậy nước Mỹ luôn tự hào có hệ thống chăm sóc sức khoẻ tốt nhất thế giới và luôn đi đầu trong việc áp dụng các tiến bộ y khoa vào cuộc sống. Tuy nhiên tính công bằng trong y tế không được đề cao vì khoảng 15% dân chúng Mỹ không có BHYT và một phần đông trong số những người còn lại có mức bảo hiểm thấp trong khi chi tiêu khám chữa bệnh cao và tăng nhanh liên tục. Về tổ chức hạch toán kế toán, các cơ sở này hoạt động như một doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ do đó tuân thủ theo Luật kế toán mỗi nước và các chuẩn mực kế toán quốc tế IAS.

- Các cơ sở y tế công lập mà điển hình là hệ thống cơ sở y tế của các nước Đông Âu. Nguồn tài chính của các cơ sở này được huy động từ nguồn NSNN cấp, BHXH bắt buộc và thanh toán trực tiếp của người khám chữa bệnh. Trong đó nguồn NSNN cấp là nguồn tài chính chủ yếu cho các hoạt động của đơn vị. Chính phủ và các cơ quan nhà nước ra quyết định đầu tư trong bệnh viện nên hầu như các bệnh viện không có tự đầu tư. Bên cạnh đó nguồn thu từ BHXH được huy động từ tất cả những người lao động và sử dụng lao động. Từ cuối những năm 1990 đây trở thành nguồn chính cho hoạt động của các cơ sở y tế công ở Đông Âu. Tuy nhiên ràng buộc ngân sách đối với các quỹ này rất mềm, Nhà nước bù đắp cho thâm hụt ngân sách do đó càng khuyến khích việc chấp nhận lãng phí. Đối với khoản thanh toán trực tiếp từ bệnh nhân chỉ được thực hiện rất rời rạc và chỉ áp dụng ở một số bộ phận nhỏ các dịch vụ. Định mức chi tiêu của bệnh viện do Nhà nước hoặc BHXH định ra. Các bệnh viện hoạt động trên nguyên tắc bù đắp chi phí bằng thu nhập. Song trên thực tế tình trạng thâm hụt thường xuyên xảy ra và được

NSNN bù đắp. Chính bởi sự ràng buộc ngân sách lỏng lẻo nên lãng phí nguồn lực là tình trạng phổ biến thường xuyên diễn ra. Với tính chất hoạt động dựa vào tài trợ của Chính phủ, các cơ sở y tế này tổ chức hạch toán kế toán trên cơ sở luật kế toán mỗi nước và các chuẩn mực kế toán công quốc tế IPSAS. Do chuẩn mực kế toán quốc tế trong lĩnh vực công được xây dựng trên cơ sở chuẩn mực kế toán trong lĩnh vực tư và được thực hiện trên cơ sở kế toán dồn tích nên cũng có những điểm khá tương đồng. Theo đó hàng năm các đơn vị này phải lập 4 báo cáo tài chính để công khai là Bảng cân đối kế toán để phản ánh tình hình tài chính; Báo cáo kết quả hoạt động để phản ánh quá trình hoạt động và xác định chênh lệch của đơn vị trong kỳ kế toán; Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Thuyết minh báo cáo tài chính.

Trên cơ sở khảo sát hai mô hình tổ chức cơ sở y tế chủ yếu trên thế giới chúng tôi nhận thấy việc tham khảo kinh nghiệm và rút ra những bài học cho xây dựng mô hình tổ chức hạch toán kế toán trong các cơ sở y tế của Việt Nam là hết sức cần thiết. Y tế là một ngành cung cấp dịch vụ đặc biệt, có liên quan trực tiếp đến sức khỏe và sinh mạng của người dân do đó vấn đề cân đối giữa tính công bằng và hiệu quả trong y tế cần hết sức coi trọng. Đảm bảo tính công bằng trong điều kiện nền kinh tế thị trường ngày càng phát triển là vấn đề vừa có tính cấp bách vừa có tính chính sách lâu dài. Trong khi đó nâng cao hiệu quả kinh tế và xã hội là vấn đề ảnh hưởng đến sự tồn tại và phát triển của các cơ sở y tế nơi cung cấp dịch vụ. Tuy nhiên hoạt động của các cơ sở y tế rất nhạy cảm với những tác động của các chính sách về y tế do đó việc nghiên cứu áp dụng các bài học kinh nghiệm cần phải được cân nhắc thận trọng. Theo chúng tôi những điểm chính cần được xem xét bao gồm:

- Thứ nhất, Đa dạng hóa các loại hình cơ sở khám chữa bệnh và thị trường hóa một số loại hình cung cấp dịch vụ như tổ chức khám chữa bệnh tại

nhà, khám chữa bệnh theo yêu cầu... nhưng phải triệt để chống trào lưu thương mại hóa thông qua sự tăng cường quản lý của Nhà nước bằng hệ thống luật pháp.

- Thứ hai, Tăng cường tính tự chủ cho các cơ sở y tế trong quá trình thực hiện nhiệm vụ. Chuyển từ mô hình quản lý thuần túy chuyên môn sang mô hình quản lý đơn vị kinh tế dịch vụ trên cơ sở đó xây dựng hệ thống định mức kinh tế hợp lý, quản lý chặt chẽ các yếu tố đầu vào, chi phí và thu nhập.

- Thứ ba, Coi trọng và phát triển BHYT là cách thức hữu hiệu nhất để đảm bảo vững chắc nguồn tài chính cho hoạt động của các cơ sở y tế. Theo đó nội dung đổi mới của hệ thống BHYT bao gồm đa dạng hóa các loại hình khám chữa bệnh, xây dựng nhiều mức đóng BHYT khác nhau để thỏa mãn các mức hưởng thụ đa dạng của khách hàng, có nhiều cơ sở khám chữa bệnh và nhiều công ty bảo hiểm cùng tham gia để tạo sự cạnh tranh giúp nâng cao chất lượng phục vụ và thúc đẩy phát triển BHYT.

- Nghiên cứu để tiến tới sự phù hợp giữa kế toán Nhà nước Việt Nam nói chung, kế toán các đơn vị sự nghiệp y tế nói riêng với chuẩn mực kế toán công quốc tế.

3.2.2. Sự cần thiết phải hoàn thiện tổ chức hạch toán kế toán trong các cơ sở y tế Việt Nam

Các bệnh viện nói riêng và hệ thống các cơ sở y tế của Việt nam nói chung đang đứng trước những thách thức to lớn trong một môi trường đang có nhiều đổi mới. Xu thế hội nhập kinh tế quốc tế và yêu cầu của quá trình tham gia vào WTO đã tạo ra một môi trường cạnh tranh gay gắt cả đối với doanh nghiệp và các đơn vị. Việc phải đối mặt với các thành phần kinh tế khác và đặc biệt là với các nhà đầu tư nước ngoài trong quá trình cung cấp các dịch vụ công là điều tất yếu đang diễn ra. Tuy nhiên trong thực tế hiện nay,

các đơn vị sự nghiệp nói chung và các cơ sở y tế nói riêng phần lớn còn thụ động, thiếu sáng tạo trong quá trình thực hiện các nhiệm vụ chuyên môn. Một trong nhiều nguyên nhân là do hoạt động của khu vực công cộng thường thiếu sức ép cạnh tranh nên hiệu quả hoạt động thường yếu kém. Trước tình hình đó các cơ sở y tế cần nhận thức và nhanh chóng thích nghi với môi trường cạnh tranh để tự nâng cao năng lực. Việc áp dụng cơ chế quản lý tài chính mới và không ngừng hoàn thiện tổ chức hạch toán kế toán là một yếu tố góp phần đảm bảo hiệu quả hoạt động của các đơn vị.

Hoàn thiện tổ chức hạch toán kế toán trong các cơ sở y tế nhằm mục tiêu đảm bảo thông tin kế toán tin cậy, đầy đủ, chính xác và kịp thời, giúp người điều hành, quản lý đơn vị ra các quyết định quản lý phù hợp từ đó cung cấp thông tin đầy đủ, kịp thời cho công tác công khai tài chính của đơn vị. Trong những năm qua, cơ chế quản lý tài chính kế toán đã có nhiều thay đổi đặc biệt là Nghị định số 43/2006/NĐ-CP ngày 25 tháng 04 năm 2006 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 và chế độ kế toán do Bộ tài chính ban hành đã tạo điều kiện cho các đơn vị chủ động trong hoạt động của mình. Đi đôi với việc trao quyền tự chủ là vấn đề tăng cường công tác kiểm tra, thanh tra tài chính kế toán, để hạch toán kế toán không chỉ dừng lại ở việc phản ánh trung thực các nghiệp vụ kinh tế phát sinh mà còn phải đánh giá được hiệu quả của việc sử dụng các nguồn thu, phân tích sâu sắc các hoạt động kinh tế từ đó nâng cao kết quả hoạt động của đơn vị. Tuy nhiên đây là một chủ trương mới, các văn bản hướng dẫn chưa thực sự đầy đủ do đó trong quá trình thực hiện các đơn vị sẽ không tránh khỏi những khó khăn, vướng mắc, ảnh hưởng đến quá trình thu thập, phản ánh và xử lý thông tin của đơn vị. Đây là điều không thể tránh khỏi trong quá trình chuyển đổi và hoàn thiện

không ngừng nên cần có sự nghiên cứu, phân tích từ đó góp phần hoàn thiện công tác tổ chức hạch toán kế toán tại các cơ sở y tế.

3.3. QUAN ĐIỂM ĐỊNH HƯỚNG HOÀN THIỆN TỔ CHỨC HẠCH TOÁN KẾ TOÁN TRONG CÁC CƠ SỞ Y TẾ VIỆT NAM

Xuất phát từ cơ sở lý luận về tổ chức hạch toán kế toán kết hợp với nghiên cứu thực tiễn hoạt động để đưa ra những giải pháp phù hợp với điều kiện kinh tế xã hội, cơ chế chính sách kinh tế và nhu cầu của các đơn vị là yêu cầu căn bản của việc hoàn thiện tổ chức hạch toán kế toán trong các đơn vị nói chung và các cơ sở y tế nói riêng. Để hạch toán kế toán thực sự trở thành công cụ hỗ trợ đắc lực cho quản lý và nâng cao hiệu quả hoạt động của đơn vị, việc tổ chức hạch toán kế toán trong cơ sở y tế cần được thực hiện theo các quan điểm định hướng sau đây:

3.3.1. Hoàn thiện tổ chức hạch toán kế toán trên cơ sở tuân thủ và góp phần hoàn thiện pháp luật kế toán hiện hành

Hệ thống văn bản pháp quy Nhà nước ban hành như Luật Ngân sách, Luật Kế toán, chế độ kế toán... phù hợp với điều kiện kinh tế xã hội từng thời kỳ và phù hợp với điều kiện hoạt động của từng ngành, từng lĩnh vực... Đây là những căn cứ pháp lý quan trọng điều khiển mọi hoạt động về kinh tế tài chính của các đơn vị. Chính vì vậy khi nghiên cứu hoàn thiện tổ chức hạch toán kế toán nhất thiết phải bám sát những quy định trên để điều chỉnh cho phù hợp.

Mặt khác nằm trong xu hướng chung về xây dựng một thế giới toàn cầu hóa, Việt nam không thể đi ngược lại với xu thế đó. Đặc biệt khi đã tham gia vào “sân chơi” WTO, yêu cầu về tính thống nhất và tính minh bạch trong thông tin kinh tế là một vấn đề đặt ra trong quá trình hội nhập với nền kinh tế quốc tế. Chính vì vậy việc nghiên cứu hoàn thiện tổ chức hạch toán kế toán

phải có sự tham khảo các chuẩn mực kế toán quốc tế để xây dựng kế toán Việt nam khoa học hơn, góp phần thúc đẩy sự phát triển kinh tế của Việt nam với các nước khác trên thế giới.

Như vậy một mặt hoàn thiện tổ chức hạch toán kế toán phải chịu sự chi phối, đảm bảo tuân thủ đúng theo các cơ chế, chính sách tài chính hiện hành. Mặt khác kết quả nghiên cứu cũng cần đưa ra những điểm chưa hoàn thiện của cơ chế, chính sách hiện hành để từ đó điều chỉnh lại cho phù hợp.

3.3.2. Hoàn thiện tổ chức hạch toán kế toán trên cơ sở phù hợp với điều kiện cụ thể của các cơ sở y tế

Mỗi đơn vị thuộc các lĩnh vực hoạt động khác nhau đều mang những nét đặc thù riêng và có yêu cầu quản lý riêng. Trong cùng một lĩnh vực, tùy quy mô, đặc điểm hoạt động của các đơn vị cũng có những nét riêng. Do đó nghiên cứu và hoàn thiện tổ chức hạch toán kế toán phải căn cứ vào những đặc điểm riêng đó để phù hợp với yêu cầu thực tế. Chỉ khi có sự phù hợp giữa tổ chức bộ máy kế toán, các phần công việc kế toán với các đặc điểm riêng của đơn vị thì hoạt động kế toán mới có hiệu quả và đạt được các mục tiêu đề ra.

3.3.3. Hoàn thiện tổ chức hạch toán kế toán trên cơ sở ứng dụng CNTT hiện đại

CNTT là phương tiện trợ giúp đắc lực và có hiệu quả cao trong nhiều lĩnh vực trong đó có quản lý. Đó là quá trình tạo dữ liệu thông tin điện tử nhằm nâng cao hiệu lực, hiệu quả công tác điều hành cũng như xử lý công việc cụ thể hàng ngày của đơn vị. Việc ứng dụng CNTT hiện đại sẽ thay thế các công việc mang tính thủ công, rút gọn thời gian, nâng cao tính chính xác, tạo sự liên kết, trao đổi thuận tiện dữ liệu, thông tin giữa các bộ phận. Hơn nữa việc ứng dụng CNTT còn góp phần hỗ trợ quá trình

xử lý, tổng hợp thông tin, đảm bảo tính chính xác, logic của thông tin, làm gọn nhẹ bộ máy hoạt động và nâng cao năng suất lao động. Chính vì vậy hoàn thiện tổ chức hạch toán kế toán trên cơ sở ứng dụng CNTT hiện đại là một yêu cầu tất yếu trong tổng thể kế hoạch xây dựng bệnh viện điện tử, cơ sở y tế không giấy tờ.

3.4. NỘI DUNG HOÀN THIỆN TỔ CHỨC HẠCH TOÁN KẾ TOÁN TRONG CÁC CƠ SỞ Y TẾ NHẪM TĂNG CƯỜNG QUẢN LÝ TÀI CHÍNH NGÀNH Y TẾ VIỆT NAM

3.4.1. Hoàn thiện tổ chức bộ máy kế toán

Hiệu quả của công tác kế toán trong bất cứ đơn vị nào cũng phụ thuộc vào tổ chức bộ máy kế toán. Tổ chức bộ máy kế toán hợp lý không những mang lại lợi ích trực tiếp cho đơn vị mà còn có ý nghĩa thiết thực đối với quản lý Nhà nước. Vì vậy không ngừng cải tiến chất lượng bộ máy kế toán là một yêu cầu bắt buộc đối với các cơ sở y tế hiện nay.

Trong điều kiện hiện tại với quy mô và khối lượng công việc không quá lớn, không phức tạp và hoạt động trong một ngành cố định, việc lựa chọn mô hình kế toán tập trung trong các cơ sở y tế là phù hợp. Mỗi cơ sở cần tổ chức một bộ máy kế toán riêng và tiến hành toàn bộ công tác kế toán ở phòng kế toán trung tâm.

Tuy nhiên ở các cơ sở y tế tuyến trung ương và bệnh viện đa khoa cấp tỉnh có quy mô lớn, cần nghiên cứu xây dựng bộ máy kế toán theo mô hình kết hợp vừa tập trung vừa phân tán theo phương án tự chủ, tự chịu trách nhiệm về thực hiện nhiệm vụ, tổ chức bộ máy, biên chế và tài chính. Hiện nay với sự trợ giúp đắc lực của công nghệ thông tin trong quản lý nói chung và trong tổ chức công tác kế toán nói riêng, việc áp dụng mô hình tổ chức bộ

máy kế toán này là khả thi. Như vậy theo chúng tôi, bộ máy kế toán ở các cơ sở y tế được tổ chức theo mô hình trên sẽ bao gồm:

- Phòng Kế toán trung tâm thực hiện hạch toán kế toán các hoạt động kinh tế tài chính có tính chất chung toàn đơn vị và các hoạt động kinh tế tài chính ở các bộ phận phụ thuộc hoạt động tập trung; thực hiện tổng hợp số liệu từ các phòng kế toán đơn vị phụ thuộc hoạt động phân tán và của toàn đơn vị. Trên cơ sở đó phòng kế toán trung tâm tổng hợp lập báo cáo cung cấp thông tin về toàn bộ công tác kế toán của đơn vị.

- Phòng kế toán của các bộ phận phụ thuộc hoạt động phân tán. Ở một số Khoa thuộc nhóm các Khoa cận lâm sàng như Khoa chẩn đoán hình ảnh, Khoa Hóa sinh... có cơ cấu tổ chức hoàn chỉnh, có chức năng, nhiệm vụ rõ ràng, có thể hoạt động tương đối độc lập với bệnh viện thì nên tiến hành tổ chức bộ phận kế toán riêng.

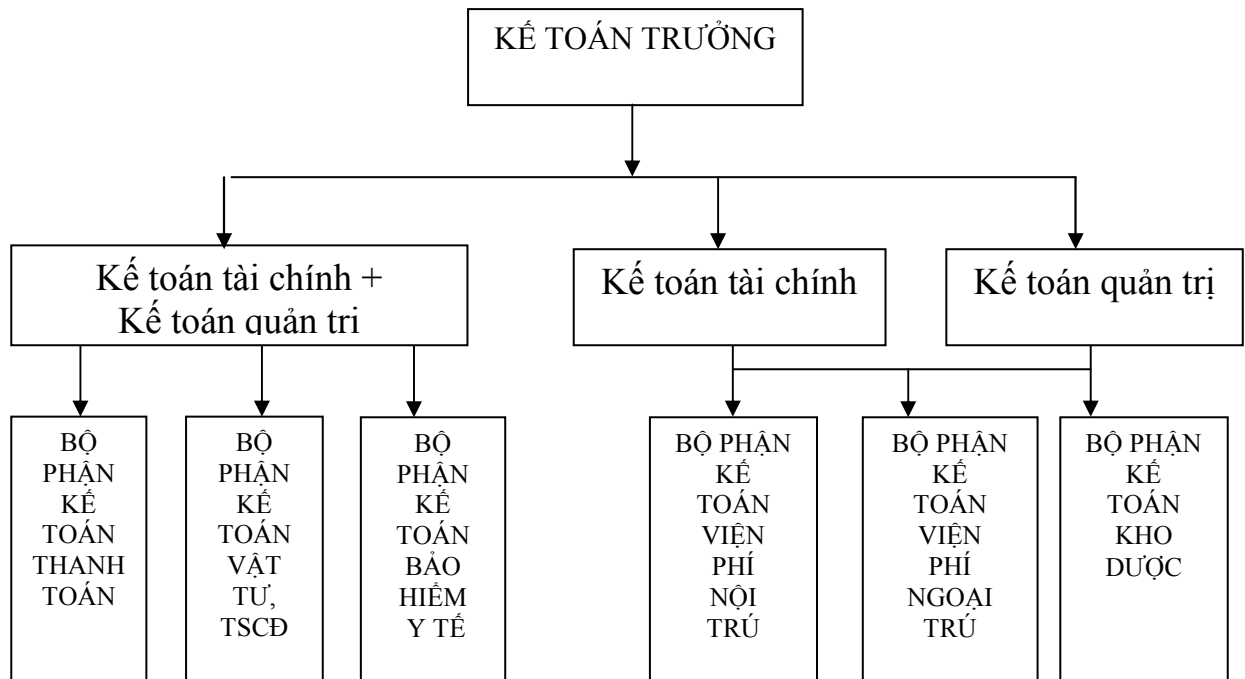
- Các nhân viên kinh tế ở các bộ phận phụ thuộc hoạt động tập trung.

Tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình trên sẽ có tác dụng tích cực trong việc giảm sức ép quản lý theo chiều rộng, tập trung quản lý theo chiều sâu ở bộ phận kế toán trung tâm. Đồng thời đối với các bộ phận được giao quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm sẽ khuyến khích được tinh thần lao động, nâng cao đời sống cán bộ công nhân viên bằng cách xây dựng kế hoạch tăng thu, tiết kiệm chi.

Mặt khác trong tương lai không xa việc chuyển đổi phương thức lập dự toán ngân sách trên cơ sở các yếu tố đầu vào sang căn cứ vào kết quả đầu ra sẽ được áp dụng rộng rãi trong các đơn vị sự nghiệp công lập nói chung và các cơ sở y tế nói riêng. Do đó việc tổ chức bộ máy kế toán làm công tác kế toán quản trị, phân tích hoạt động kinh tế là hết sức cần thiết. Bước đầu đối với các bệnh viện có quy mô lớn ở trung ương, các bệnh

viện đa khoa ở các thành phố lớn có thể nghiên cứu tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình kết hợp kế toán tài chính và kế toán quản trị. Kế toán quản trị về bản chất là một bộ phận cấu thành không thể tách rời của hệ thống kế toán vì đều làm nhiệm vụ tổ chức hệ thống thông tin kinh tế trong các đơn vị. Thực chất kế toán quản trị là quy trình định dạng, đo lường, tổng hợp, phân tích, lập báo biểu, giải trình và thông đạt các số liệu tài chính và phi tài chính cho lãnh đạo đơn vị để lập kế hoạch, đánh giá, theo dõi việc thực hiện kế hoạch trong phạm vi nội bộ đơn vị và đảm bảo cho việc sử dụng có hiệu quả các tài sản và quản lý chặt chẽ các tài sản đó. Theo quan điểm hiện đại cho thấy kế toán quản trị không chỉ cần thiết đối với các đơn vị kinh doanh mà đem lại lợi ích cho mọi đơn vị bao gồm cả các đơn vị sự nghiệp. Tuy không có tính pháp chế nhưng lợi ích của kế toán quản trị đã được khẳng định trong việc mang lại hiệu quả hoạt động cho nhiều đơn vị trong nhiều lĩnh vực. Trong điều kiện hiện nay, các cơ sở y tế công lập cũng không nằm ngoài quy luật cạnh tranh, phải đối mặt với các cơ sở y tế ngoài công lập và cả các cơ sở y tế nước ngoài. Do đó để đạt được hiệu quả cao trong hoạt động, các đơn vị cần phải xây dựng chương trình, chiến lược, mục tiêu cùng các biện pháp thực hiện. Thông tin kế toán quản trị sẽ giúp các đơn vị thực hiện nhiệm vụ này.

Hiện nay với số lượng nhân sự và nhu cầu cung cấp thông tin không quá lớn, các cơ sở y tế có thể xây dựng mô hình hỗn hợp trong đó đơn vị có thể tổ chức bộ phận kế toán quản trị riêng cho những phần hành quan trọng, các nội dung khác thì tổ chức theo hình thức kết hợp. Theo mô hình này, bộ máy kế toán trong các bệnh viện bước đầu áp dụng kế toán quản trị sẽ được tổ chức như Hình 3.1 sau đây:



Hình 3.1 - Mô hình tổ chức bộ máy kế toán theo hình thức hỗn hợp kế toán tài chính và kế toán quản trị

Theo mô hình này, phòng kế toán thực hiện cả hai chức năng kế toán tài chính và kế toán quản trị. Theo đó đối với các phân hành kế toán thông thường như kế toán vật tư, TSCĐ, kế toán thanh toán... kế toán viên theo dõi phân hành kế toán nào thì sẽ thực hiện cả kế toán tài chính và kế toán quản trị phân hành đó. Đối với các phân hành kế toán trọng yếu như kế toán thu viện phí nội trú, ngoại trú, kế toán kho dược... thì tổ chức nhân sự thực hiện kế toán tài chính và kế toán quản trị riêng biệt để đảm bảo tính khách quan và chất lượng của thông tin phục vụ công tác quản lý tài chính đơn vị. Việc tổng hợp, phân tích số liệu do kế toán tổng hợp hoặc kế toán trưởng đảm nhiệm có nhiệm vụ:

- Thực hiện kiểm tra tổng hợp thuộc phần việc của kế toán tài chính, tiến hành kiểm tra, đối chiếu số liệu liên quan đến kế toán tài chính từ các phân hành kế toán riêng biệt, tổng hợp số liệu và lập báo cáo tài chính.

- Thực hiện kiểm tra tổng hợp các dự toán chi tiết do các bộ phận kế toán khác lập, tổng hợp hoàn chỉnh hệ thống dự toán của đơn vị, kiểm tra các báo cáo thực hiện, phân tích các chỉ tiêu trong báo cáo kế toán quản trị, đề xuất các phương án tư vấn cho lãnh đạo đơn vị.

Ngoài ra, để xây dựng bộ máy kế toán hoạt động hiệu quả, phù hợp với cơ cấu tổ chức quản lý của đơn vị, việc tuyển chọn cán bộ nhân viên kế toán phải được coi trọng. Hiện nay phần lớn cán bộ nhân viên kế toán được tuyển chọn không thông qua thi tuyển. Vì vậy chất lượng, trình độ của nhân viên kế toán còn thấp do chưa được đào tạo chính quy ngành kế toán hoặc do làm trái ngành đào tạo. Do đó các cơ sở cần tổ chức tuyển chọn cán bộ thông qua thi tuyển để tuyển dụng cán bộ đảm bảo năng lực và trình độ chuyên môn.

Đồng thời với việc tuyển chọn cán bộ nhân viên, hàng năm các cơ sở cần có kế hoạch đầu tư thích đáng, bố trí cho cán bộ nhân viên tham gia các lớp học cập nhật kiến thức về chế độ, chính sách mới, nâng cao trình độ chuyên môn nghiệp vụ để không ngừng cải thiện hiệu quả công việc của từng cá nhân.

3.4.2. Hoàn thiện tổ chức công tác kế toán

3.4.2.1. Hoàn thiện hệ thống chứng từ kế toán

Tổ chức tốt chứng từ kế toán sẽ tạo lập hệ thống thông tin hợp pháp cho việc thực hiện có hiệu quả công tác quản lý đồng thời nâng cao tính pháp lý của công tác kế toán ngay từ giai đoạn đầu. Do đó hoàn thiện hệ thống chứng từ kế toán trong các cơ sở y tế là vấn đề tiếp tục nghiên cứu vận dụng các chứng từ kế toán được ban hành trong chế độ kế toán, khắc phục những thiếu sót, tồn tại trong quá trình tổ chức chứng từ kế toán theo đúng quy định hiện hành của Nhà nước. Thực tế hiện nay hệ thống chứng từ kế toán do chế độ quy định còn thiếu hoặc một số chỉ tiêu chưa phù hợp với yêu cầu quản lý

và đặc thù hoạt động của đơn vị. Để đáp ứng yêu cầu đó, hiện nay một số đơn vị đã bổ sung thêm các chứng từ như Bảng kê thanh toán tiền thủ thuật bệnh nhân, Bảng kê thanh toán tiền phẫu thuật, Bảng kê chi tiền cho người tham dự hội chẩn đột xuất, Bảng kê chi quà tặng đối với người hiến máu tự nguyện; Bảng kê thu viện phí theo ca/ ngày; Phiếu báo vật tư còn lại cuối kỳ... Tuy nhiên để đảm bảo tính hợp pháp của các chứng từ trên cần thống nhất quy cách biểu mẫu chứng từ về các nội dung mà Bộ Tài chính không ban hành chứng từ hướng dẫn. Do đó theo chúng tôi với đặc thù hoạt động của ngành y tế, tổ chức chứng từ kế toán cần thiết phải sửa đổi và bổ sung một số nội dung như sau:

Thứ nhất, Để có đầy đủ chứng từ làm căn cứ hạch toán, các đơn vị nên sử dụng đầy đủ các mẫu biểu chứng từ thuộc loại hướng dẫn. Đối với chứng từ quản lý các khoản chi cần sử dụng đầy đủ các chứng từ như Bảng thanh toán tiền thưởng, Hợp đồng giao khoán công việc, sản phẩm, Biên bản thanh lý hợp đồng giao khoán (đối với những công việc có tính chất khoán), Bảng kê trích nộp các khoản theo lương, Bảng kê thanh toán công tác phí, Phiếu nhập kho, Phiếu xuất kho (đối với văn phòng phẩm và công cụ dụng cụ dùng ở văn phòng), Giấy báo hỏng, mất CCDC, Biên bản kiểm kê vật tư, công cụ, sản phẩm, hàng hóa, Bảng kê chi tiền cho người tham dự hội thảo, tập huấn, Biên bản giao nhận TSCĐ, Biên bản đánh giá lại TSCĐ...

Thứ hai, Để thống nhất mẫu biểu trong việc phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, cần bổ sung, chỉnh sửa một số chứng từ cho phù hợp với đặc thù của ngành như:

Đối với chứng từ quản lý các khoản thu cần bổ sung thêm Mẫu Bảng kê thu viện phí (Phụ lục 18): Do sử dụng nhiều phần mềm kế toán khác nhau nên mặc dù cùng thiết lập Bảng kê thu viện phí nhưng nội dung thiếu nhất quán,

ảnh hưởng không nhỏ đến quá trình tổng hợp số liệu theo từng nội dung. Theo chúng tôi, mẫu Bảng kê thu viện phí cần liệt kê chi tiết theo bệnh nhân (số biên lai, số bệnh án để theo dõi), số viện phí phải nộp, viện phí được miễn giảm, số viện phí thực nộp, tiền hoàn trả (nếu tạm ứng thừa) và số thực thu từ viện phí. Trên cơ sở mẫu chứng từ này có thể tổng hợp chi tiết các khoản thu từ viện phí trực tiếp. Nội dung phương pháp lập và trách nhiệm ghi được mô tả cụ thể ở Phụ lục 18.

Đối với chứng từ quản lý các khoản chi, cần bổ sung thêm:

Mẫu Bảng chấm công (Phụ lục 19) và Mẫu Bảng chấm công làm thêm giờ (Phụ lục 20): Đây là các chứng từ theo dõi số ngày công thực tế và số ngày công làm thêm ngoài giờ của cán bộ, nhân viên làm căn cứ tính và trả lương cho người lao động, căn cứ tính thời gian nghỉ bù và thanh toán bổ sung cho người lao động. Tuy nhiên để kịp thời cập nhật số liệu và tiện theo dõi, đối chiếu bằng chương trình kế toán máy, cần thiết bổ sung cột **Mã nhân viên** trong các mẫu chứng từ này. Nội dung phương pháp lập và trách nhiệm ghi được mô tả cụ thể ở Phụ lục 19,20.

Mẫu Bảng kê chi tiền cho người tham dự hội chẩn đột xuất (Phụ lục 21): Đây là nghiệp vụ thường xuất hiện trong các bệnh viện khi có phát sinh các trường hợp cần thiết phải tiến hành hội chẩn đột xuất. Người tham dự hội chẩn đột xuất có thể là các y bác sĩ của đơn vị hoặc các chuyên gia có uy tín trong ngành. Nội dung của chứng từ này cần ghi rõ nội dung, thời gian, địa điểm tiến hành; họ tên người tham dự, chức vụ, đơn vị công tác và số tiền được hưởng theo quy chế chi tiêu nội bộ của đơn vị. Nội dung phương pháp lập và trách nhiệm ghi được mô tả cụ thể ở Phụ lục 21.

Mẫu Bảng kê thanh toán tiền thủ thuật bệnh nhân (Phụ lục 22): Đây là loại nghiệp vụ phát sinh thường xuyên trong các bệnh viện nhưng mẫu chứng

từ sử dụng ở các đơn vị thường không đồng nhất. Theo chúng tôi, mẫu chứng từ này cần liệt kê theo ngày thực hiện hoặc định kỳ cho từng khoa tùy theo mật độ phát sinh các nghiệp vụ này là nhiều hay ít. Trong đó, nội dung chứng từ cần chi tiết theo bệnh nhân (số biên lai thu viện phí, số bệnh án để quản lý), loại thủ thuật thực hiện (tên thủ thuật và mã thủ thuật) và người thực hiện (chính, phụ, giúp việc...). Chứng từ này là cơ sở thanh toán tiền cho các nhân viên y tế thực hiện thủ thuật. Nội dung phương pháp lập và trách nhiệm ghi được mô tả cụ thể ở Phụ lục 22.

Mẫu Bảng kê thanh toán tiền phẫu thuật (Phụ lục 23): Khác với các thủ thuật nhỏ, tính chất ít phức tạp, các cuộc phẫu thuật thường có sự tham gia của nhiều nhân viên y tế và có thể phân chia theo các mức độ từ đơn giản đến phức tạp. Trong đó nội dung của chứng từ cần ghi rõ nhân viên y tế tiến hành (theo dõi theo mã nhân viên). Nội dung phương pháp lập và trách nhiệm ghi được mô tả cụ thể ở Phụ lục 23.

Mẫu Bảng kê chi quà tặng đối với người hiến máu tình nguyện (Phụ lục 24): Góp phần bổ sung lượng máu cần thiết phục vụ cho công tác chữa bệnh, một nguồn quan trọng là từ những người hiến máu tình nguyện. Các đơn vị có thể tổ chức bồi dưỡng các đối tượng này bằng hiện vật hoặc bằng tiền. Trong quá trình đó để quản lý chặt chẽ việc thanh toán cần thống nhất mẫu bảng kê chi quà tặng đối với người hiến máu tình nguyện. Nội dung phương pháp lập và trách nhiệm ghi được mô tả cụ thể ở Phụ lục 24.

Mẫu Phiếu báo vật tư còn lại cuối kỳ (Phụ lục 25): Với số lượng, chủng loại vật tư sử dụng trong các cơ sở y tế rất đa dạng nên để quản lý, kiểm tra tình hình thực hiện định mức sử dụng vật tư cũng như làm căn cứ tính toán, đối chiếu giá trị vật tư xuất dùng các đơn vị cần thiết bổ sung thêm Phiếu báo vật tư còn lại cuối kỳ. Trong đó nội dung của chứng từ này cần bao

gồm thông tin về từng loại vật tư theo chủng loại, quy cách, phẩm chất, lý do còn sử dụng hay không sử dụng, trả lại... Nội dung phương pháp lập và trách nhiệm ghi được mô tả cụ thể ở Phụ lục 25.

Thứ ba, Để giảm bớt số lượng chứng từ sử dụng, đơn giản hóa thủ tục luân chuyển chứng từ, tăng khả năng liên kết giữa các khoa, phòng và bộ phận kế toán, giảm bớt thủ tục ký duyệt, các đơn vị có thể sử dụng chứng từ liên hợp, dùng nhiều lần. Ví dụ chứng từ thanh toán viện phí của bệnh nhân có thể lập trong hệ thống cơ sở dữ liệu chung từ khi tiếp nhận bệnh nhân, các khoa, phòng sử dụng để liệt kê chi phí thực tế tiêu hao, phòng kế toán tính toán phần BHYT chi trả và phần bệnh nhân phải nộp trực tiếp. Chứng từ này có thể thay thế Phiếu thống kê chi phí điều trị bệnh nhân, làm căn cứ thanh toán với cơ quan BHXH và đồng thời là chứng từ thanh toán ra viện cho bệnh nhân. Chứng từ được kiểm soát bởi các bên: cơ sở y tế, cơ quan BHXH, bệnh nhân sẽ tăng tính minh bạch và là cơ sở quan trọng cho việc tính toán đúng, đủ chi phí của từng hoạt động trong bệnh viện (Phụ lục 26).

Thứ tư, Trong điều kiện ứng dụng CNTT trong công tác kế toán, việc lập chứng từ kế toán trên máy vi tính cần được các đơn vị nghiên cứu và vận dụng để giảm bớt khối lượng công việc. Các đơn vị cần xây dựng các mẫu chứng từ có sẵn trong máy cho từng loại nghiệp vụ trên cơ sở mã hóa từng loại nghiệp vụ kinh tế. Đồng thời với quá trình này, việc bảo vệ chương trình để chống virus, chống sửa chữa và lưu trữ chứng từ trên máy tính cũng cần quan tâm để đảm bảo tính pháp lý của chứng từ. Hàng năm các đơn vị nên lưu trữ toàn bộ thông tin trên chứng từ ra các thiết bị lưu trữ khác như đĩa CD-ROM, USB và thực hiện chế độ bảo quản.

Để đạt hiệu quả trong quá trình từng bước thực hiện cơ chế tự chủ tài chính, theo chúng tôi trước hết các cơ sở y tế cần quan tâm đến tổ chức tốt hệ

thống chứng từ kế toán bởi đây chính là cơ sở để thu nhận và cung cấp thông tin một cách đầy đủ, kịp thời, chính xác và trung thực các hoạt động phát sinh trong đơn vị. Bằng việc thực hiện tốt chế độ ghi chép ban đầu, kế toán có thể kiểm tra tính hợp pháp, hợp lý của các nghiệp vụ kinh tế phát sinh và ngăn ngừa kịp thời các hiện tượng, hành vi vi phạm chế độ, chính sách, quy định về tài chính kế toán. Việc ghi chép ban đầu thực hiện tốt cũng có nghĩa là công tác lập chứng từ đạt hiệu quả, tạo tiền đề quan trọng cho công tác ghi sổ kế toán tổng hợp, chi tiết và lập các báo cáo tài chính chính xác.

3.4.2.2. Hoàn thiện hệ thống tài khoản kế toán

Hệ thống tài khoản kế toán là bộ phận quan trọng của một hệ thống kế toán bởi nó định dạng hệ thống thông tin được xây dựng trong đơn vị. Hiện nay các cơ sở y tế của Việt nam đều thống nhất xây dựng hệ thống tài khoản kế toán trên cơ sở Quyết định 19/2006/QĐ-BTC ngày 30/3/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính. Tuy nhiên quá trình vận dụng các tài khoản kế toán và trong hạch toán thực tế tại các đơn vị đã nảy sinh một số vấn đề còn chưa hợp lý. Do đó để phản ánh đầy đủ và cung cấp những thông tin hữu ích hơn cho các đơn vị, hệ thống tài khoản và phương pháp ghi chép trên tài khoản cần sửa đổi, bổ sung một số nội dung như sau:

Thứ nhất, đảm bảo tính khoa học và linh hoạt trong vận dụng hệ thống tài khoản kế toán theo đúng tính chất và quy định của chế độ kế toán hiện hành. Các cơ sở y tế cần phân định rõ hai hoạt động chính: hoạt động sự nghiệp và hoạt động SXKD. Trong đó có thể tổ chức khoán quản tại một số bộ phận độc lập như khu vực khám chữa bệnh tự nguyện (theo yêu cầu)... Trên cơ sở đó các đơn vị tổ chức hệ thống tài khoản phản ánh các khoản thu, chi và xác định kết quả tương ứng của từng loại hoạt động.

Thứ hai, nghiên cứu tổ chức hệ thống tài khoản chi tiết đáp ứng tốt hơn yêu cầu quản trị và phù hợp với đặc điểm quản lý của ngành. Cụ thể:

- Điều chỉnh nội dung chi tiết của các tài khoản phản ánh nguồn kinh phí loại 4 và tài khoản phản ánh chi kinh phí loại 6 cho phù hợp với tinh thần của cơ chế tự chủ tài chính. Từ trước đến nay, nguồn kinh phí hoạt động của đơn vị được giao theo hai loại là nguồn kinh phí thường xuyên và nguồn kinh phí không thường xuyên. Tương ứng với tài khoản phản ánh chi kinh phí cũng được chi tiết thành 2 loại chi thường xuyên và chi không thường xuyên. Cách phân chia này đến nay không còn phù hợp do không xác định được chính xác hiệu quả huy động và sử dụng các nguồn kinh phí trong đơn vị. Do đó theo chúng tôi, khi vận hành cơ chế tự chủ tài chính, các nguồn kinh phí nên phân chia thành hai loại: kinh phí được giao tự chủ và kinh phí không được giao tự chủ.

Theo đó tài khoản 461 được chi tiết thành 2 tài khoản cấp 2 như sau:

Tài khoản 4611 – Nguồn kinh phí được giao tự chủ

Tài khoản 4612 – Nguồn kinh phí không được giao tự chủ

Tương ứng với hai nguồn kinh phí trên, các khoản chi cũng được chi tiết thành: chi từ nguồn tự chủ và chi từ nguồn không thực hiện tự chủ. Về nội dung và kết cấu của các tài khoản này thống nhất với quy định hiện hành. Với cách chi tiết tài khoản như trên, các đơn vị có thể xây dựng hệ thống sổ kế toán chi tiết tương ứng và dễ dàng tổ chức hệ thống báo cáo, phân tích hiệu quả từng hoạt động trong đơn vị.

- Xây dựng tài khoản chi tiết các khoản thu trong đơn vị. Cụ thể:

Tài khoản 511 – Các khoản thu có thể chi tiết thành:

TK 511.1 – Thu viện phí nội trú

TK 511.2 – Thu viện phí ngoại trú

TK 511.3 – Thu viện phí BHYT

TK 511.8 – Thu khác (như thu đào tạo, hoa hồng, đấu thầu, thu khác..)

Tài khoản 531 – Thu hoạt động sản xuất, kinh doanh có thể chi tiết thành:

TK 531.1 – Thu dịch vụ khám chữa bệnh theo yêu cầu

TK 531.2 – Thu dịch vụ cantin, trông giữ xe

TK 531.3 – Thu nhà thuốc

TK 531.8 – Thu khác (thu tiền mặt bằng cho thuê, thu khác...)

Về nội dung và kết cấu của các tài khoản thu được ghi nhận thống nhất với các quy định hiện hành.

Thứ ba, Thống nhất phương pháp kế toán một số nghiệp vụ mới phát sinh trong các cơ sở y tế điển hình là phương pháp kế toán các khoản góp vốn liên doanh, liên kết. Theo quy định hiện hành phương pháp kế toán các khoản góp vốn liên doanh, liên kết trong đơn vị sự nghiệp công lập nói chung và các cơ sở y tế nói riêng được thực hiện theo quy định của chuẩn mực số 07 – Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết; chuẩn mực số 08 – Thông tin tài chính về các khoản vốn góp liên doanh, ban hành kèm theo Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30/12/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính. Tuy nhiên căn cứ hướng dẫn như trên là chưa phù hợp với thực tế chế độ kế toán mà các đơn vị sự nghiệp y tế công lập đang áp dụng. Các chuẩn mực kế toán số 07, số 08 là các chuẩn mực kế toán doanh nghiệp nên không thể áp dụng dập khuôn cho các đơn vị sự nghiệp nói chung và đơn vị sự nghiệp y tế nói riêng. Do đó quy định về chế độ hạch toán cần dựa trên cơ sở chế độ kế toán đơn vị HCSN có tham khảo chuẩn mực kế toán chung. Dưới đây chúng tôi đưa ra phương

pháp kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu của hoạt động liên doanh, liên kết này cụ thể như sau:

- Khi dùng tài sản cố định góp vốn liên doanh, kế toán vẫn tiếp tục theo dõi tài sản cố định trên sổ sách chỉ khác là thay đổi mục đích và nơi sử dụng của tài sản. Căn cứ vào quyết định góp vốn, kế toán ghi:

Nợ TK 211, 213 – chi tiết TSCĐ dùng cho hoạt động liên doanh

Có TK 211, 213 – ghi giảm TSCĐ đang dùng cho các hoạt động khi chuyển đổi mục đích

- Khi đơn vị và các bên đối tác mua tài sản, căn cứ vào các chứng từ liên quan, kế toán ghi:

Nợ TK 211, 213 – chi tiết TSCĐ dùng cho hoạt động liên doanh tài sản đồng kiểm soát

Nợ TK 3113 – thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)

Có TK 111, 112, 331, 341....

- Kế toán tập hợp chi phí phát sinh riêng tại cơ sở y tế công lập tương tự như chi phí hoạt động SXKD trong đơn vị:

Nợ TK 631 – chi phí thực tế phát sinh chi tiết cho hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát

Nợ TK 3113 – thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)

Có TK liên quan (111,112,152,153,214,334,335...) chi phí thực tế phát sinh

- Kế toán chi phí phát sinh chung giữa cơ sở y tế công lập và các bên đối tác tùy thuộc vào bên phát sinh chi phí sẽ tiến hành phân bổ cho các bên còn lại hoặc nhận phân bổ từ các bên đối tác

+ Phân bổ chi phí phát sinh chung cho các bên đối tác căn cứ vào Bảng phân bổ chi phí chung:

Nợ TK 3118 – chi tiết đối tác: số phải thu ở các đối tác về các CP phát sinh chung

Có TK 631 – pbổ CP phát sinh chung cho các bên đối tác

+ Nhận phân bổ chi phí phát sinh chung từ các bên đối tác:

Nợ TK 631 – tập hợp CP hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát

Có TK 3318–ct đối tác liên doanh phát sinh CP chung

- Kế toán phân chia thu nhập trên cơ sở doanh thu:

+ Khi đơn vị thu phí dịch vụ, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112 – số tiền thu

Có TK 3318 – tổng doanh thu dịch vụ phân chia cho các bên đối tác

Có TK 3331 – thuế GTGT phải nộp (nếu có)

+ Phản ánh số doanh thu dịch vụ mà đơn vị được hưởng:

Nợ TK 3318 – chi tiết liên doanh, ghi giảm số tiền phải trả các bên đối tác

Có TK 531 – ghi tăng số thu hoạt động SXKD

+ Phân chia doanh thu cho các bên đối tác, kế toán ghi:

Nợ TK 3318 - chi tiết liên doanh, ghi giảm số tiền phải trả các bên đối tác

Nợ TK 3331 – ghi giảm số thuế GTGT phải nộp

Có TK 111, 112, 3318 – số phải chia cho đối tác

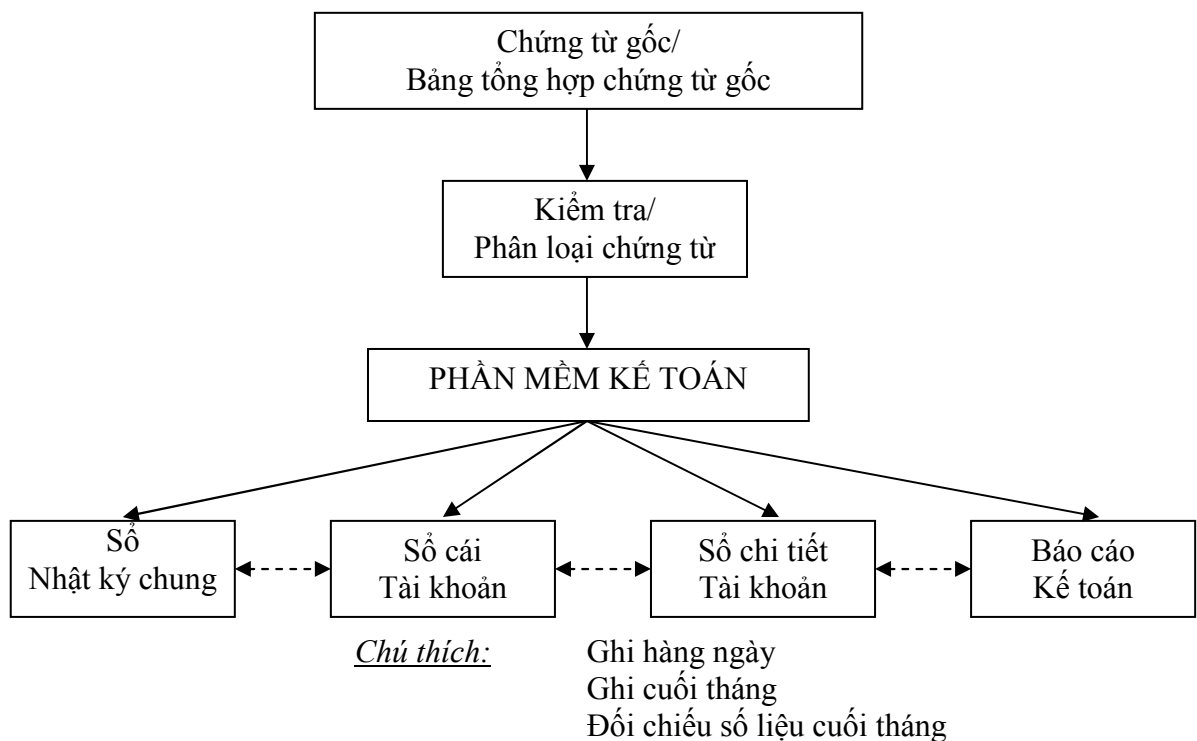
Theo chúng tôi, chính hệ thống tài khoản và phương pháp ghi chép trên tài khoản đầy đủ, đúng đắn là điều kiện quan trọng để tổ chức kế toán đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin trung thực, chính xác và là công cụ đắc lực để các cơ sở y tế thực hiện cơ chế tự chủ tài chính trong việc quản lý chặt chẽ các loại tài sản, các khoản thu chi của từng hoạt động từ đó đánh giá đúng tình hình huy động, sử dụng và quyết toán kinh phí trong đơn vị.

Tuy nhiên chúng tôi cũng cho rằng những giải pháp trên đây chỉ mang tính thời điểm nhằm phản ánh đầy đủ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong các đơn vị trên cơ sở tuân thủ hệ thống tài khoản kế toán hiện hành. Theo chúng tôi trong tương lai yêu cầu về việc xây dựng một hệ thống tài khoản kế toán đáp ứng nhu cầu phản ánh thông tin nhiều chiều, đa dạng cho quản lý các đơn vị sự nghiệp nói chung và các cơ sở y tế nói riêng là hết sức cần thiết. Hệ thống tài khoản này cần đảm bảo tính khoa học, hiện đại trong hệ thống hệ thống kế toán Nhà nước nói riêng và hệ thống kế toán Việt Nam nói chung nhằm hướng tới mục tiêu phù hợp với các chuẩn mực kế toán quốc tế trong thời đại hội nhập. Đối với ngành y tế nói riêng mà cụ thể là các cơ sở y tế, hệ thống tài khoản chung chính là căn cứ để các đơn vị xây dựng hệ thống tài khoản thích hợp với đặc điểm hoạt động và từng bước thực hiện tốt công tác kế toán nhằm nâng cao vị thế của công cụ quản lý tài chính này.

3.4.2.3. Hoàn thiện hệ thống sổ kế toán

Tổ chức hệ thống sổ kế toán hợp lý chính là tổ chức ghi chép các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh để góp phần nâng cao năng suất lao động của cán bộ kế toán, đảm bảo cung cấp đầy đủ, kịp thời thông tin cho lãnh đạo cũng như các cơ quan hữu quan. Thực tế cho thấy các cơ sở y tế hiện nay đều tiến hành ghi sổ theo một trong các hình thức quy định tại chế độ kế toán. Tuy nhiên chúng tôi xin đưa ra một số ý kiến như sau:

Thứ nhất, việc thống nhất hình thức kế toán trong các cơ sở y tế là hết sức cần thiết nhằm thu thập thông tin nhanh chóng, kịp thời cho bản thân đơn vị; có khả năng tổng hợp báo cáo tài khoản y tế quốc gia của toàn ngành y tế, tăng cường công tác kiểm tra, kiểm soát của các cơ quan chức năng đồng thời tiết kiệm chi phí đầu tư của từng đơn vị. Hình thức kế toán thống nhất trong các cơ sở y tế cần đảm bảo phù hợp với hệ thống tài khoản kế toán và thông tin trên các báo cáo tài chính cần lập. Theo chúng tôi, hình thức kế toán được ưu tiên lựa chọn là hình thức kế toán Nhật ký chung. Hình thức này có cách ghi chép đơn giản, thích hợp với mọi quy mô và đặc biệt thuận lợi khi ứng dụng công nghệ thông tin trong công tác kế toán. Đây cũng là hình thức được áp dụng phổ biến ở nhiều quốc gia trên thế giới do đó là điều kiện thuận lợi để nhanh chóng phù hợp giữa hệ thống kế toán Việt Nam và kế toán quốc tế. Theo hình thức này, trình tự kế toán được tiến hành như Hình 3.2 dưới đây.



Hình 3.2 – Trình tự ghi sổ theo hình thức kế toán Nhật ký chung

Thứ hai, Để phù hợp với việc xây dựng hệ thống tài khoản chi tiết như đã trình bày ở trên, cần thiết kế bổ sung các mẫu sổ chi tiết phản ánh các khoản thu, các khoản chi trong đơn vị phục vụ quá trình lập báo cáo tài chính và các báo cáo quản trị nội bộ khác. Cụ thể bổ sung một số sổ kế toán chi tiết như:

Sổ chi tiết các khoản thu SXKD (Phụ lục 27) Do các hoạt động dịch vụ thực hiện trong các cơ sở y tế ngày càng đa dạng do đó cần thiết mở Sổ chi tiết các khoản thu SXKD để theo dõi doanh thu về hoạt động SXKD, doanh thu bán hàng hóa và cung cấp dịch vụ cho bên ngoài

Sổ chi tiết các khoản chi SXKD (Phụ lục 28) Tương ứng với các khoản thu từ hoạt động dịch vụ trong các cơ sở y tế, Sổ chi tiết các khoản chi SXKD được mở để theo dõi chi phí thực tế phát sinh liên quan đến tổ chức từng loại hoạt động dịch vụ cung ứng

Thứ ba, Để nhanh chóng đáp ứng nhu cầu cung cấp thông tin, cần thiết phải bổ sung một số sổ kế toán phản ánh các nội dung như:

Sổ chi tiết thanh toán với người bán (người mua) (Phụ lục 29): Hiện nay tình trạng thanh toán trả chậm giữa cơ sở y tế với các nhà cung cấp vật tư, thiết bị y tế phát sinh nhiều do đó sổ chi tiết thanh toán này có tác dụng theo dõi việc thanh toán với người bán (người mua) theo từng đối tượng, từng thời hạn thanh toán. Các thông tin chính trên sổ là chứng từ dùng để ghi sổ, nội dung các khoản thanh toán, thời hạn được hưởng chiết khấu và tình hình tăng, giảm các khoản thanh toán sau từng nghiệp vụ.

Sổ chi tiết theo dõi nguồn vốn kinh doanh (Phụ lục 30), Sổ chi tiết theo dõi các khoản đầu tư góp vốn liên doanh, liên kết (Phụ lục 31): Cùng với chủ trương thực hiện cơ chế tự chủ tài chính, nguồn tài chính ở các đơn vị sự nghiệp nói chung và các cơ sở y tế nói riêng ngày càng đa dạng. Nhiều đơn vị

đã tổ chức huy động vốn góp trong cán bộ công nhân viên hoặc tổ chức liên doanh liên kết với các tổ chức cá nhân khác trong thực hiện đa dạng hóa dịch vụ. Do đó cần thiết phải bổ sung mẫu Sổ chi tiết theo dõi nguồn vốn kinh doanh. Sổ này có tác dụng ghi chép số hiện có và tình hình tăng, giảm nguồn vốn kinh doanh của đơn vị. Sổ chi tiết theo dõi các khoản đầu tư góp vốn liên doanh, liên kết được sử dụng để theo dõi từng khoản đầu tư, giá trị ghi sổ khoản vốn góp đầu kỳ, các khoản điều chỉnh tăng, giảm trong kỳ và giá trị ghi sổ khoản vốn góp cuối kỳ.

Thứ tư, Hệ thống sổ sách kế toán cần được thiết kế khoa học, hợp lý, tiện cho việc kiểm tra, đối chiếu trên cơ sở áp dụng có hiệu quả CNTT. Để thực hiện được các yêu cầu trên, các đơn vị cần dựa trên phần mềm kế toán chung của toàn ngành, đầu tư kinh phí trang bị máy vi tính có cấu hình cao và tổ chức đào tạo nhân viên kế toán sử dụng thành thạo.

3.4.2.4. Hoàn thiện hệ thống báo cáo tài chính

Báo cáo tài chính và báo cáo quyết toán ngân sách có vai trò quan trọng trong công tác đánh giá tình hình tài chính trong các đơn vị đặc biệt là các đơn vị thực hiện cơ chế tự chủ tài chính như các cơ sở y tế hiện nay. Thực tế cho thấy, bên cạnh những điểm tích cực, hệ thống báo cáo tài chính vẫn còn những điểm hạn chế. Do đó để giúp lãnh đạo các đơn vị nắm rõ tình hình hoạt động và kịp thời đưa ra những quyết định chính xác thì yêu cầu đặt ra là phải tiếp tục hoàn thiện hệ thống báo cáo tài chính. Chúng tôi cho rằng các cơ sở y tế cần quan tâm đến một số vấn đề sau:

Thứ nhất, Nâng cao chất lượng thông tin của Thuyết minh báo cáo tài chính. Theo quy định hiện hành, Thuyết minh báo cáo tài chính trình bày khái quát biên chế lao động, quỹ lương, tình hình thực hiện nhiệm vụ cơ bản, thường xuyên của đơn vị, tình hình kinh phí chưa quyết toán, tình hình nợ,

tình hình sử dụng các quỹ và phân tích, đánh giá những nguyên nhân các biến động phát sinh không bình thường trong hoạt động của đơn vị đồng thời nêu ra các kiến nghị xử lý với cơ quan cấp trên. Như vậy nội dung Thuyết minh báo cáo tài chính còn hạn chế, chưa thực hiện đúng, đủ chức năng giải thích và bổ sung thông tin trong kỳ mà các báo cáo tài chính khác chưa trình bày rõ ràng và chi tiết. Do đó thực tế cho thấy nhiều đơn vị được khảo sát không quan tâm, chú ý đến thông tin trên báo cáo này. Các thông tin về hoạt động SXKD, hoạt động liên doanh, liên kết của đơn vị với các tổ chức, cá nhân khác cũng như kết quả các hoạt động chưa được phản ánh. Do đó theo chúng tôi, cần thiết phải bổ sung thêm một số thông tin trên Thuyết minh báo cáo tài chính để làm phong phú thêm nội dung của báo cáo này (Phụ lục 32).

Thứ hai, Nghiên cứu xây dựng hệ thống báo cáo nội bộ trên cơ sở tổng hợp thông tin từ các sổ sách kế toán chi tiết và tổng hợp. Cụ thể là các báo cáo:

- Báo cáo các khoản thu SXKD: dùng để tổng hợp, đánh giá tình hình thực hiện các khoản thu của đơn vị. Báo cáo cần thể hiện các khoản thu theo kế hoạch và thực tế của từng hoạt động và từng bộ phận tạo ra các khoản thu. Trên cơ sở báo cáo này, lãnh đạo các đơn vị đánh giá được tình hình thực hiện kế hoạch thu, quá trình biến động tăng, giảm của các khoản thu cũng như đề ra phương hướng khai thác các khoản thu hiệu quả (Phụ lục 33).

- Báo cáo các khoản chi SXKD: dùng để tổng hợp, đánh giá tình hình thực hiện các khoản chi của đơn vị. Báo cáo cần thể hiện các khoản chi trực tiếp và gián tiếp theo kế hoạch và thực tế của từng hoạt động. Trên cơ sở báo cáo này, lãnh đạo các đơn vị đánh giá được tình hình thực hiện kế hoạch chi, quá trình biến động tăng, giảm của các khoản chi cũng như đề ra phương hướng tiết kiệm các khoản chi hiệu quả (Phụ lục 34).

- Báo cáo thanh toán với người bán (khách hàng): dùng để phản ánh tình hình công nợ của đơn vị với từng người bán, khách hàng. Đồng thời báo cáo cũng chỉ rõ các khoản nợ phải thu, phải trả trong thời hạn quy định hay quá hạn. Do đó báo cáo này có vai trò quan trọng trong việc cung cấp thông tin cho lãnh đạo các đơn vị đề ra quyết định khi giải quyết công nợ với người bán, khách hàng (Phụ lục 35).

Thứ ba, Cùng với việc xây dựng hệ thống báo cáo tài chính, chế độ kế toán cũng nên quy định các báo cáo tài chính phải được kiểm toán hàng năm bởi cơ quan Kiểm toán Nhà nước hoặc một số tổ chức kiểm toán độc lập để đảm bảo chất lượng thông tin trên báo cáo.

3.4.3. Hoàn thiện công tác quản lý tài chính

Trong điều kiện thực hiện cơ chế tự chủ tài chính, bên cạnh việc tiếp tục nghiên cứu hoàn thiện từng khâu của tổ chức hạch toán kế toán, chúng tôi cho rằng các cơ sở y tế cũng cần quan tâm đến việc hoàn thiện công tác quản lý tài chính tại đơn vị. Cụ thể các giải pháp chính được đưa ra là:

3.4.3.1. Hoàn thiện khai thác và nâng cao hiệu quả sử dụng các nguồn tài chính trong đơn vị

- Tăng cường khai thác và huy động các nguồn tài chính:

Đường lối đổi mới của Đảng và Nhà nước trong lĩnh vực y tế đã chỉ ra vấn đề cần xã hội hoá sự nghiệp bảo vệ, chăm sóc sức khoẻ nhân dân. Xã hội hoá là quy luật tất yếu để đạt tới mục tiêu mọi người đều được chăm sóc sức khoẻ và được khám chữa bệnh dựa trên cơ sở Nhà nước và nhân dân cùng làm, huy động mọi tiềm năng của xã hội trong điều kiện phát triển nền kinh tế thị trường. Xã hội hoá vừa là mục tiêu vừa là động lực phát triển sự nghiệp bảo vệ chăm sóc sức khoẻ nhân dân trong thời kỳ đổi mới hiện nay. Trong xu

thể đó, nguồn tài chính của các cơ sở y tế rất đa dạng. Vấn đề đặt ra là làm thế nào để tăng cường khai thác các nguồn lực này. Theo chúng tôi các cơ sở y tế cần xác định rõ mục tiêu và giải pháp tăng cường huy động các nguồn tài chính. Cụ thể là:

Tăng cường nguồn thu từ NSNN: Mặc dù kinh phí do NSNN cấp hàng năm tăng chậm và ngày càng có tỷ trọng giảm trong tổng nguồn thu của các cơ sở y tế, việc phân bổ ngân sách chưa tính đến kết quả hoạt động đầu ra của các cơ sở nhưng đây vẫn là nguồn kinh phí hết sức cần thiết, thể hiện vai trò đảm bảo công bằng của Nhà nước trong công tác chăm sóc, bảo vệ sức khỏe nhân dân. NSNN có vị trí to lớn trong việc đầu tư cho các cơ sở y tế thực hiện các chương trình mục tiêu quốc gia cũng như dưới hình thức các dự án XDCB. Do đó các cơ sở y tế cần tranh thủ sự giúp đỡ của các cơ quan hữu quan tạo môi trường thuận lợi để khai thác tối đa nguồn ngân sách trên cơ sở thực hiện tốt các chỉ tiêu nhiệm vụ hàng năm cũng như quản lý có hiệu quả các dự án đầu tư để đẩy nhanh tiến độ giải ngân.

Tăng cường huy động sự đóng góp của nhân dân: Đóng góp của nhân dân thể hiện dưới hình thức viện phí và BHYT. Nếu chỉ tập trung vào thu phí dịch vụ từ viện phí trực tiếp sẽ dẫn tới mất công bằng xã hội ngày càng lớn bởi điều này chỉ đặt gánh nặng chi trả lên người ốm mà người nghèo thường ốm đau nhiều hơn. Chính vì vậy các cơ sở y tế cần tăng cường mở rộng nguồn thu từ BHYT của cả hai lĩnh vực công và tư nhằm tạo nguồn thu có tính chất lâu dài, ổn định cho các đơn vị đồng thời tăng khả năng đáp ứng nhu cầu khám chữa bệnh của nhân dân.

Trong điều kiện giá viện phí không được quá cao để đảm bảo công bằng xã hội trong chăm sóc sức khỏe, các cơ sở y tế có thể cung cấp các dịch vụ đa dạng với nhiều mức giá khác nhau. Thay cho việc thu viện phí theo

mức giá chung như hiện nay đối với tất cả các đối tượng đến khám chữa bệnh, các cơ sở y tế có thể áp dụng mức giá cao đối với những người tham gia bảo hiểm thương mại hoặc những người muốn khám chữa bệnh theo yêu cầu.

- Nâng cao hiệu quả sử dụng các nguồn tài chính:

Ngân sách chi của các cơ sở y tế cần phải có tiêu chuẩn định mức hợp lý nhằm đảm bảo tính hiệu quả, tránh lãng phí. Do đó nội dung quan trọng của việc nâng cao hiệu quả sử dụng các nguồn tài chính là việc không ngừng hoàn thiện quy chế chi tiêu nội bộ của đơn vị. Quy chế chi tiêu nội bộ bao gồm các quy định về chế độ, tiêu chuẩn, định mức chi tiêu áp dụng thống nhất trong đơn vị, do đơn vị tự xây dựng phù hợp với các hoạt động đặc thù của đơn vị nhằm thực hiện các nhiệm vụ được giao nhưng vẫn đảm bảo sử dụng kinh phí có hiệu quả và tăng cường công tác quản lý tài chính. Quy chế chi tiêu nội bộ cần được xây dựng trên nguyên tắc ưu tiên chi nghiệp vụ để đảm bảo chất lượng chuyên môn, tiết kiệm chi quản lý hành chính và phân công lao động hợp lý, hiệu quả. Để đảm bảo các nguyên tắc trên, quá trình xây dựng quy chế chi tiêu nội bộ cần theo các bước sau:

+ Xác định nhu cầu chi cho mỗi nhóm chi: Việc xác định nhu cầu chi có thể dựa trên định mức tiêu hao các loại vật tư cho mỗi hoạt động, qua số liệu thống kê thực hiện các năm liền trước...

+ Cân đối giữa khả năng và nhu cầu chi để quyết định định mức chi cho từng nhóm: Đây là vấn đề khó khăn và phức tạp đòi hỏi phải xác lập thứ tự ưu tiên đối với từng khoản chi. Đồng thời phải có phương án lập quỹ dự phòng để đảm bảo chi tiêu trong trường hợp có biến động khách quan như lạm phát, quy định của Nhà nước thay đổi...

Trong quá trình hoạt động, do những biến động của tình hình kinh tế xã hội cũng như những thay đổi về cơ chế, chính sách nên quy chế chi tiêu nội

bộ của đơn vị cần phải luôn được hoàn thiện, bổ sung, đảm bảo nhu cầu chi tiêu của đơn vị đạt hiệu quả.

- Nâng cao trình độ nhận thức, trình độ quản lý của thủ trưởng đơn vị:

Trong bối cảnh đổi mới cơ chế quản lý tài chính, thủ trưởng các đơn vị có một vai trò, vị trí khá quan trọng, được trao quyền tự chủ để điều hành hoạt động của đơn vị thực hiện nhiệm vụ được giao, quyết định các quyết sách về phương hướng phát triển của đơn vị và chịu trách nhiệm trước Nhà nước về kết quả các hoạt động đó. Muốn vậy thủ trưởng các đơn vị phải tìm hiểu, nắm bắt, trau dồi, hoàn thiện những kiến thức về quản lý tài chính, về các cơ chế, chính sách tài chính mới của Nhà nước để sớm triển khai áp dụng linh hoạt, đảm bảo phát huy tính thời điểm của các chính sách, chế độ mới. Điều đó đòi hỏi thủ trưởng các đơn vị phải có năng lực tập hợp các bộ phận, có khả năng tổ chức, phân quyền hợp lý cho cấp dưới, phải công tâm, gương mẫu để nắm bắt nhanh nhạy các chế độ, chính sách mới và hướng vào thực tiễn hoạt động cụ thể của đơn vị.

3.4.3.2. Hoàn thiện phương pháp lập dự toán thu chi các hoạt động xã hội hóa ngoài NSNN trong các cơ sở y tế

Ngành y tế hiện nay đang đứng trước nhiều sức ép, nhu cầu chăm sóc sức khoẻ lớn trong khi NSNN dành cho y tế rất hạn hẹp. Đồng thời, mặt trái của kinh tế thị trường luôn có sự tác động tiêu cực tới mọi hoạt động của công tác y tế. Từ đó vấn đề xã hội hoá được đặt ra nhằm huy động sức mạnh của toàn dân nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động của ngành y tế. Xã hội hoá hoạt động y tế được hiểu đơn giản là việc vận động và tổ chức cho nhân dân và toàn xã hội tham gia tích cực vào sự phát triển sự nghiệp y tế nhằm từng bước nâng cao mức hưởng thụ của nhân dân cả về vật chất và tinh thần. Xã hội hoá giúp giảm bớt gánh nặng cho NSNN đồng thời tạo điều kiện chăm lo tốt hơn

cuộc sống của người dân. Do đó thực hiện xã hội hoá công tác này là cần thiết và phù hợp với xu thế của thời đại.

Trong những năm qua, phù hợp với chủ trương này nhiều cơ sở y tế công lập đã tổ chức các hoạt động liên doanh, liên kết về vốn hoặc huy động vốn góp trong cán bộ nhân viên để tăng nguồn tài trợ cho các hoạt động trong đơn vị. Ở mức độ hiện tại, nhiều thầy thuốc và nhân viên vui mừng vì ngoài việc đóng góp sức lực và trí tuệ để phục vụ bệnh nhân, họ còn được đóng góp về tài chính để bệnh viện khang trang hơn, có nhiều phương tiện chẩn đoán, điều trị hiện đại hơn. Đối với các doanh nghiệp tham gia thì cho rằng đầu tư vào kênh này vừa đảm bảo lợi nhuận, không có bất trắc như các ngành khác lại có danh tiếng khi làm việc thiện. Tuy nhiên thực tế cho thấy các chương trình mua trang thiết bị bằng vốn xã hội hóa thường không được tính toán kỹ, không có dự án và ban quản lý dự án như các chương trình sử dụng vốn ngân sách.

Như đánh giá ở trên cho thấy, hiện nay toàn bộ các bệnh viện hàng năm chỉ lập dự toán thu chi NSNN và lồng ghép tất cả các hoạt động khác trong cùng một dự toán thu chi. Dự toán này thường được lập theo phương pháp dựa trên cơ sở quá khứ. Do đó các dự án về huy động và sử dụng nguồn vốn xã hội hóa chưa được coi trọng.

Trên cơ sở hai phương pháp lập dự toán đã trình bày ở chương 1, chúng tôi cho rằng, các cơ sở y tế nên nghiên cứu và vận dụng phương pháp lập dự toán không dựa trên cơ sở quá khứ cho các hoạt động xã hội hóa ngoài NSNN. Ví dụ khi xây dựng đề án huy động vốn của cán bộ công nhân viên để đầu tư thiết bị, máy móc hoạt động trong bệnh viện, bệnh viện cần tổ chức lập dự toán cho các khoản thu chi dự kiến phát sinh. Trong đó nội dung của dự toán cần bao gồm các vấn đề như Bảng 3.1 sau đây:

Bảng 3.1 - Dự toán thu chi

Nội dung	Ước tính	Thực hiện
Tổng số tiền dịch vụ thu được		
Tổng chi phí phát sinh bao gồm:		
<ul style="list-style-type: none"> - Vật tư tiêu hao dùng cho thiết bị - Chi phí cho người trực tiếp thực hiện - Chi phí cho quản lý thiết bị - Tiền điện, nước, văn phòng phẩm - Chi phí khấu hao TSCĐ - Các khoản chi khác (chi trả lãi vay, tiền thuê nhà, tiếp thị...) - Chi phí thuế thu nhập 		
Chênh lệch thu chi trong kỳ		
Phân phối chênh lệch thu chi <ul style="list-style-type: none"> - Chia lợi nhuận cho CBNV góp vốn theo tỷ lệ - Bổ sung quỹ khen thưởng, phúc lợi, quỹ phát triển hoạt động sự nghiệp 		

Bằng việc xác định rõ các khoản thu và các nội dung chi cho từng hoạt động góp vốn cụ thể sẽ cung cấp thông tin rõ ràng, đầy đủ, minh bạch về hiệu quả của đề án. Thông qua đó thấy rõ tác động của đề án đối với bệnh nhân, với bệnh viện cả trên góc độ lợi ích kinh tế và lợi ích xã hội.

3.4.3.3. Hoàn thiện phân hệ quản lý tài chính kế toán trong tổng thể chương trình quản lý bệnh viện bằng việc ứng dụng toàn diện CNTT

Bước vào thế kỷ XXI, kinh tế tri thức với sản phẩm mũi nhọn là CNTT đang thể hiện vai trò và sức mạnh vượt trội chi phối các hoạt động của con người. Đặc biệt CNTT là phương tiện trợ giúp đắc lực và có hiệu quả cao trong công tác quản lý nền hành chính nói chung và quản lý ngành y tế nói riêng. Vì

vậy việc ứng dụng CNTT trong công tác quản lý là một yêu cầu cấp bách nhằm nâng cao chất lượng quản lý, góp phần thúc đẩy các đơn vị phát triển toàn diện.

Hiện nay, Bộ Y tế đã có các định hướng chung về việc ứng dụng CNTT trong y tế cũng như các tiêu chí cơ bản đối với ứng dụng CNTT trong quản lý bệnh viện, nhưng thực tế cho thấy, việc quản lý bệnh viện bằng CNTT vẫn ở dạng “mạnh ai nấy làm” tùy thuộc vào sự quan tâm của lãnh đạo bệnh viện, vào nguồn kinh phí cho phép, đội ngũ cán bộ CNTT hiện có, vào khả năng của cán bộ công nhân viên... Do đó việc sử dụng nhiều phần mềm khác nhau với các tính năng khác nhau, công nghệ khác nhau, cách thức sử dụng khác nhau... dẫn đến sự thiếu đồng bộ trong toàn bộ hệ thống các bệnh viện (dù vẫn đảm bảo các yêu cầu chung của Bộ Y tế), khó triển khai trên diện rộng; và thực tế gây lãng phí. Mặc dù Bộ Y tế đã có kế hoạch nghiên cứu, xây dựng các phần mềm dùng chung hoặc xây dựng những phân hệ chính để triển khai diện rộng cho các đơn vị, nhưng cho đến nay vẫn chưa thu được kết quả.

Từ vai trò của CNTT trong quản lý và những bất cập của việc ứng dụng CNTT trong các cơ sở y tế hiện nay đặt ra vấn đề cần thống nhất các tiêu chí xây dựng phần mềm quản lý bệnh viện. Cụ thể các tiêu chí chính cần được thống nhất là:

- *Về các tiêu chí quản lý:*

+ Việc đầu tư xây dựng và triển khai phải theo đúng pháp luật quy định hiện hành của Nhà nước.

+ Quy trình, thủ tục hành chính của phần mềm đáp ứng các yêu cầu quản lý trong Quy chế bệnh viện do Bộ Y tế ban hành.

+ Các thông tin và biểu mẫu sử dụng trong phần mềm phải đảm bảo tính tương đồng về mặt cấu trúc dữ liệu với hệ thống biểu mẫu báo cáo, hồ sơ bệnh án của Bộ Y tế ban hành.

+ Thống nhất các danh mục các dịch vụ kỹ thuật (chuyên môn, cận lâm sàng, phẫu thuật thủ thuật...) theo danh mục Bộ Y tế đã ban hành, nhằm đảm bảo tính đồng bộ giữa chuyên môn, thống kê báo cáo và thanh toán viện phí. Hạn chế việc nhập lại thông tin nhiều lần trong bệnh viện.

+ Quản lý giá của các dịch vụ kỹ thuật (chuyên môn, cận lâm sàng, phẫu thuật thủ thuật, thuốc, vật tư tiêu hao...) theo đúng quy định hiện hành của Bộ Y tế và BHXH Việt Nam. Bảng giá các dịch vụ đặc thù tại bệnh viện phải được các cấp có thẩm quyền phê duyệt. Đảm bảo công bằng và công khai, minh bạch chi phí khám chữa bệnh của người bệnh.

+ Quản lý báo cáo thống kê, hồ sơ bệnh án theo quy định.

- *Về các tiêu chí kỹ thuật:*

+ Kết nối được với phần mềm báo cáo chung của Bộ Y tế (ví dụ, Medisoft) hoặc in được báo cáo và kết xuất dữ liệu của theo chuẩn báo cáo thống kê bệnh viện do Bộ Y tế ban hành.

+ Kết nối được với phần mềm thanh toán BHYT hoặc in được báo cáo và kết xuất dữ liệu theo yêu cầu của BHXH Việt Nam.

+ Đảm bảo an toàn dữ liệu và bảo mật thông tin, có cơ chế phân quyền và xác thực người dùng, cho phép kiểm soát chặt chẽ công việc của từng người dùng và ngăn chặn được sự truy cập trái phép. Hệ thống bảo mật tối thiểu phải có 3 lớp hệ thống, cơ sở dữ liệu và ứng dụng.

+ Font chữ: Thống nhất sử dụng Font chữ Unicode.

+ Hệ điều hành và cơ sở dữ liệu và ngôn ngữ phát triển phần mềm: Ưu tiên phát triển phần mềm chạy trên hệ điều hành và hệ quản trị cơ sở dữ liệu miễn phí; có chức năng sao lưu dự phòng và phục hồi dữ liệu; có giải pháp kỹ thuật giải quyết bài toán cơ sở dữ liệu; chứng minh được bản quyền của ngôn ngữ phát triển phần mềm; đảm bảo tính khách quan trung thực giữa cơ sở dữ liệu và báo cáo thống kê.

+ Thiết kế phần mềm mang tính mở, thuận tiện cho việc bảo hành, bảo trì và nâng cấp để tiếp tục phát triển trong tương lai.

+ Khuyến khích việc sử dụng các công nghệ, kỹ thuật tiên tiến khi xây dựng và phát triển phần mềm.

Trên cơ sở thống nhất các tiêu chí trên, một chương trình quản lý bệnh viện áp dụng CNTT đầy đủ thường bao gồm các phân hệ như quản lý khoa khám bệnh, quản lý các khoa lâm sàng (đối với bệnh nhân nội trú), quản lý các khoa cận lâm sàng (đối với các hoạt động xét nghiệm, thăm dò chức năng, chẩn đoán hình ảnh); quản lý dược (xuất, nhập, cấp phát thuốc và vật tư), quản lý tài chính, quản lý nhân sự...

Trong phạm vi Luận án, chúng tôi chỉ tập trung vào việc phân tích hoàn thiện phân hệ quản lý tài chính trong chương trình quản lý bệnh viện nói chung. Các nội dung cơ bản của phân hệ này bao gồm:

- Quản lý thu chi của người bệnh theo đối tượng:

+ Người bệnh thanh toán trực tiếp: người bệnh dịch vụ, người không có thẻ BHYT (thực thanh thực chi)...;

+ Người bệnh thanh toán gián tiếp: các nhóm đối tượng người bệnh có thẻ BHYT thanh toán toàn phần và thanh toán một phần chi phí; trẻ em dưới 6 tuổi chưa tham gia BHYT...;

+ Người bệnh được miễn phí: đối tượng chính sách, người nghèo thống kê được tổng số tiền bệnh viện đã miễn cho người bệnh;

+ Các đối tượng khác nếu có...

- Quản lý viện phí ngoại trú: Quản lý thu viện phí người bệnh ngoại trú tại khoa khám bệnh: tiền khám bệnh; tiền cận lâm sàng; tiền phẫu thuật thủ thuật; tiền các dịch vụ điều trị tại phòng khám ...

- Quản lý viện phí nội trú

+ Quản lý tiền tạm ứng tạm thu vào viện (với các đối tượng người bệnh thanh toán trực tiếp);

+ Quản lý chi phí điều trị: tiền thuốc, máu, dịch truyền; tiền giường; tiền phẫu thuật, thủ thuật; tiền dịch vụ cận lâm sàng (xét nghiệm, thăm dò chức năng, chẩn đoán hình ảnh)...;

+ Công khai tài chính từng ngày của người bệnh: cho phép tính toán chi phí điều trị của người bệnh tại bất kỳ thời điểm nào...;

+ Cho phép in các loại phiếu thanh toán theo biểu mẫu đã ban hành, in hoá đơn đặc thù;

+ Ngoài ra đối với người bệnh BHYT cần phải quản lý phí các dịch vụ kỹ thuật cao BHYT chi trả và các khoản BHYT không chi trả.

- Quản lý viện phí của người bệnh có thẻ BHYT:

+ Quản lý phí các dịch vụ kỹ thuật cao BHYT chi trả và các khoản BHYT không chi trả (người bệnh phải tự chi trả);

+ In báo cáo và kết xuất được dữ liệu chi tiết về chi phí khám chữa bệnh của đối tượng người bệnh có thẻ BHYT theo định dạng dữ liệu của cơ quan BHXH Việt Nam. Trên cơ sở dữ liệu chi tiết của đối tượng tham gia BHYT tại cơ sở khám chữa bệnh sẽ được cán bộ giám định của BHXH rà soát xác nhận để lưu trữ và chuyển dữ liệu về tổng hợp tại BHXH tỉnh, thành phố.

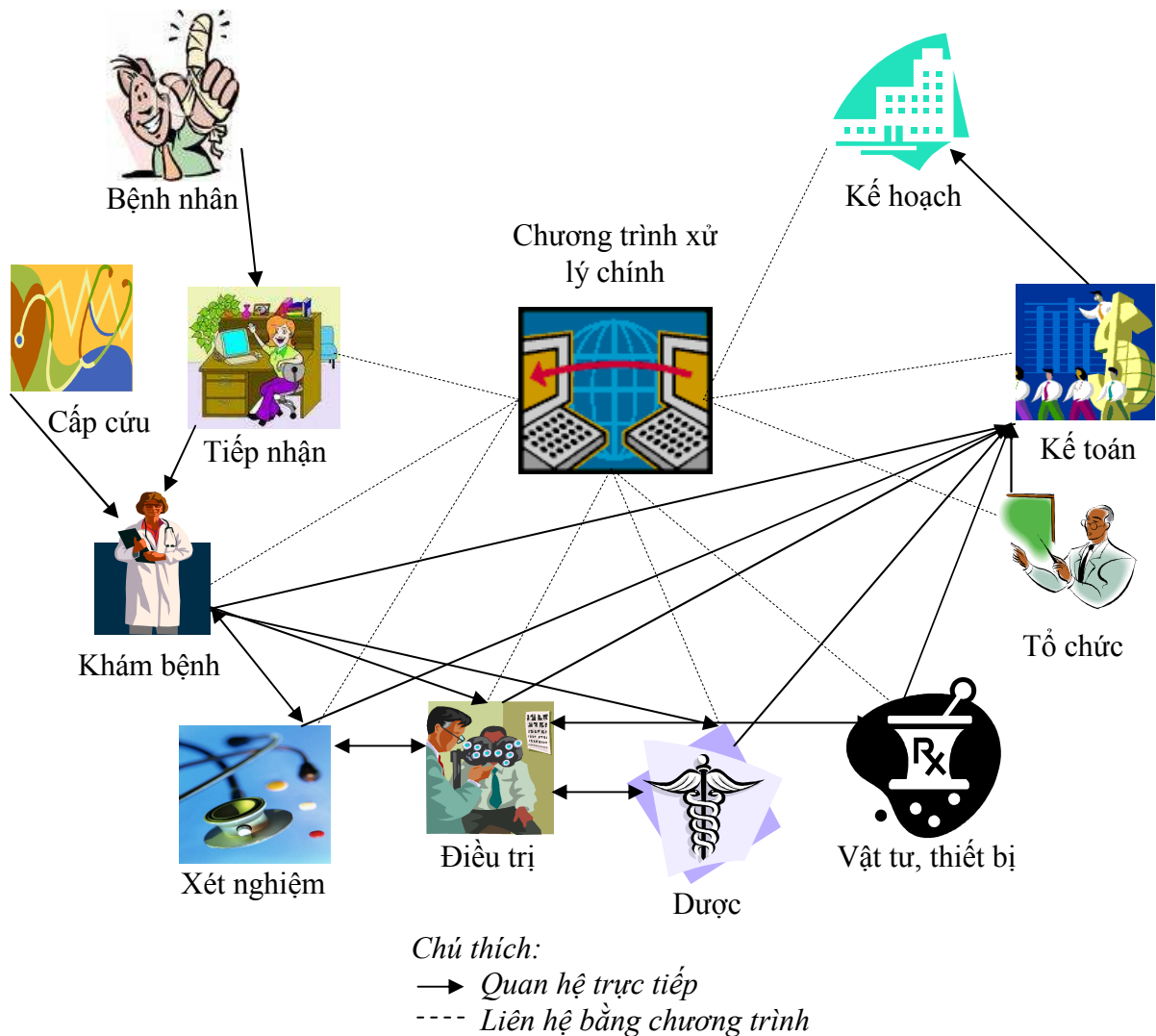
- In hóa đơn, báo cáo cho phòng tài chính kế toán:

+ Cho phép in hoá đơn thu tiền đặc thù (tùy thuộc bệnh viện đăng ký dịch vụ);

+ In báo cáo thu viện phí theo các loại từ BN dịch vụ: báo cáo viện phí phòng khám; báo cáo tạm ứng tạm thu; thanh toán ra viện; thất thu...;

+ Kết xuất dữ liệu và in được biểu thống kê về hoạt động tài chính viện phí và BHYT trong hệ thống biểu mẫu thống kê bệnh viện.

Thông qua việc khảo sát tình hình sử dụng các loại phần mềm kế toán, thông tin bệnh viện; từ việc đánh giá một số hạn chế trong công tác quản lý tài chính của bệnh viện và tham khảo một số giải pháp ứng dụng CNTT để nâng cao hiệu quả công tác quản lý tài chính trong các bệnh viện, chúng tôi đề xuất mô hình quản lý tài chính như Hình 3.3 dưới đây.



Hình 3.3 - Mô hình đề xuất cho công tác quản lý tài chính trong bệnh viện

Với việc áp dụng mô hình này, sẽ đảm bảo được các mục tiêu:

- *Thứ nhất*, Thống nhất công tác quản lý tài chính trong các bệnh viện theo đúng quy trình hiệu quả; đảm bảo các khâu liên quan được gọn nhất, tránh được tình trạng nhầm lẫn, gây lãng phí thời gian của các đối tượng tham gia vào quy trình quản lý này; đảm bảo công tác quản lý tài chính trong bệnh viện được nhanh chóng, chính xác, có được các loại báo cáo cần thiết ở các khâu công việc, các báo cáo với các cơ quan quản lý và tài chính.

- *Thứ hai*, Tạo thuận lợi cho việc xây dựng, phát triển các phần mềm quản lý bệnh viện hoặc quản lý tài chính bệnh viện theo một thể thống nhất với các quy định của Bộ Y tế, nhất là đối với các đơn vị tin học không có chuyên môn về y tế.

Trong mô hình trên Hình 3.3, chức năng, nhiệm vụ và sản phẩm của mỗi bộ phận (có thể gọi là khâu hoặc đối tượng) có thể xác định như sau:

- Bộ phận Tiếp nhận:

+ Lập hồ sơ bệnh nhân bao gồm các thông tin: thông tin cá nhân, tình trạng bệnh nhân, loại hình bảo hiểm (nếu có), các vấn đề khác có liên quan...;

+ Kết thúc quá trình tiếp nhận, chuyển hồ sơ về bộ phận Khám bệnh;

+ Có thể xuất các báo cáo liên quan đến tình hình bệnh nhân phục vụ theo dõi, tổng hợp; hoặc phục vụ lập kế hoạch khám, chữa bệnh...

- Bộ phận Khám bệnh:

+ Nhận hồ sơ từ Bộ phận khám bệnh (thông qua hệ thống chương trình);

- + Đề xuất các xét nghiệm cần thiết (nếu có);
 - + Đề xuất hình thức điều trị (qua việc khám bệnh hoặc thông qua các kết quả xét nghiệm nhận lại từ Bộ phận Xét nghiệm), chuyển hồ sơ về Bộ phận Điều trị;
 - + Đề xuất cấp thuốc (đến Bộ phận Dược);
 - + Có thể xuất các báo cáo liên quan đến việc khám chữa bệnh phục vụ theo dõi, tổng hợp; hoặc phục vụ lập kế hoạch khám, chữa bệnh...
- Bộ phận Cấp cứu:
- + Lập phiếu cho bệnh nhân (các thông tin cá nhân, tình trạng bệnh nhân, loại hình bảo hiểm nếu có, các thông tin liên quan khác...);
 - + Xác nhận các xét nghiệm, điều trị, thuốc sử dụng, vật tư sử dụng;
 - + Gửi hồ sơ liên quan của bệnh nhân sang Bộ phận Kế toán để tính toán viện phí và thanh toán;
 - + Có thể xuất các báo cáo liên quan đến tình hình bệnh nhân cấp cứu phục vụ theo dõi, tổng hợp; hoặc lập báo cáo phục vụ xây dựng kế hoạch...
- Bộ phận Xét nghiệm:
- + Thực hiện các xét nghiệm theo đề xuất của Bộ phận khám bệnh (thông qua hệ thống chương trình);
 - + Tổng hợp và gửi lại các kết quả xét nghiệm cho Bộ phận khám bệnh;

+ Có thể xuất các báo cáo liên quan đến việc xét nghiệm phục vụ theo dõi, tổng hợp; hoặc phục vụ lập kế hoạch khám, chữa bệnh...

- Bộ phận Điều trị:

+ Tiếp nhận hồ sơ từ bộ phận Khám bệnh, bổ sung hồ sơ các thông tin cần thiết (phòng bệnh, giường bệnh...);

+ Xác nhận các thông tin điều trị vào hồ sơ (sử dụng vật tư, thiết bị y tế, sử dụng thuốc, phẫu thuật...);

+ Xác nhận xuất viện và chuyển hồ sơ về Bộ phận Kế toán làm thủ tục thanh toán viện phí;

+ Đề xuất các công việc liên quan đến việc điều trị bệnh nhân gửi các Bộ phận liên quan (Dược, vật tư, thiết bị...);

+ Có thể xuất các báo cáo liên quan đến việc điều trị bệnh nhân phục vụ theo dõi, tổng hợp; hoặc phục vụ lập kế hoạch khám, chữa bệnh...

- Bộ phận Dược:

+ Nhận yêu cầu từ Bộ phận Khám bệnh hoặc Bộ phận Điều trị;

+ Xác nhận các loại thuốc đã sử dụng vào hồ sơ bệnh nhân (chủng loại, số lượng...) và chuyển lại Bộ phận tương ứng;

+ Có thể xuất các báo cáo liên quan đến quản lý dược phục vụ theo dõi, tổng hợp; hoặc phục vụ lập kế hoạch khám, chữa bệnh...

- Bộ phận quản lý Vật tư, thiết bị y tế:

+ Nhận yêu cầu về vật tư, thiết bị y tế từ bộ phận Điều trị;

+ Xác nhận các loại vật tư, thiết bị đã cấp vào hồ sơ bệnh nhân (chủng loại, số lượng...) và chuyển lại Bộ phận tương ứng;

+ Có thể xuất các báo cáo liên quan đến quản lý vật tư, thiết bị y tế phục vụ theo dõi, tổng hợp; hoặc phục vụ lập kế hoạch khám, chữa bệnh...

- Bộ phận Tổ chức, Nhân sự:

+ Thực hiện các công tác quản lý nhân sự (chăm công, tổng hợp lịch phân trực từ các khoa, xác nhận các chế độ được hưởng...);

+ Gửi Bộ phận kế toán để tính lương cho cán bộ, công nhân viên;

+ Có thể xuất các báo cáo liên quan đến quản lý nhân sự của bệnh viện phục vụ theo dõi, tổng hợp...

- Bộ phận Tài chính Kế toán:

+ Tiếp nhận hồ sơ từ các bộ phận như Bộ phận khám bệnh, Bộ phận Điều trị hoặc Bộ phận Nhân sự;

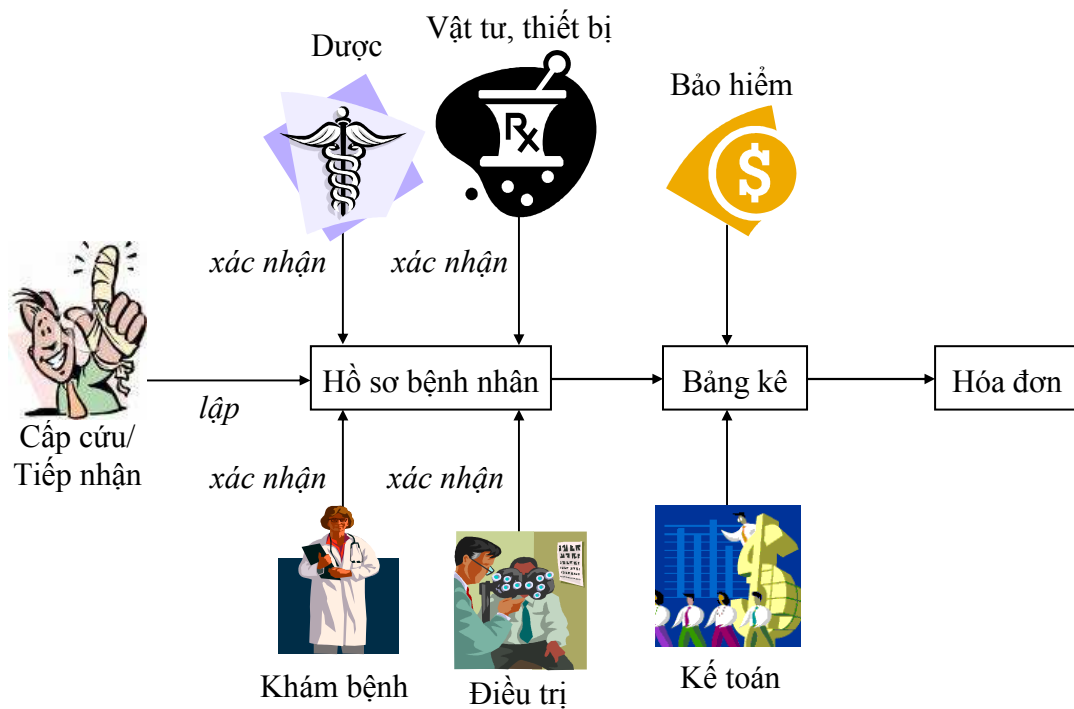
+ Tính toán viện phí cho bệnh nhân trên cơ sở hồ sơ của bệnh nhân và thu viện phí;

+ Tính toán lương cho cán bộ, công nhân viên và phát lương;

+ Có thể xuất các báo cáo liên quan đến tình hình quản lý tài chính của bệnh viện phục vụ theo dõi, tổng hợp; báo cáo theo các quy định về tài chính...

- Bộ phận Kế hoạch: Tiếp nhận báo cáo, thống kê từ các Bộ phận khác, tham khảo để xây dựng kế hoạch hoạt động.

Cụ thể nghiệp vụ tập hợp chi phí và thanh toán viện phí theo mô hình ở Hình 3.3 sẽ được thực hiện như trong Hình 3.4 sau đây:



Hình 3.4 – Mô hình nghiệp vụ thanh toán viện phí

Giải thích:

(1) Bộ phận Tiếp nhận hoặc bộ phận Cấp cứu lập Hồ sơ bệnh nhân chuyển Khoa Khám bệnh.

(2) Bộ phận Khám bệnh nhận Hồ sơ, đề xuất điều trị, xét nghiệm và cung ứng thuốc, xác nhận trong Hồ sơ bệnh nhân.

(3) Các bộ phận Điều trị, Xét nghiệm, Dược xác nhận thông tin chi phí thực tế phát sinh vào Hồ sơ bệnh nhân (Phụ lục 25).

(4) Bộ phận Kế toán tính toán, tổng hợp chi phí phát sinh trên cơ sở tổng khối lượng dịch vụ cung cấp, in hóa đơn cho bệnh nhân hoặc đối chiếu quyết toán với cơ quan bảo hiểm. Định kỳ tổ chức lập các báo cáo chi tiết theo các tiêu thức khác nhau.

3.5. ĐIỀU KIỆN THỰC HIỆN CÁC GIẢI PHÁP

Với tư cách là bộ phận cấu thành quan trọng của hệ thống công cụ quản lý tài chính trong nền kinh tế thị trường mở cửa và hội nhập, kế toán cần tiếp tục được hoàn thiện và phát triển để góp phần quản lý tài chính một cách tiết kiệm, hiệu quả hơn. Để các giải pháp hoàn thiện tổ chức hạch toán kế toán trong các cơ sở y tế có tính khả thi, theo chúng tôi, Nhà nước, ngành y tế cũng như các đơn vị cần có một số điều kiện nhất định. Cụ thể:

3.5.1. Về phía Nhà nước

Thứ nhất, Nhà nước cần nghiên cứu xây dựng hệ thống chỉ tiêu đánh giá kết quả cải cách tài chính công. Thông qua hệ thống chỉ tiêu đánh giá, Nhà nước có cơ sở để xác định, đánh giá hiệu quả hoạt động của các đơn vị và có cơ sở dữ liệu để phân tích kết quả đạt được nhằm điều chỉnh cho phù hợp với thực tiễn. Việc xây dựng chỉ tiêu đánh giá kết quả cải cách chính là căn cứ để thực hiện cải cách quá trình lập ngân sách. Đơn vị tiến hành cải cách tốt sẽ có thể được khuyến khích thêm một phần ngân sách. Đơn vị nào tiến hành cải cách không tốt sẽ bị phạt trong ngân sách cho năm hoạt động sau đó.

Thứ hai, Nhà nước cần xây dựng hệ thống tiêu chuẩn, định mức chi tiêu, hệ thống chỉ tiêu đánh giá kết quả công việc đầu ra. Trong cơ chế quản lý tài chính mới, cần thiết lập các thước đo về kết quả và hiệu quả công việc chứ không chú trọng vào các yếu tố đầu vào để tạo ra sản phẩm hay kết quả đó. Ví dụ đối với ngành y tế cần căn cứ vào số lượng bệnh nhân đã được điều trị, chất lượng sức khỏe bệnh nhân sau điều trị... để đánh giá chứ không căn cứ trên số giường bệnh kế hoạch để phân bổ ngân sách. Trên cơ sở hệ thống định mức chi tiêu Nhà nước ban hành, các đơn vị căn cứ vào chức năng, nhiệm vụ của mình để xây dựng dự toán ngân sách đồng thời thực hiện việc chi tiêu theo đúng quy định. Thông qua hệ thống tiêu chuẩn này, các đơn vị được

quyền chủ động chi tiêu thực hiện nhiệm vụ mà không phải làm các thủ tục đề nghị, xin phép với cơ quan Nhà nước.

Thứ ba, Nhà nước cần giao quyền tự chủ tài chính toàn diện cho các đơn vị sự nghiệp. Giao quyền tự chủ tài chính với các nội dung cụ thể, thiết thực, gắn chất lượng hoạt động sự nghiệp và hiệu quả quản lý với tiền lương và thu nhập của người lao động, sử dụng kinh phí tiết kiệm và có hiệu quả hơn. Đối với nguồn kinh phí ngân sách cấp, thủ trưởng đơn vị sự nghiệp tiếp nhận ngân sách được phép chủ động quản lý, sử dụng nhằm thực hiện các mục tiêu, nhiệm vụ được giao đảm bảo chỉ tiêu hiệu quả đầu ra của Nhà nước.

3.5.2. Về phía ngành y tế

Ngành Y tế cần xem xét, thực hiện:

- Chỉ đạo triển khai tổng kết, đánh giá kết quả thực hiện bước đầu cơ chế tự chủ tài chính trong các cơ sở y tế. Trên cơ sở đó đề xuất các phương án hoàn chỉnh cơ chế quản lý tài chính cho phù hợp với đặc thù của ngành.

- Tăng cường kiểm tra công tác quản lý tài chính đối với các cơ sở y tế. Đây là hoạt động cần thiết, góp phần tăng cường quản lý nhà nước đối với các đơn vị sự nghiệp trong quá trình thực hiện nhiệm vụ được giao. Thông qua công tác kiểm tra về tình hình chấp hành ngân sách, chấp hành các cơ chế, chính sách, chế độ của Nhà nước, tình hình thực hiện quy chế chi tiêu nội bộ của đơn vị, ngành y tế có thể uốn nắn kịp thời những sai sót và giải quyết những vướng mắc của đơn vị.

- Tăng cường công tác trao đổi kinh nghiệm với Bộ Tài chính và các Bộ, ngành liên quan khác về kết quả thực hiện cơ chế quản lý tài chính mới nhằm rút ra ưu nhược điểm của cơ chế, cách thức triển khai và thực hiện cơ chế mới nhanh chóng và có hiệu quả.

- Nghiên cứu xây dựng phần mềm dùng chung với mã nguồn mở có một số module cơ bản, hỗ trợ các cơ sở y tế đẩy nhanh tốc độ ứng dụng CNTT trong quản lý nói chung và quản lý tài chính nói riêng. Khi ban hành được phần mềm này sẽ tiết kiệm được chi phí triển khai, chi phí nâng cấp phần mềm sau này và tạo sự thống nhất về cơ sở dữ liệu để nhanh chóng kết nối, thống kê, báo cáo trong toàn quốc.

3.5.3. Về phía người dân

- Cần chủ động tạo ra, giữ gìn và nâng cao sức khỏe cho bản thân và cho cộng đồng bằng cách xây dựng nếp sống hợp vệ sinh, từ bỏ các thói quen có ảnh hưởng xấu đến sức khỏe. Khi đau ốm biết sử dụng thuốc thông thường, nếu có diễn biến xấu đến ngay cơ sở y tế để khám chữa bệnh, không dùng các phương pháp phản khoa học, mê tín dị đoan.

- Có tinh thần, thái độ hợp tác với các cơ sở y tế trong quá trình sử dụng các dịch vụ y tế.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Hoàn thiện tổ chức hạch toán kế toán trong các đơn vị sự nghiệp nói chung và các cơ sở y tế nói riêng là yêu cầu cấp thiết trong quá trình chuyển sang cơ chế tự chủ tài chính. Đặc biệt đối với ngành y tế, những phương hướng và giải pháp hoàn thiện này phải phù hợp với các định hướng phát triển hệ thống cơ sở y tế của Việt Nam và yêu cầu đồng thời đạt được hai mục tiêu lớn là đảm bảo công bằng y tế và đảm bảo tính hiệu quả kinh tế.

Trên cơ sở nghiên cứu hiện trạng tổ chức hạch toán kế toán trong các cơ sở y tế của Việt Nam, tác giả đã đưa ra các quan điểm định hướng hoàn thiện tổ chức hạch toán kế toán trong các cơ sở y tế, đề xuất các giải pháp khả thi hoàn thiện công tác quản lý tài chính và tổ chức hạch toán kế toán trong các cơ sở y tế. Các ý kiến đề xuất gồm có:

Thứ nhất, Tổ chức bộ máy kế toán ở các cơ sở y tế quy mô lớn theo mô hình kết hợp vừa tập trung vừa phân tán nhằm phát huy tính tự chủ, tự chịu trách nhiệm trong thực hiện nhiệm vụ, biên chế và tài chính. Nghiên cứu mô hình hỗn hợp kế toán tài chính và kế toán quản trị nhằm đa dạng hóa thông tin và nâng cao hiệu quả hoạt động của công tác kế toán.

Thứ hai, Tổ chức các nội dung công việc kế toán từ chứng từ, tài khoản, hệ thống sổ đến báo cáo tài chính phù hợp với đặc thù hoạt động của ngành trên cơ sở tôn trọng các quy định chung.

Thứ ba, hoàn thiện công tác quản lý tài chính ở các cơ sở y tế trong đó Luận án đặc biệt đi sâu trình bày giải pháp về hoàn thiện phân hệ quản lý tài chính kế toán trong tổng thể chương trình quản lý bệnh viện bằng việc ứng dụng toàn diện CNTT.

Trong chương này, tác giả cũng đưa ra một số yêu cầu đối với Nhà nước, Bộ Y tế và người dân để đảm bảo điều kiện thực hiện các giải pháp đã nêu.

KẾT LUẬN CHUNG

Với phương châm đa dạng hoá hoạt động, xã hội hoá công tác y tế nên sau gần 20 năm từ khi đổi mới đến nay, ngành y tế đã tiến được một bước dài, phục vụ nhân dân với số lượng nhiều hơn và chất lượng cao hơn. Tuy nhiên để sự nghiệp y tế thực sự vận hành theo cơ chế dịch vụ phù hợp với kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa phải có phương hướng và các giải pháp phát triển phù hợp. Một trong những biện pháp được quan tâm hàng đầu đã được đề cập trong Luận án là hoàn thiện tổ chức hạch toán kế toán ở các cơ sở y tế.

Qua nghiên cứu để thực hiện đề tài, tác giả đã hệ thống hoá và phát triển những vấn đề lý luận về tổ chức hạch toán kế toán ở các đơn vị sự nghiệp. Đặc biệt tác giả đưa ra vấn đề tổ chức hạch toán kế toán đáp ứng yêu cầu của cơ chế quản lý tài chính mới – cơ chế tự chủ tài chính.

Trên cơ sở đó Luận án đã nghiên cứu thực trạng công tác quản lý tài chính và tổ chức hạch toán kế toán trong các cơ sở y tế của Việt nam hiện nay một cách hệ thống. Thông qua kết quả khảo sát được thực hiện bằng phiếu điều tra ở các bệnh viện trung ương và địa phương, Luận án đã phản ánh một cách khách quan những kết quả đã đạt được cũng như những vấn đề còn tồn tại cần tiếp tục hoàn thiện. Kết quả từ khảo sát cho thấy mặc dù đã phần nào đáp ứng yêu cầu về cung cấp thông tin tài chính trung thực và có tác động tích cực đến công tác quản lý tài chính của các đơn vị nhưng tổ chức hạch toán kế toán vẫn còn bị động khi chuyển đổi sang cơ chế quản lý tài chính mới. Luận án cũng luận giải những nguyên nhân chủ quan và khách quan của tình trạng trên.

Từ nghiên cứu lý thuyết và thực trạng hoạt động cũng như khả năng vận dụng vào thực tiễn, Luận án đã trình bày quan điểm định hướng và đề xuất các giải pháp hoàn thiện tổ chức hạch toán kế toán trong các cơ sở y tế nhằm tăng cường quản lý tài chính ngành y tế Việt nam. Các giải pháp được xây dựng trên cả hai mặt: hoàn thiện từng nội dung của tổ chức hạch toán kế toán và tăng cường công tác quản lý tài chính trong các cơ sở y tế. Ngoài những nội dung trên, Luận án cũng đưa ra những kiến nghị đối với Nhà nước, Bộ Y tế và người dân để đảm bảo điều kiện áp dụng các giải pháp đó.

DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CỦA TÁC GIẢ

- (1) Lê Kim Ngọc (2005), “Chế độ quản lý tài chính và công tác kế toán ở các cơ sở y tế”, *Tạp chí Kế toán*, (Số 54), trang 31-32;
- (2) Lê Kim Ngọc (2006), “Về xây dựng Bảng cân đối kế toán trong đơn vị hành chính sự nghiệp”, *Tạp chí Kinh tế và Phát triển*, (Số đặc san Khoa Kế toán – Kiểm toán), trang 57-58;
- (3) Lê Kim Ngọc (2009), “Tăng cường ứng dụng công nghệ thông tin trong quản lý tài chính các cơ sở y tế của Việt Nam”, *Tạp chí Kinh tế và Phát triển*, (Số 139), trang 38-41.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tiếng Việt

1. Bộ Tài chính (2002), *Thông tư số 25/2002/TT-BTC ngày 21/03/2002* hướng dẫn thực hiện Nghị định 10/2002/NĐ-CP ngày 16/01/2002 của Chính phủ về chế độ tài chính áp dụng cho đơn vị sự nghiệp có thu, Hà Nội.
2. Bộ Tài chính (2003), *Thông tư số 50/2003/TT-BTC ngày 22/05/2003* hướng dẫn các đơn vị sự nghiệp có thu xây dựng quy chế chi tiêu nội bộ, Hà Nội.
3. Bộ Tài chính (2003), *Hệ thống các chính sách, chế độ quản lý tài chính, kế toán, thuế áp dụng cho các đơn vị hành chính sự nghiệp*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
4. Bộ Tài chính (2003), *Văn bản pháp quy về quản lý tài chính đơn vị hành chính sự nghiệp*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
5. Bộ Tài chính (2004), *Quyết định số 67/2004/QĐ-BTC ngày 13/8/2004* của Bộ trưởng Bộ Tài chính về tổ chức kiểm tra kế toán trong các đơn vị sự nghiệp công lập, Hà Nội.
6. Bộ Tài chính (2004), *Tài liệu bồi dưỡng kế toán trưởng đơn vị kế toán Nhà nước*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
7. Bộ Tài chính (2005), *Thông tư số 103/2005/TT-BTC ngày 24/11/2005* của Bộ Tài chính về tiêu chuẩn điều kiện phần mềm kế toán, Hà Nội.
8. Bộ Tài chính (2006), *Thông tư số 71/2006/TT-BTC ngày 9/8/2006* hướng dẫn thực hiện 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, Hà Nội.
9. Bộ Tài chính (2006), *Thông tư số 81/2006/TT-BTC ngày 6/9/2006* hướng dẫn chế độ kiểm soát chi đối với các đơn vị sự nghiệp công lập thực

hiện quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm về thực hiện nhiệm vụ, tổ chức bộ máy, biên chế và tài chính, Hà Nội.

10. **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, Hà Nội.
11. **Bộ Tài chính** (2006), *Luật Kế toán và các văn bản hướng dẫn*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
12. **Bộ Tài chính** (2006), *Hệ thống mục lục Ngân sách Nhà nước*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
13. **Bộ Tài chính**, Ngân hàng thế giới (2006), *Tài liệu đào tạo về chuẩn mực kế toán công quốc tế*, Hà Nội.
14. **Bộ Tài chính**, Ngân hàng thế giới WB (2007), *Hệ thống chuẩn mực kế toán công quốc tế*, Hà Nội.
15. **Bộ Tài chính**, Bộ Y tế, Bộ Nội vụ (2004), *Thông tư liên tịch số 13/2004/TTLT-BTC-BYT-BNV ngày 27/2/2004* hướng dẫn chế độ quản lý tài chính đối với các đơn vị sự nghiệp có thu hoạt động trong lĩnh vực y tế công lập, Hà Nội.
16. **Bộ Y tế** (1997), *Quản lý bệnh viện*, Nhà xuất bản Y học, Hà Nội.
17. **Bộ Y tế** (2001), *Chiến lược chăm sóc sức khỏe và bảo vệ sức khỏe nhân dân giai đoạn 2001-2010*, Hà Nội.
18. **Bộ Y tế** (2004), *Tài khoản y tế quốc gia*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội.
19. **Bộ Y tế** (2005), *Tổng quan về hệ thống bệnh viện Việt Nam*, Nhà xuất bản Y học, Hà Nội.
20. **Bộ Y tế** (2006), *Tài khoản y tế quốc gia thực hiện ở Việt nam thời kỳ 1998-2003*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội.

21. **Bộ Y tế** (2006), *Hướng dẫn xây dựng một số phân hệ phần mềm quản lý bệnh viện*, Hà Nội.
22. **Bộ Y tế** (2007), *Báo cáo y tế Việt Nam năm 2006, công bằng, hiệu quả, phát triển trong tình hình mới*, Nhà xuất bản Y học, Hà Nội.
23. **Bộ Y tế** (2007), *Thông tư 15/2007/TT-BYT ngày 12/12/2007* hướng dẫn thực hiện quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm về việc sử dụng tài sản để liên doanh, liên kết hoặc góp vốn liên doanh để mua sắm trang thiết bị phục vụ hoạt động dịch vụ của các cơ sở y tế công lập, Hà Nội.
24. **Bộ Y tế, Bộ Lao động Thương binh và Xã hội, Ban Vật giá Chính phủ (1995)**, *Thông tư liên bộ số 14/TTLB-BYT-BLĐTBXH-BVGCP ngày 30/9/1995* về hướng dẫn thực hiện Nghị định 95/NĐ-CP ngày 27/8/1995 của Chính phủ về thu một phần viện phí, Hà Nội.
25. **Bộ Y tế, Bộ Tài chính, Bộ Lao động Thương binh và Xã hội** (2006), *Thông tư liên tịch số 03/TTLT-BYT-BTC-BLĐTBXH ngày 26/1/2006* về việc bổ sung Thông tư liên bộ số 14 ngày 30/9/1995, Hà Nội.
26. **Bộ Y tế, Nhóm đối tác hỗ trợ y tế Tổ chức y tế thế giới** (2008), *Báo cáo chung tổng quan ngành y tế năm 2007*, Hà Nội.
27. **Ngô Thế Chi** (2003), *Kế toán hành chính sự nghiệp áp dụng cho đơn vị sự nghiệp có thu*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội.
28. **Chính phủ (1995)**, *Nghị định 95/NĐ-CP ngày 27/8/1995* về thu một phần viện phí, Hà Nội.
29. **Chính phủ** (2002), *Nghị định 10/2002/NĐ-CP ngày 16/01/2002* của Chính phủ về chế độ tài chính áp dụng cho đơn vị sự nghiệp có thu, Hà Nội.
30. **Chính phủ (2002)**, *Nghị định số 57/2002/NĐ-CP ngày 3/6/2002* quy định chi tiết thi hành Pháp lệnh phí và lệ phí, Hà Nội.

31. Chính phủ (2003), *Nghị định số 60/2003/NĐ-CP ngày 6/6/2003 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật Ngân sách Nhà nước*, Hà Nội.
32. Chính phủ (2004), *Nghị định số 185/2004/NĐ-CP ngày 31/5/2004 của Chính phủ về xử phạt hành chính trong kế toán*, Hà Nội.
33. Chính phủ (2005), *Nghị quyết số 05/2005/NQ-CP ngày 18/04/2005 về đẩy mạnh xã hội hóa các hoạt động giáo dục, y tế, văn hóa và thể dục thể thao*, Hà Nội.
34. Chính phủ (2006), *Quyết định số 153/2006/QĐ-TTg ngày 30/06/2006 về phê duyệt quy hoạch tổng thể phát triển hệ thống y tế Việt nam giai đoạn đến năm 2010 và tầm nhìn đến năm 2020*, Hà Nội.
35. Chính phủ (2006), *Nghị định 43/2006/NĐ-CP ngày 25/04/2006 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*, Hà Nội.
36. Nguyễn Thị Kim **Chúc**, Nguyễn Bạch Yến (2005), *Kinh tế y tế*, Nhà xuất bản Y học, Hà Nội.
37. Đàm Việt **Cương** (2004), “Bảo đảm tài chính y tế Việt Nam, viện phí hay bảo hiểm y tế”, *Tạp chí Bảo hiểm xã hội*, 02, tr10-12.
38. Đàm Việt **Cương** (2005), *Tiến tới thực hiện công bằng trong chăm sóc sức khỏe nhân dân – Vấn đề và giải pháp*, Nhà xuất bản Chính trị Quốc gia, Hà Nội.
39. Phạm Huy **Dũng** (2003), *Kinh tế y tế, Chuyên khảo đổi mới hệ thống và tài chính y tế*, Viện chiến lược và chính sách y tế, Hà Nội.
40. Bùi Văn **Dương** (2004), *Hướng dẫn thực hành kế toán đơn vị hành chính sự nghiệp và sự nghiệp có thu*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.

41. Phạm Văn **Đặng** (2003), *Luật Kế toán – Bước tiến quan trọng trong hệ thống pháp luật về kế toán*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
42. Phạm Văn **Đặng** (2003), “Định hướng hoàn thiện công tác kế toán hành chính sự nghiệp trong điều kiện mới”, *Tạp chí Tài chính*, 10, tr24-26.
43. Phạm Văn **Đặng**, Đỗ Lê Hùng (2003), “Định hướng xây dựng hệ thống kế toán Nhà nước ở Việt Nam”, *Tạp chí Tài chính*, 12, tr18-20.
44. Phạm Văn **Đặng**, Phan Thị Cúc (2006), *Giáo trình Kế toán Nhà nước*, Khoa Tài chính Kế toán, Trường Đại học Công nghiệp Thành phố Hồ Chí Minh, TP. Hồ Chí Minh
45. Phạm Văn **Đặng**, Nguyễn Văn Tạo, Toán Thị Ngoan (2007), *Để trở thành kế toán trưởng đơn vị hành chính sự nghiệp*, Nhà xuất bản Lao động Xã hội, Hà Nội.
46. Phạm Huy **Đoán** (2004), *Hệ thống kế toán áp dụng cho đơn vị sự nghiệp có thu*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
47. Nguyễn Thị **Đông** (1996), *Giáo trình Lý thuyết Hạch toán Kế toán*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
48. Nguyễn Thị **Đông** (2007), *Bài giảng Tổ chức hạch toán kế toán*, Trường Đại học Kinh tế Quốc dân, Hà Nội.
49. Nguyễn Thị **Đông** (2002), *Giáo trình Lý thuyết Hạch toán Kế toán*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
50. Nguyễn Thị **Đông** (2003), *Giáo trình Kế toán công trong đơn vị hành chính sự nghiệp*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
51. Nguyễn Thị **Đông** (2005), *Giáo trình Kế toán công trong đơn vị hành chính sự nghiệp*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
52. Nguyễn Thị **Đông** (2007), *Giáo trình Lý thuyết Hạch toán Kế toán*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.

53. Trương Việt **Dũng**, Nguyễn Duy Luật (2007), *Tổ chức và quản lý y tế*, Nhà xuất bản Y học, Hà Nội.
54. Phạm Thị **Gái** (2006), “Phân tích báo cáo tài chính trong các đơn vị sự nghiệp có thu”, *Tạp chí Kinh tế và Phát triển*, 09, tr34-36.
55. Hà Thị Ngọc **Hà** (2007), “Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp và chuẩn mực kế toán công, khoảng cách và những việc cần làm”, *Tạp chí Kế toán tháng*, 06, tr17-20.
56. Hà Thị Ngọc **Hà**, Lê Thị Tuyết Nhung, Nghiêm Mạnh Hùng (2005), *Hướng dẫn thực hành chế độ kế toán hành chính sự nghiệp, Bài tập và lập báo cáo tài chính*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
57. Hà Thị Ngọc **Hà**, Trần Khánh Lâm (2008), *Hướng dẫn thực hành chế độ kế toán đơn vị sự nghiệp công lập, bài tập và lập báo cáo tài chính*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội.
58. Hoàng **Hảo** (2005), “Chi tiêu công cho y tế Việt nam – Những thành tựu và thách thức”, *Tạp chí Tài chính*, 09, tr17-19.
59. Thu **Hoài** (2005), “Tự chủ tài chính trong ngành y tế - Những khó khăn bất cập”, *Tạp chí Thanh tra tài chính*, 39, tr42-43.
60. **Học** viện Tài chính (2002), *Giáo trình Quản lý tài chính Nhà nước*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
61. **Học** viện Tài chính (2005), *Giáo trình Lý thuyết hạch toán kế toán*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
62. **Học** viện Tài chính (1997), *Giáo trình Kế toán tài chính Nhà nước*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
63. **Học** viện Tài chính (2007), *Giáo trình Quản lý tài chính công*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.

64. **Hội** đồng Bộ trưởng (1989), *Nghị định số 25–HĐBT ngày 18/03/1989 về việc ban hành Điều lệ tổ chức kế toán Nhà nước*, Hà Nội.
65. Đặng Thái **Hùng** (2007), “Kế toán Nhà nước Việt Nam và sự tuân thủ các chuẩn mực quốc tế”, *Tạp chí Kế toán*, 08, tr26-29.
66. Nguyễn Thị Minh **Hường** (2004), *Luận án Tiến sĩ Kinh tế, Tổ chức Kế toán ở các Trường Đại học trực thuộc Bộ Giáo dục và Đào tạo*, Trường Đại học Kinh tế Quốc dân, Hà Nội.
67. **Kermit** D.Larson (1994), *Kế toán tài chính (Sách dịch)*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội.
68. **Khoa** Kế toán – Kiểm toán, Trường Đại học Kinh tế thành phố Hồ Chí Minh (1998), *Hệ thống thông tin kế toán*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
69. Lý Ngọc **Kính** (2007), *Tình hình ứng dụng công nghệ thông tin trong quản lý bệnh viện đến năm 2006 và định hướng phát triển trong giai đoạn 2006-2010*, Hà Nội.
70. Nghiêm Văn **Lợi** (2007), *Giáo trình kế toán hành chính sự nghiệp*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
71. Nghiêm Văn **Lợi** (2008), *Giáo trình Quản trị tài chính đơn vị hành chính, sự nghiệp*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
72. Lê Gia **Lực** (1999), *Tổ chức công tác kế toán*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
73. Bùi Văn **Mai** (2003), “Chiến lược đổi mới hệ thống kế toán, kiểm toán Việt Nam đến năm 2010”, *Tạp chí Tài chính*, 11, tr54-55.
74. Huỳnh Thị **Nhân** (2005), “Mở rộng hơn nữa quyền tự chủ đối với các đơn vị sự nghiệp”, *Tạp chí Tài chính*, 01, tr31-33.
75. **Võ Văn Nhị** (2003), *Nguyên lý Kế toán*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.

76. Đỗ Nguyên **Phương** (1996) *Phát triển sự nghiệp y tế ở nước ta trong giai đoạn hiện nay*, Nhà xuất bản Y học, Hà Nội.
77. Nguyễn Quang **Quỳnh** (1986), *Những vấn đề về tổ chức hạch toán kế toán*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội.
78. Nguyễn Quang **Quỳnh** (1991), *Giáo trình Lý thuyết hạch toán kế toán*, Nhà xuất bản Xây dựng, Hà Nội.
79. Đoàn Xuân **Tiên** (2006), *Giáo trình Tổ chức công tác kế toán*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội.
80. Phan Xuân **Trung** (2008), *Xây dựng hệ thống phần mềm quản lý bệnh viện YKHOA.NET*, Hà Nội.
81. **Quốc** hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt nam (2003), *Luật số 03/2003/QH11 ngày 19/05/2003 của Quốc hội, Luật Kế toán*, Hà Nội.
82. **Quốc** hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt nam (1989), *Luật bảo vệ sức khỏe nhân dân ban hành ngày 30/06/1989*, Hà Nội.
83. **Quốc** hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt nam (2002), *Luật Ngân sách Nhà nước số 01/2002/QH11 ngày 16/12/2002*, Hà Nội.
84. **Ronald J.Thacker** (1994), *Nguyên lý kế toán Mỹ (Sách dịch)*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội.
85. Diệp **Sơn** (2005), “Cải cách hành chính cần có sự góp sức của công nghệ thông tin”, *Tạp chí Thanh tra Tài chính*, 39, tr27-30.
86. **Tổng** cục Thống kê (2008), *Niên giám thống kê 2007*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội.
87. Ủy ban thường vụ **Quốc** hội (2001), *Pháp lệnh phí và lệ phí số 38/2001/PL-UBTVQH10 ngày 28/8/2001*, Hà Nội.

88. Thịnh Văn **Vinh**, Đỗ Đức Quốc Trịnh (2002), *Từ điển thuật ngữ Kế toán kiểm toán*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội.
89. Vụ Hành chính sự nghiệp, Bộ Tài chính (1996), *Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ về Đổi mới cơ chế quản lý tài chính sự nghiệp y tế trong nền kinh tế thị trường Việt Nam*, Hà Nội.
90. Vụ Hành chính sự nghiệp, Bộ Tài chính (2002), *Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ về Đổi mới và hoàn thiện các giải pháp tài chính nhằm thúc đẩy xã hội hóa trong lĩnh vực giáo dục, y tế*, Hà Nội.

Tiếng Anh

91. Belverd E. Needles, Henry R. Anderson & James C. Caldwell, *Principles Of Accounting*, Houghton Mifflin Company, Boston.
92. Bruce R. Neumann, James D. Suver, Williams N. Zelman (1989), *Financial Management, Concepts and Applications for Health Care Providers*.
93. Charles T. Horngren & Wulter T. Harrison (1989), *Accounting, Practice-Hall International, Inc.*
94. Earl R. Wilson, Susan C. Kattelus, Leon E. Hay (2001), *Accounting for Governmental and Nonprofit entities*, McGraw-Hill, 12th Edition.
95. John G. Helmkamp, Leroy F. Indieke and Palph E. Smith (1983), *Principles of Accounting*, John Wiley & Sons, Inc. New York.
96. Kermit D. Larson (1990), *Fundamental Accounting Principles*, Richard D. Irwin Inc.
97. Louis C. Gapenski (2004), *Healthcare Finance – An introduction to Accounting and Financial Management*, Third edition.
98. Marci Flannery (1994), *Financial Accounting an Introduction to Concepts, Methods and Uses*, The Dryden Press.
99. Ross M. Skinner & J. Alex Milburn (2001), *Accounting Standards in Evolution*, Pearson Education Canada Inc., Toronto, Ontario.
100. Thomas E. King, Valdean C. Lembke & John H. Smith (1997), *Financial Accounting a Decision making Approach*, John Wiley & Sons Inc., New York.
101. Ulric J. Gelinas & Steve G. Sutton (2002), *Accounting Information Systems*, South- Western.
102. William O. Cleverley (2004) *Handbook of health care accounting and finance*, An Aspen Publication.