

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO  
HỌC VIỆN TÀI CHÍNH**  
๘๘๘๘๘๘๘๘

**BỘ TÀI CHÍNH**

**LÊ THANH DUNG**

**HOÀN THIỆN KẾ TOÁN CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH  
DỊCH VỤ KHÁM CHỮA BỆNH TẠI CÁC BỆNH VIỆN  
TRỰC THUỘC BỘ Y TẾ Ở VIỆT NAM**

**Chuyên ngành: Kế toán**

**Mã số: 9.34.03.01**

**TÓM TẮT LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ**

**HÀ NỘI - 2022**

**Công trình được hoàn thành  
tại Học viện Tài chính**

***Người hướng dẫn khoa học: PGS.TS. CHỨC ANH TÚ***

***Phản biện 1:*** .....  
.....

***Phản biện 2:*** .....  
.....

***Phản biện 3:*** .....  
.....

**Luận án sẽ được bảo vệ tại Hội đồng đánh giá luận án tiến sĩ  
cấp Học viện, họp tại Học viện Tài chính**

*Vào hồi..... giờ..... ngày..... tháng..... năm 20....*

**Có thể tìm hiểu luận án tại:**

- Thư viện Quốc gia Hà Nội.
- Thư viện Học viện Tài chính.

## MỞ ĐẦU

### 1. Tính cấp thiết của đề tài nghiên cứu

Ngày 21/6/2021, Chính phủ ban hành Nghị định 60/2021/NĐ-CP, thay thế Nghị định 16/2015/NĐ-CP và Nghị định 85/2012/NĐ-CP. Bên cạnh đó, hiện nay viện phí chuyển sang cơ chế giá dịch vụ theo quy định của Luật chuyên ngành. Đây chính là cơ sở pháp lý quan trọng, tạo bước ngoặt và sự chuyển biến mạnh mẽ trong quản lý điều hành tại các đơn vị sự nghiệp y tế nói chung và các bệnh viện công lập nói riêng, đòi hỏi các BV phải có những chiến lược và giải pháp nhằm tăng nguồn thu, kiểm soát chặt chẽ chi phí, giảm sự phụ thuộc vào NSNN, đồng thời nâng cao chất lượng dịch vụ y tế.

Cùng với đó là sự thay đổi của chế độ kế toán HCSN từ Quyết định 19/2006/QĐ-BTC sang Thông tư 107/2017/TT-BTC, tiệm cận với Chuẩn mực kế toán công quốc tế, áp dụng từ năm tài chính 2018. Do vậy, hoạt động kế toán chi phí và giá thành với tư cách là công cụ quan trọng thực hiện chức năng quản lý đã góp phần tích cực trong việc khai thác nguồn thu, kiểm soát các khoản chi, xác định giá dịch vụ KCB hướng đến mục tiêu nâng cao chất lượng dịch vụ KCB của BV. Mặt khác, ngày 31/7/2019, Bộ Tài chính ban hành Quyết định 1299/QĐ-BTC Phê duyệt đề án công bố hệ thống Chuẩn mực Kế toán công Việt Nam, đây cũng chính là cơ sở để hoàn thiện chế độ kế toán HCSN hơn nữa.

Trong bối cảnh các BVCL vừa phải thực hiện tự chủ, trong khi giá dịch vụ khám chữa bệnh hiện nay mới chỉ tính 4/7 yếu tố đã tạo nên áp lực đối với nhà quản trị. Tính đúng, tính đủ giá dịch vụ đòi hỏi đơn vị phải xác định đúng, đủ các chi phí cấu thành nên giá dịch vụ. Ngoài mục đích tính đúng, tính đủ giá dịch vụ, thông tin kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB còn có vai trò quan trọng đối với nhà quản trị thực hiện chức năng quản trị của mình. Kế toán là công cụ hỗ trợ đắc lực, giúp nhà quản trị tiếp cận thông tin kịp thời, chính xác và nhanh chóng, từ đó đưa ra những biện pháp kiểm soát chi phí, quyết định ngắn hạn và dài hạn.

Là BV tuyến cuối, đầu ngành trong lĩnh vực y tế, tiên phong trong quá trình thực hiện tự chủ, kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB có vai trò quan trọng đối với các BV trực thuộc Bộ Y tế. Tuy nhiên, thực trạng kế toán chi phí dịch vụ và giá thành dịch vụ KCB tại các BV trực thuộc Bộ Y tế còn nhiều bất cập như chưa tiến hành tính giá thành dịch vụ KCB và nội dung kế toán quản trị còn mờ nhạt. Xuất phát từ những đòi hỏi cả về lý luận và thực tiễn, tác giả lựa chọn đề tài "***Hoàn thiện kế toán chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh tại các bệnh viện trực thuộc Bộ Y tế ở Việt Nam***" làm chủ đề nghiên cứu của luận án.

## **2. Tổng quan các nghiên cứu có liên quan đến đề tài luận án**

Trên thế giới cũng như tại Việt Nam đã có nhiều công trình nghiên cứu liên quan đến kế toán chi phí và giá thành sản phẩm, dịch vụ theo cả hai quan điểm kế toán tài chính và kế toán quản trị. Tuy nhiên nghiên cứu về lý luận kế toán chi phí và giá thành dịch vụ SNC nói chung và dịch vụ KCB nói riêng còn hạn chế về số lượng, rất ít các công trình đề cập một cách toàn diện về kế toán chi phí và giá thành dịch vụ SNC, nhất là đối với dịch vụ KCB tại các BVCL. Chưa có nghiên cứu cụ thể về thực trạng kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB tại các BV trực thuộc Bộ Y tế, nhất là kể từ khi chế độ kế toán HCSN được thực hiện theo Thông tư 107/2017/TT-BTC ngày 10/10/2017. Các giải pháp đưa ra trong các công trình nghiên cứu còn chưa mang tính hệ thống do chưa có sự tiếp cận một cách đầy đủ, toàn diện về mối quan hệ giữa chi phí và giá thành dịch vụ KCB. Do đó, việc lựa chọn đề tài nghiên cứu ***“Hoàn thiện kế toán chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh tại các bệnh viện trực thuộc Bộ Y tế ở Việt Nam”*** của tác giả có tính độc lập, không trùng lặp với bất kỳ công trình nghiên cứu nào về nội dung, không gian và thời gian nghiên cứu.

## **3. Mục tiêu và nhiệm vụ nghiên cứu của đề tài luận án**

### ***3.1. Mục tiêu nghiên cứu***

Luận án đề xuất các giải pháp và kiến nghị nhằm hoàn thiện kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB tại các BV trực thuộc Bộ Y tế có cơ sở khoa học về lý luận và thực tiễn.

### ***3.2. Nhiệm vụ nghiên cứu***

*Thứ nhất*, hệ thống hóa cơ sở lý luận về dịch vụ SNC, chi phí và giá thành dịch vụ SNC tại các đơn vị SNCL, kế toán chi phí và giá thành dịch vụ SNC tại các đơn vị SNCL.

*Thứ hai*, phân tích thực trạng kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB tại các BV trực thuộc Bộ Y tế ở Việt Nam trong giai đoạn 2018-2021. Chỉ ra những kết quả đã đạt được, những hạn chế và nguyên nhân của những hạn chế trong kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB tại các đơn vị nghiên cứu.

*Thứ ba*, đề xuất hệ thống các giải pháp đồng bộ nhằm hoàn thiện kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB tại các BV trực thuộc Bộ Y tế ở Việt Nam.

## **4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu đề tài luận án**

### ***4.1. Đối tượng nghiên cứu***

Luận án nghiên cứu về cơ sở lý luận kế toán chi phí và giá thành dịch vụ SNC tại các đơn vị SNCL; thực tiễn kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB tại các BV trực thuộc Bộ Y tế ở Việt Nam.

## **4.2. Phạm vi nghiên cứu**

### *Phạm vi nội dung nghiên cứu:*

Luận án tập trung đi sâu nghiên cứu về cơ sở lý luận kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB tại các cơ sở KCB. Phân tích thực trạng kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB tại các BV trực thuộc Bộ Y tế tại Việt Nam. Hệ thống các giải pháp hoàn thiện kế toán chi phí và tính giá thành dịch vụ KCB tại các BV trực thuộc Bộ Y tế ở Việt Nam.

### *Phạm vi không gian nghiên cứu:*

Luận án nghiên cứu kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB tại 36 BV trực thuộc Bộ Y tế. Trong đó, luận án lựa chọn 08 BV làm mẫu điển hình để phỏng vấn và thu thập dữ liệu thứ cấp gồm BV Bạch Mai, BV Hữu nghị Việt Đức, BV Nhi TW, BV E, BV Phổi TW, BV Hữu Nghị, BV 74TW, BV Tâm thần TW1. 08 BV được lựa chọn thuộc đầy đủ loại hình đơn vị SNCL thực hiện cơ chế tự chủ với mức độ tự chủ khác nhau, đa dạng về quy mô, loại hình BV chuyên khoa và đa khoa và loại hình dịch vụ KCB. Chính vì vậy, thông qua việc nghiên cứu, phân tích có thể tìm ra những đặc thù, khác biệt và hạn chế của kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB tại các BV trực thuộc Bộ Y tế.

### *Phạm vi thời gian nghiên cứu:*

Luận án tập trung nghiên cứu, khảo sát, đánh giá thực trạng kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB tại các BV trực thuộc Bộ Y tế ở Việt Nam trong giai đoạn 2018-2021, từ khi các BV áp dụng chế độ Kế toán HCSN theo Thông tư 107/2017/TT-BTC ngày 10/10/2017.

## **5. Phương pháp nghiên cứu**

Phương pháp luận nghiên cứu luận án được sử dụng là phương pháp nghiên cứu khoa học duy vật biện chứng và duy vật lịch sử. Các phương pháp nghiên cứu cụ thể: phương pháp điều tra, phương pháp thu thập tài liệu, phương pháp thống kê, so sánh, tổng hợp và phân tích hệ thống,... Dựa trên cơ sở các dữ liệu điều tra, khảo sát, luận án thực hiện thống kê, so sánh, phân tích đánh giá thực trạng kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB tại các BV trực thuộc Bộ Y tế ở Việt Nam.

## **6. Những đóng góp mới của Luận án**

*Về lý luận:* Luận án đã hệ thống hóa và làm rõ khung lý luận về kế toán chi phí và giá thành dịch vụ SNC tại đơn vị SNCL dưới cả hai góc độ kế toán tài chính và kế toán quản trị.

*Về thực tiễn:* Luận án đã phân tích, làm rõ thực trạng kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB tại các BV trực thuộc Bộ Y tế ở Việt Nam trong giai đoạn 2018-2021 cả về kế toán tài chính và kế toán quản trị. Từ đó đưa ra những đánh giá xác thực, khách quan về thực trạng kế toán chi phí và

giá thành dịch vụ KCB ở các BV trên. Luận án cũng đã chỉ rõ những ưu điểm, hạn chế và nguyên nhân của những hạn chế trong kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB ở các BV kể từ khi áp dụng chế độ kế toán HCSN mới theo quy định tại Thông tư 107/2017/TT-BTC. Luận án đề xuất hệ thống các giải pháp đồng bộ nhằm hoàn thiện kế toán chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh tại các BV trực thuộc Bộ Y tế ở Việt Nam cả về góc độ kế toán tài chính và kế toán quản trị.

## **7. Kết cấu của luận án**

Ngoài phần Mở đầu, Kết luận và các phụ lục đính kèm, kết cấu của luận án gồm 3 chương như sau:

*Chương 1:* Cơ sở lý luận về kế toán chi phí và giá thành dịch vụ sự nghiệp công tại đơn vị sự nghiệp công lập.

*Chương 2:* Thực trạng kế toán chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh tại các bệnh viện trực thuộc Bộ Y tế ở Việt Nam.

*Chương 3:* Giải pháp hoàn thiện kế toán chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh tại các bệnh viện trực thuộc Bộ Y tế ở Việt Nam.

## **Chương 1**

### **CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KẾ TOÁN CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH DỊCH VỤ SỰ NGHIỆP CÔNG TẠI ĐƠN VỊ SỰ NGHIỆP CÔNG LẬP**

#### **1.1. KHÁI QUÁT VỀ ĐƠN VỊ SỰ NGHIỆP CÔNG LẬP VÀ DỊCH VỤ SỰ NGHIỆP CÔNG**

##### **1.1.1. Khái quát đơn vị sự nghiệp công lập**

*1.1.1.1. Khái niệm, vai trò và đặc điểm của đơn vị sự nghiệp công lập*

*1.1.1.2. Phân loại đơn vị sự nghiệp công lập*

##### **1.1.2. Khái quát về dịch vụ sự nghiệp công**

Dịch vụ SNC bao gồm các hoạt động cung cấp phúc lợi xã hội thiết yếu cho người dân như giáo dục, văn hóa, khoa học, chăm sóc sức khỏe, thể dục thể thao, bảo hiểm, an sinh xã hội... Xu hướng chung hiện nay trên thế giới là nhà nước chỉ thực hiện những dịch vụ SNC nào mà xã hội không thể làm được hoặc không muốn làm, vì vậy nhà nước đã chuyển giao một phần việc cung ứng loại dịch vụ công này cho khu vực tư nhân và các tổ chức xã hội. Tại Việt Nam, việc cung cấp dịch vụ SNC có thể được thực hiện bởi trực tiếp CQNN thông qua các đơn vị SNCL hoặc nhà nước chuyển một phần hoạt động cung cấp dịch vụ SNC cho tư nhân cùng thực hiện. Dịch vụ SNC bao gồm dịch vụ SNC sử dụng NSNN và dịch vụ SNC không sử dụng NSNN.

#### **1.2. KHÁI QUÁT VỀ CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH DỊCH VỤ SỰ NGHIỆP CÔNG**

### **1.2.1. Khái niệm và đặc điểm chi phí và giá thành dịch vụ sự nghiệp công**

#### **1.2.1.1. Chi phí dịch vụ sự nghiệp công**

Theo tác giả, *chi phí dịch vụ SNC là toàn bộ các hao phí cần thiết được biểu hiện bằng tiền mà đơn vị SNCL phải bỏ ra trong một thời kỳ nhất định để thực hiện hoạt động cung cấp dịch vụ SNC cho người sử dụng dịch vụ.*

Đặc trưng lớn nhất của hoạt động cung cấp dịch vụ SNC là không vì mục tiêu lợi nhuận. Một số dịch vụ SNC người sử dụng dịch vụ trả một phần hoặc toàn bộ chi phí, tuy nhiên nhà nước vẫn có trách nhiệm đảm bảo việc cung cấp các dịch vụ này. Nguồn lực các yếu tố đầu vào của quá trình cung cấp dịch vụ SNC hạn chế hơn do nguồn tài trợ cho chi phí dịch vụ hạn chế hơn so với khu vực tư nhân. Ngoài ra, chi phí dịch vụ SNC còn chịu sự chi phối và quản lý của Nhà nước.

#### **1.2.1.2. Giá thành dịch vụ SNC**

Đối với dịch vụ SNC, theo quan điểm của tác giả, *giá thành dịch vụ SNC là toàn bộ các chi phí dịch vụ SNC (chi phí về lao động sống, lao động vật hóa và chi phí khác) tính cho một khối lượng dịch vụ SNC hoàn thành.*

Giá thành có sơ sở hình thành từ chi phí. Về mặt bản chất, chi phí dịch vụ và giá thành dịch vụ có mối quan hệ mật thiết với nhau, đều biểu hiện bằng tiền những hao phí về lao động sống và lao động vật hoá mà đơn vị đã sử dụng, nhưng khác nhau về mặt lượng. Khi nói đến chi phí là giới hạn cho chúng một thời kỳ nhất định, không phân biệt là dịch vụ đã hoàn thành hay chưa, còn khi nói đến giá thành dịch vụ là xác định một lượng chi phí dịch vụ nhất định, tính cho một khối lượng dịch vụ hoàn thành nhất định.

### **1.2.2. Phân loại chi phí và giá thành dịch vụ sự nghiệp công**

#### **1.2.2.1. Phân loại chi phí dịch vụ sự nghiệp công**

Tiêu thức phân loại chi phí dịch vụ SNC: (1) Theo chức năng hoạt động (khoản mục chi phí, công dụng kinh tế; (2) Theo nội dung và bản chất kinh tế (yếu tố chi phí); (3) Theo mối quan hệ giữa chi phí và mức độ hoạt động; (4) Theo khả năng quy nạp chi phí vào đối tượng tập hợp chi phí; (5) Theo mối quan hệ với các khoản mục trên BCTC; (6) Theo thẩm quyền ra quyết định; (7) Căn cứ cho việc ra quyết định.

#### **1.2.2.2. Phân loại giá thành dịch vụ sự nghiệp công**

Tiêu thức phân loại giá thành dịch vụ SNC: (1) Căn cứ vào thời điểm xác định giá thành; (2) Căn cứ vào phạm vi các chi phí cấu thành; (3) Căn cứ vào cơ sở số liệu tính toán chi phí.

### ***1.2.3. Đối tượng tập hợp chi phí, đối tượng tính giá thành và kỳ tính giá thành dịch vụ sự nghiệp công***

#### ***1.2.3.1. Đối tượng tập hợp chi phí dịch vụ sự nghiệp công***

Đối tượng tập hợp chi phí dịch vụ SNC là những phạm vi, giới hạn mà theo đó các chi phí dịch vụ cần được tập hợp trong các đơn vị SNCL. Đối tượng tập hợp chi phí dịch vụ tại các đơn vị SNCL có thể là:

- Từng dịch vụ, chi tiết loại hình dịch vụ, nhóm dịch vụ, gói dịch vụ...
- Từng khoa, ban, bộ phận...
- Từng người sử dụng dịch vụ.

#### ***1.2.3.2. Đối tượng tính giá thành dịch vụ sự nghiệp công***

Đối tượng tính giá thành hướng đến khối lượng dịch vụ đã hoàn thành đòi hỏi phải tính tổng giá thành và giá thành đơn vị. Để xác định đối tượng tính giá thành dịch vụ, đơn vị phải căn cứ vào đặc điểm tổ chức, quản lý hoạt động; loại dịch vụ cung cấp và yêu cầu của nhà quản trị. Đối tượng tính giá thành dịch vụ SNC có thể là từng loại hoạt động dịch vụ, đơn đặt hàng đã hoàn thành.

#### ***1.2.3.3. Kỳ tính giá thành dịch vụ sự nghiệp công***

Kỳ tính giá thành dịch vụ là thời kỳ mà bộ phận kế toán giá thành dịch vụ SNC cần tiến hành công việc tính giá thành cho các đối tượng tính giá thành dịch vụ. Phụ thuộc vào đặc điểm tổ chức hoạt động, chu kỳ cung cấp dịch vụ của từng đơn vị, kỳ tính giá thành dịch vụ SNC thường được áp dụng như sau:

- Trường hợp tổ chức cung cấp dịch vụ nhiều, chu kỳ cung cấp dịch vụ ngắn và xen kẽ liên tục thì kỳ tính giá thành là hàng tháng.
- Trường hợp tổ chức cung cấp dịch vụ theo đơn đặt hàng, chu kỳ cung cấp dài, dịch vụ chỉ hoàn thành khi kết thúc chu kỳ cung cấp dịch vụ thì kỳ tính giá thành dịch vụ thích hợp là thời điểm mà dịch vụ đã hoàn thành.

### ***1.2.4. Phương pháp tập hợp chi phí và tính giá thành dịch vụ sự nghiệp công***

#### ***1.2.4.1. Phương pháp tập hợp chi phí dịch vụ sự nghiệp công***

##### ***(1) Phương pháp quy nạp trực tiếp:***

Phương pháp này được sử dụng để tập hợp các loại chi phí trực tiếp có liên quan đến các đối tượng tập hợp chi phí đã được xác định.

##### ***(2) Phương pháp phân bổ gián tiếp:***

Phương pháp này được sử dụng để tập hợp các chi phí gián tiếp có liên quan đến nhiều đối tượng tập hợp chi phí đã xác định mà kế toán không thể phân bổ trực tiếp các chi phí này cho từng đối tượng đó.



Theo quan điểm truyền thống, tiêu thức lựa chọn để phân bổ các chi phí gián tiếp thường chỉ lựa chọn một tiêu thức. Theo mô hình ABC tập hợp toàn bộ chi phí gián tiếp trong quá trình cung cấp dịch vụ vào từng hoạt động, từ đó phân bổ các chi phí theo hoạt động này vào từng dịch vụ theo các tiêu thức thích hợp.

*1.2.4.2. Phương pháp xác định chi phí dịch vụ sự nghiệp công dở dang*

Dịch vụ SNC dở dang là dịch vụ vẫn đang trong quá trình được đơn vị cung cấp cho người sử dụng dịch vụ. Xác định chi phí dịch vụ dở dang cuối kỳ là tính toán, xác định phần chi phí mà dịch vụ dở dang cuối kỳ phải chịu. Phương pháp xác định dịch vụ dở dang có thể lựa chọn một trong hai phương pháp xác định chi phí dịch vụ dở dang theo chi phí NVL trực tiếp hoặc phương pháp xác định chi phí dịch vụ dở dang theo khối lượng dịch vụ hoàn thành tương đương.

*1.2.4.3. Phương pháp tính giá thành dịch vụ sự nghiệp công*

Phương pháp tính giá thành dịch vụ SNC là cách thức để kế toán tính được tổng giá thành và giá thành đơn vị cho khối lượng dịch vụ SNC hoàn thành. Các phương pháp tính giá thành dịch vụ SNC gồm tính giá thành dịch vụ SNC theo công việc (đơn đặt hàng), tính giá thành dịch vụ SNC theo quy trình, tính giá thành dịch vụ SNC giản đơn, tính giá thành dịch vụ SNC theo hệ số, tính giá thành dịch vụ SNC theo tỷ lệ, tính giá thành dịch vụ SNC theo định mức.

### **1.3. KẾ TOÁN CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH DỊCH VỤ SỰ NGHIỆP CÔNG DƯỚI GÓC ĐỘ KẾ TOÁN TÀI CHÍNH**

*1.3.1. Thu thập thông tin kế toán chi phí và giá thành dịch vụ sự nghiệp công*

Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh chi phí trong quá trình cung cấp dịch vụ SNC rất phong phú và đa dạng, do đó cần sử dụng nhiều loại chứng từ kế toán khác nhau để phản ánh nghiệp vụ đó.

*1.3.2. Xử lý thông tin kế toán chi phí và giá thành dịch vụ sự nghiệp công*

*1.3.2.1. Xác định chi phí và giá thành dịch vụ sự nghiệp công*

a. Xác định chi phí dịch vụ SNC

b. Xác định chi phí dịch vụ SNC dở dang và tính giá thành dịch vụ SNC hoàn thành

*1.3.2.2. Vận dụng hệ thống tài khoản kế toán*

*1.3.2.3. Vận dụng hệ thống sổ kế toán*

*1.3.3. Trình bày, cung cấp thông tin kế toán chi phí và giá thành dịch vụ sự nghiệp công*

Thông tin về chi phí và giá thành dịch vụ SNC được trình bày trên các báo cáo gồm Báo cáo KQHĐ và Báo cáo tình hình tài chính, bổ sung thông tin chi tiết trên Thuyết minh BCTC.

#### **1.4. KẾ TOÁN CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH DỊCH VỤ SỰ NGHIỆP CÔNG DƯỚI GÓC ĐỘ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ**

##### ***1.4.1. Kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ sự nghiệp công phục vụ cho việc lập kế hoạch***

###### *1.4.1.1. Xây dựng định mức chi phí dịch vụ sự nghiệp công*

*Các loại định mức chi phí:* Định mức lý tưởng; Định mức thực tế.

*Phương pháp xây dựng định mức chi phí:* Phương pháp kỹ thuật; Phương pháp phân tích số liệu lịch sử; Phương pháp điều chỉnh.

*Xây dựng các định mức chi phí dịch vụ SNC tại các đơn vị SNCL:* Xây dựng định mức chi phí NVL trực tiếp; Xây dựng định mức chi phí nhân viên trực tiếp; Xây dựng định mức chi phí dịch vụ chung.

###### *1.4.1.2. Lập dự toán chi phí dịch vụ sự nghiệp công*

*Mục đích lập dự toán:* Dự toán được sử dụng cho hai mục đích khác nhau là lập kế hoạch và kiểm soát.

*Bộ phận tham gia lập dự toán:* Quá trình xây dựng dự toán không chỉ có sự tham gia của bộ phận kế toán mà còn của tất cả các bộ phận tại đơn vị. Bộ phận kế toán chỉ đóng vai trò trong lập dự toán về ngân sách.

*Kỳ lập dự toán:* Dự toán thường được lập cho một khoảng thời gian nhất định, có thể là một năm hoặc một thời kỳ (tháng/quý/ 06 tháng).

*Cơ sở lập dự toán:* Định mức chi phí dịch vụ SNC, đây được coi là vấn đề cốt lõi của dự toán; Thông tin từ KQHĐ thực tế và dự toán của kỳ trước; Những biến động về giá của các yếu tố liên quan đến chi phí; Dựa trên các chính sách kinh tế vĩ mô như chính sách thuế...; Căn cứ vào trình độ chuyên môn của người lập dự toán.

*Trình tự lập dự toán:* (i) Trình tự lập dự toán từ nhà quản trị cấp cao; (ii) Trình tự lập dự toán kết hợp; (iii) Trình tự lập dự toán từ cấp cơ sở.

*Dự toán chi phí dịch vụ SNC:* Dự toán chi phí NVL trực tiếp; Dự toán chi phí nhân viên trực tiếp; Dự toán chi phí dịch vụ chung.

##### ***1.4.2. Kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ sự nghiệp công phục vụ cho việc tổ chức thực hiện***

###### *1.4.2.1. Thu thập thông tin kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ sự nghiệp công*

Tùy thuộc vào mục đích trình bày thông tin kế toán chi phí và giá thành dịch vụ SNC trên báo cáo kế toán quản trị, kế toán có thể thiết kế các chứng từ kế toán cần thiết cho công tác kế toán quản trị.

#### *1.4.2.2. Xử lý thông tin kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ sự nghiệp công*

*Xác định chi phí dịch vụ SNC:* Dưới góc độ kế toán quản trị, chi phí dịch vụ SNC còn được xác định theo mức độ hoạt động của chi phí.

*Tính giá thành dịch vụ SNC:* Tùy thuộc vào mục đích sử dụng thông tin của nhà quản trị, kế toán có thể lựa chọn một hoặc nhiều phương pháp tính giá thành dịch vụ SNC. Mặc dù các phương pháp tính giá thành dịch vụ SNC cho kết quả khác nhau nhưng chúng bổ trợ thông tin lẫn nhau.

*Về việc xây dựng hệ thống TK kế toán quản trị:* Tùy thuộc vào mục đích trình bày thông tin trên báo cáo kế toán quản trị, các đơn vị có thể chi tiết các TK kế toán theo cấp 2,3,4,5... phù hợp với nhu cầu tổng hợp thông tin về chi phí và giá thành dịch vụ tại đơn vị mình.

*Về hệ thống sổ kế toán quản trị:* Các đơn vị mở sổ kế toán cho từng TK kế toán cần tuân thủ theo các quy định pháp luật về kế toán.

#### *1.4.2.3. Trình bày, cung cấp thông tin kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ SNC*

Các đơn vị SNCL có thể lập một số báo cáo kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ SNC như sau:

- Báo cáo chi phí dịch vụ SNC theo khoản mục chi phí.
- Báo cáo chi phí và giá thành đầy đủ dịch vụ SNC
- Báo cáo giá thành dịch vụ SNC theo biến phí

#### *1.4.3. Kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ sự nghiệp công phục vụ cho việc kiểm soát và đánh giá*

Để thực hiện chức năng kiểm soát chi phí, nhà quản trị có thể sử dụng nhiều công cụ khác nhau, một trong những công cụ đó là so sánh sự khác biệt giữa chi phí thực tế phát sinh và khoản chi phí tương ứng theo dự toán. Phương pháp so sánh cũng là phương pháp được sử dụng nhiều nhất trong phân tích tài chính. Phương pháp này có ưu điểm là dễ dàng thực hiện tính toán.

- (1) Kiểm soát sự chênh lệch của biến phí dịch vụ SNC
- (2) Kiểm soát sự chênh lệch của định phí dịch vụ chung

Kết thúc quá trình phân tích chênh lệch chi phí dịch vụ SNC, cán bộ thực hiện công việc phân tích lập các báo cáo phân tích để tổng hợp kết quả phân tích các nhân tố gây ra sự biến động của chi phí dịch vụ SNC. Từ đó đưa ra nhận xét, dự báo xu hướng biến động chi phí sản xuất ở kỳ tiếp theo.

#### *1.4.4. Kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ sự nghiệp công phục vụ cho việc ra quyết định*

Ra quyết định không tách rời các nội dung khác của quy trình quản trị chi phí và giá thành dịch vụ SNC. Ra quyết định nằm trong tất cả các giai đoạn của quá trình quản lý từ giai đoạn trước khi lập kế hoạch, đến giai đoạn lập kế hoạch, tổ chức thực hiện kế hoạch và sau thực hiện kế hoạch chi phí và giá thành dịch vụ SNC.

Kế toán quản trị có vai trò tham mưu, tư vấn, cung cấp thông tin cho nhà quản trị trong việc ra các quyết định.

## **1.5. NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN KẾ TOÁN CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH DỊCH VỤ SỰ NGHIỆP CÔNG TẠI CÁC ĐƠN VỊ SỰ NGHIỆP CÔNG LẬP**

Trong quá trình xây dựng quy trình và tổ chức kế toán chi phí và giá thành dịch vụ SNC, việc nhận diện các nhân tố ảnh hưởng đến công tác kế toán chi phí và giá thành dịch vụ SNC sẽ giúp đơn vị SNCL có cái nhìn tổng quan về mô hình kế toán của đơn vị. Từ đó đơn vị đưa ra các giải pháp, kiến nghị nhằm phát huy các yếu tố tích cực, đồng thời hạn chế các tác động có ảnh hưởng tiêu cực, rút ra những bài học kinh nghiệm trong quá trình tổ chức, vận hành công tác kế toán chi phí và giá thành dịch vụ SNC tại đơn vị.

### ***1.5.1. Nhân tố bên ngoài***

Các nhân tố bên ngoài ảnh hưởng đến kế toán chi phí và giá thành dịch vụ SNC tại các đơn vị SNCL gồm nhân tố hệ thống khung pháp lý do Nhà nước quy định và nhân tố môi trường cạnh tranh và quá trình hội nhập quốc tế.

### ***1.5.2. Nhân tố bên trong***

Về cơ bản có bốn nhóm nhân tố bên trong ảnh hưởng đến kế toán chi phí và giá thành dịch vụ SNC gồm: (1) Nhân tố quy mô, đặc điểm hoạt động của đơn vị SNCL; (2) Nhân tố trình độ và nhu cầu thông tin của nhà quản trị; (3) Nhân tố trình độ cán bộ làm công tác kế toán; và (4) Nhân tố mức độ ứng dụng công nghệ thông tin trong công tác kế toán.

## **Chương 2**

### **THỰC TRẠNG KẾ TOÁN CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH DỊCH VỤ KHÁM CHỮA BỆNH TẠI CÁC BỆNH VIỆN TRỰC THUỘC BỘ Y TẾ Ở VIỆT NAM**

#### **2.1. TỔNG QUAN VỀ CÁC BỆNH VIỆN TRỰC THUỘC BỘ Y TẾ Ở VIỆT NAM**

##### ***2.1.1. Hệ thống các bệnh viện trực thuộc Bộ Y tế***

Hệ thống BVCL trực thuộc Bộ Y tế là những BV tuyến cuối trong bậc thang điều trị, có cơ sở vật chất, trang thiết bị y tế hiện đại, chuyên cung

cấp các dịch vụ chuyên khoa sâu, phức tạp, đòi hỏi kỹ thuật cao. Là các BV đầu ngành của cả nước, các BVCL trực thuộc Bộ Y tế có nhiệm vụ thực hiện các kỹ thuật chuyên khoa chuyên sâu, áp dụng các tiến bộ kỹ thuật y học tiên tiến vào công tác KCB và thực hiện chỉ đạo chuyên môn cho các BV tuyến dưới trong công tác KCB. Theo Quyết định 246/QĐ-TTg của Thủ tướng Chính phủ có 36 BVCL trực thuộc Bộ Y tế.

### ***2.1.2. Dịch vụ khám chữa bệnh tại các bệnh viện trực thuộc Bộ Y tế***

Các BV trực thuộc Bộ Y tế cung cấp nhiều loại dịch vụ KCB khác nhau. Căn cứ vào nguồn tài trợ cho chi phí thực hiện dịch vụ, dịch vụ KCB tại các BV trực thuộc Bộ Y tế bao gồm dịch vụ KCB sử dụng NSNN và dịch vụ KCB không sử dụng NSNN. Căn cứ vào danh mục dịch vụ kỹ thuật y tế, dịch vụ KCB tại các BV trực thuộc Bộ Y tế gồm nhóm dịch vụ khám bệnh, nhóm dịch vụ ngày giường điều trị và nhóm dịch vụ kỹ thuật, xét nghiệm.

### ***2.1.3. Cơ chế tài chính tại các bệnh viện trực thuộc Bộ Y tế***

Ngày 21/6/2021, Chính phủ ban hành Nghị định 60/2021/NĐ-CP Quy định cơ chế tự chủ tài chính của đơn vị SNCL có hiệu lực từ ngày 15/8/2021, thay thế Nghị định 16/2015/NĐ-CP, Nghị định 85/2012/NĐ-CP. Tuy nhiên, trong giai đoạn 2018-2021, các đơn vị SNCL thuộc lĩnh vực y tế vẫn còn nhiều nội dung về cơ chế tự chủ áp dụng theo quy định của Nghị định 43/2006/NĐ-CP, sau đó được thay thế bởi Nghị định 16/2015/NĐ-CP nhưng do chưa có Nghị định hướng dẫn thực hiện Nghị định 16/2015/NĐ-CP cho lĩnh vực y tế. Vì vậy, các BV trực thuộc Bộ Y tế hiện nay vẫn đang áp dụng các quy định về tự chủ tài chính theo quy định tại Nghị định 43/2006/NĐ-CP và Nghị định 85/2012/NĐ-CP là Nghị định hướng dẫn Nghị định 43/2006/NĐ-CP cho các đơn vị SNCL thuộc lĩnh vực y tế.

### ***2.1.4. Cơ cấu tổ chức, bộ máy kế toán tại các bệnh viện trực thuộc Bộ Y tế***

### ***2.1.5. Cơ sở pháp lý kế toán chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh***

Để thực hiện công tác kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB, các BV trực thuộc Bộ Y tế cần dựa trên các quy định về pháp luật kế toán do CQNN có thẩm quyền ban hành. Các BV trực thuộc Bộ Y tế là đơn vị SNCL thuộc lĩnh vực y tế do đó công tác kế toán tại các BV tuân thủ các quy định tại Luật Kế toán 2015, Nghị định 174/2016/NĐ-CP ngày 30/12/2016 Hướng dẫn Luật Kế toán 2015, Thông tư 107/2017/TT-BTC ngày 10/10/2017 Hướng dẫn chế độ Kế toán HCSN có hiệu lực từ

ngày 01/01/2018 và các văn bản pháp luật khác có liên quan đến hoạt động KCB.

## **2.2. THỰC TRẠNG CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH DỊCH VỤ KHÁM CHỮA BỆNH TẠI CÁC BỆNH VIỆN TRỰC THUỘC BỘ Y TẾ Ở VIỆT NAM**

### ***2.2.1. Phân loại chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh***

Các BV trực thuộc Bộ Y tế phân loại chi phí dịch vụ KCB theo nội dung chi phí và theo mối quan hệ của chi phí với bệnh nhân.

Mặc dù các BV trực thuộc Bộ Y tế chưa có tiêu thức phân loại giá thành dịch vụ KCB rõ ràng nhưng hiện nay, giá dịch vụ KCB tại các BV được xác định dựa trên các định mức KTKT do Bộ Y tế và BV ban hành. Như vậy, có thể coi các BV đã sử dụng chỉ tiêu giá thành định mức trong kế toán giá thành dịch vụ KCB. Tuy nhiên, giá thành dịch vụ KCB chưa tính đầy đủ các khoản mục chi phí dịch vụ KCB.

### ***2.2.2. Đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành dịch vụ khám chữa bệnh***

Về đối tượng tập hợp chi phí dịch vụ KCB, các BV trực thuộc Bộ Y tế lựa chọn đối tượng tập hợp chi phí vừa là nơi phát sinh chi phí (khoa, bộ phận hoặc toàn BV), vừa là đối tượng chịu chi phí (người bệnh).

Về đối tượng tính giá thành dịch vụ KCB là từng dịch vụ kỹ thuật y tế hoàn thành và từng bệnh nhân.

### ***2.2.3. Phương pháp xác định chi phí và tính giá thành dịch vụ khám chữa bệnh***

Các BV chưa xác định chi phí dịch vụ dở dang. Chi phí dịch vụ KCB được các BV xác định theo quy trình KCB. Giá thành dịch vụ KCB dựa trên các định mức KTKT do Bộ Y tế và BV ban hành.

## **2.3. THỰC TRẠNG KẾ TOÁN CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH DỊCH VỤ KHÁM CHỮA BỆNH TẠI CÁC BỆNH VIỆN TRỰC THUỘC BỘ Y TẾ Ở VIỆT NAM DƯỚI GÓC ĐỘ KẾ TOÁN TÀI CHÍNH**

### ***2.3.1. Thu thập thông tin kế toán chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh***

### ***2.3.2. Xử lý thông tin kế toán chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh***

*2.3.2.1. Xác định chi phí dịch vụ khám chữa bệnh và tính giá thành dịch vụ khám chữa bệnh hoàn thành*

*2.3.2.2. Vận dụng hệ thống tài khoản kế toán*

**Bảng 2.14. TK kế toán sử dụng phản ánh chi phí dịch vụ KCB**

Dịch vụ KCB		Nguồn tài trợ	TK phản ánh chi phí dịch vụ KCB
Dịch vụ KCB sử dụng NSNN	Dịch vụ KCB do NSNN bảo đảm toàn bộ chi phí	NSNN	TK 611 – Chi phí hoạt động
	Dịch vụ KCB do NSNN đảm bảo một phần chi phí thực hiện dịch vụ	BHYT	TK 154 – Chi phí SXKD, dịch vụ dở dang
Dịch vụ KCB không sử dụng NSNN	Dịch vụ KCB theo yêu cầu	Thu từ người bệnh	
		Xã hội hóa	

(Nguồn: Tổng hợp từ các BV)

Các BV sử dụng TK 611- Chi phí hoạt động và TK 154 – Chi phí SXKD, dịch vụ dở dang để phản ánh chi phí dịch vụ KCB. Tuy nhiên, BV E không sử dụng TK 154 mà sử dụng TK 642 để phản ánh chi phí dịch vụ KCB.

### 2.3.2.3. Vận dụng hệ thống sổ kế toán

### 2.3.3. Trình bày, cung cấp thông tin chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh

Do các BV không xác định giá trị dịch vụ KCB dở dang cuối kỳ trước thời điểm lập BCTC năm, chính vì vậy thông tin về chi phí dịch vụ KCB tại các BV được phản ánh trên Báo cáo KQHĐ và bổ sung thông tin tại Thuyết minh BCTC.

## 2.4. THỰC TRẠNG KẾ TOÁN CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH DỊCH VỤ KHÁM CHỮA BỆNH TẠI CÁC BỆNH VIỆN TRỰC THUỘC BỘ Y TẾ Ở VIỆT NAM DƯỚI GÓC ĐỘ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

### 2.4.1. Kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh phục vụ cho việc lập kế hoạch

#### 2.4.1.1. Xây dựng định mức chi phí dịch vụ khám chữa bệnh

Hệ thống định mức KTKT tại các BV trực thuộc Bộ Y tế gồm các định mức KTKT do Bộ Y tế ban hành và định mức KTKT do BV ban hành.

Định mức chi phí dịch vụ KCB tại các BV bao gồm định mức chi phí nhân viên; định mức chi phí thuốc, vật tư y tế, hóa chất tiêu hao; định mức chi phí khác và định mức sử dụng TSCĐ.

#### *2.4.1.2. Lập dự toán chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh*

Các BV trực thuộc Bộ Y tế chưa lập dự toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB mà chỉ lập dự toán chi ngân sách hàng năm theo nội dung chi phí do Bộ Y tế hướng dẫn theo các quy định của Nhà nước.

#### ***2.4.2. Kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh phục vụ cho việc tổ chức thực hiện***

##### *2.4.2.1. Thu thập thông tin kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh*

Thông tin kế toán quản trị chi phí dịch vụ KCB mới chỉ theo dõi chi tiết thông tin về chi phí thuốc, vật tư y tế, hóa chất tiêu hao với sự hỗ trợ của Hệ thống quản lý BV.

##### *2.4.2.2. Xử lý thông tin kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh*

Về xác định chi phí dịch vụ KCB.

Về giá thành dịch vụ KCB: Các BV chưa xác định giá thành dịch vụ KCB sử dụng cho mục đích quản trị.

Về TK kế toán: Các BV không thiết kế hệ thống TK kế toán quản trị riêng biệt.

Về sổ kế toán: Sổ kế toán mở chi tiết nhằm phục vụ công tác kế toán tài chính mà chưa đi sâu phục vụ công tác kế toán quản trị.

##### *2.4.2.3. Trình bày, cung cấp thông tin kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh*

Nội dung các báo cáo mới chỉ chủ yếu cung cấp thông tin mang tính thống kê về chi phí thuốc, vật tư y tế, hóa chất sử dụng trong kỳ báo cáo hoặc thông tin về tình hình thu viện phí (có liệt kê danh mục dịch vụ bệnh nhân sử dụng) mà chưa lập các báo cáo quản trị chi phí theo khoản mục chi phí hay theo mức độ hoạt động của chi phí.

#### ***2.4.3. Kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh phục vụ cho việc kiểm soát và đánh giá***

Quá trình kiểm soát, đánh giá mới chỉ được thực hiện ở mức độ đơn giản, sử dụng các công cụ kiểm soát, đánh giá như định mức KTKT, Quy chế chi tiêu nội bộ của BV và các quy định của nhà nước mà chưa thật sự chú trọng đến việc sử dụng tiết kiệm và hiệu quả chi phí. Quy trình kiểm soát chi phí được thực hiện chặt chẽ với sự tham gia, phối hợp giữa Phòng Tài chính kế toán và các bộ phận khác như Kế hoạch, Dược, vật tư.

#### ***2.4.4. Kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh phục vụ cho việc ra quyết định***

Thông tin kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB đã đáp ứng các yêu cầu cơ bản của nhà quản trị. Tuy nhiên, Cả nhà quản trị và kế toán các



BV đều cho rằng cần đẩy mạnh hơn nữa công tác kế toán quản trị tại đơn vị, nhất là kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ KCB.

## **2.5. ĐÁNH GIÁ THỰC TRẠNG KẾ TOÁN CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH DỊCH VỤ KHÁM CHỮA BỆNH TẠI CÁC BỆNH VIỆN TRỰC THUỘC BỘ Y TẾ Ở VIỆT NAM**

### **2.5.1. Những kết quả đạt được**

*Thứ nhất, về chi phí và giá thành dịch vụ KCB:* Các BV lựa chọn tiêu thức phân loại chi phí dịch vụ KCB theo nội dung chi phí và theo mối quan hệ giữa chi phí và bệnh nhân. Chỉ tiêu giá thành được BV sử dụng hiện nay là giá thành tính trên định mức chi phí. Đối tượng tập hợp chi phí theo cả nơi phát sinh chi phí (khoa, bộ phận, toàn BV) và đối tượng chịu chi phí (từng người bệnh). Đối tượng tính giá thành là từng dịch vụ kỹ thuật y tế hoàn thành và từng người bệnh. Phương pháp xác định chi phí theo quá trình KCB của từng người bệnh. Phương pháp tính giá thành dịch vụ KCB dựa trên cơ sở định mức KTKT, định mức chi phí của Bộ Y tế và BV ban hành và giá thành theo quy trình KCB của bệnh nhân.

*Thứ hai, về kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB dưới góc độ kế toán tài chính.* Kế toán các BV đã tuân thủ đúng các quy định về kế toán tại Luật Kế toán 2015, Nghị định 174/2016/NĐ-CP, Thông tư 107/2017/TT-BTC và các quy định khác theo pháp luật của Nhà nước.

*Thứ ba, về kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB dưới góc độ kế toán quản trị.*

Phục vụ cho việc lập kế hoạch: Các BV tuân thủ và áp dụng các định mức KTKT do Bộ Y tế ban hành. Đối với những dịch vụ kỹ thuật mới, Bộ Y tế chưa ban hành định mức KTKT, các BV chủ động xây dựng định mức KTKT của dịch vụ kỹ thuật đó và trình Bộ Y tế phê duyệt. Các định mức về chi phí khác được BV cụ thể hóa tại Quy chế chi tiêu nội bộ. Các BV lập dự toán thu-chi ngân sách hàng năm theo quy định và hướng dẫn của Bộ Y tế.

Phục vụ cho việc tổ chức thực hiện: Các BV theo dõi chi tiết về quá trình KCB của người bệnh. Các BV chỉ sử dụng TK kế toán theo quy định tại Thông tư 107/2017/TT-BTC mà không thiết kế hệ thống TK kế toán quản trị riêng. Sổ kế toán chi tiết được mở theo mẫu biểu quy định tại Thông tư 107/2017/TT-BTC tương ứng với các TK chi tiết. Các BV đã tự thiết kế một số báo cáo kế toán quản trị chi phí dịch vụ KCB để trình bày và cung cấp thông tin kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ KCB theo yêu cầu của nhà quản trị..

Phục vụ cho việc kiểm soát và đánh giá: Các BV thực hiện kiểm soát đối với các nội dung chi phí về chi phí nhân viên; chi phí thuốc, vật tư, hóa

chất tiêu hao và các chi phí khác. Công cụ kiểm soát là các định mức KTKT, Quy chế chi tiêu nội bộ của BV và các quy định của nhà nước. Quy trình kiểm soát được thực hiện chặt chẽ, có sự phối hợp giữa Phòng Tài chính kế toán cùng các bộ phận khác có liên quan.

Phục vụ cho việc ra quyết định: Các thông tin về chi phí tại BV cơ bản đáp ứng được nhu cầu của nhà quản trị. Thông tin kế toán chi phí dịch vụ KCB được sử dụng phục vụ cho việc xây dựng dự toán chi ngân sách năm sau và sửa đổi, điều chỉnh Quy chế chi tiêu nội bộ và đánh giá tình hình thực hiện dự toán tại BV.

*Thứ tư, về ứng dụng CNTT trong công tác quản lý và kế toán:* Các BV đều sử dụng phần mềm kế toán và Hệ thống quản lý BV.

*Thứ năm, về bộ máy kế toán:* Mô hình tổ chức bộ máy kế toán được các BV lựa chọn là mô hình tập trung. Cán bộ kế toán tại các BV có trình độ chuyên môn cao, có trách nhiệm với công việc.

### **2.5.2. Hạn chế còn tồn tại**

*Thứ nhất, về chi phí và giá thành dịch vụ KCB:* Các BV còn nhầm lẫn khi nhận diện chi phí và chi tiêu. Chi phí dịch vụ KCB mới chỉ được phân loại theo hai tiêu thức là nội dung chi phí và mối quan hệ giữa chi phí và bệnh nhân mà chưa phân loại chi phí dịch vụ KCB theo các tiêu thức khác. Các BV mới dùng chỉ tiêu giá thành định mức dịch vụ KCB nhưng chưa tính đầy đủ định mức các khoản mục chi phí, cụ thể là chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí khấu hao trang thiết bị y tế. Đối tượng tập hợp chi phí là nơi phát sinh chi phí, các nội dung chi phí chưa được tập hợp theo phạm vi thống nhất. Các BV chưa xác định chi phí dịch vụ KCB dở dang cuối kỳ. Giá thành định mức của dịch vụ KCB dựa trên cơ sở định mức KTKT, định mức chi phí của Bộ Y tế và BV nhưng chưa đầy đủ các khoản mục chi phí dịch vụ KCB.

*Thứ hai, về kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB dưới góc độ kế toán tài chính.* Chi phí tiền lương, tiền công của người lao động tại BV hiện được tính theo thang bảng lương theo ngạch, bậc, chức vụ, chưa tính theo bảng lương theo vị trí việc làm. Một số chi phí liên quan đến nhiều khoa/bộ phận như chi phí điện, nước, hậu cần, vệ sinh... chưa thực hiện phân bổ hoặc phân bổ nhưng với tỷ lệ tương đối giữa các khoa/bộ phận. Chi phí khấu hao TSCĐ, mới chỉ được thực hiện đối với máy móc, trang thiết bị y tế của hoạt động liên doanh, liên kết, hoặc có nguồn xã hội hóa tham gia KCB theo yêu cầu tại BV. Đối với hệ thống TK kế toán, cùng một khoản mục chi phí dịch vụ KCB nhưng các BV lại sử dụng các TK kế toán khác nhau để phản ánh khoản chi phí đó (TK 154 và TK 611). Vẫn còn BV (BV E) không sử dụng TK 154 mà sử dụng TK 642 để phản ánh

chi phí trực tiếp cung cấp dịch vụ KCB. Thông tin về chi phí dịch vụ KCB chưa được trình bày rõ ràng và đầy đủ tại Báo cáo KQHĐ.

*Thứ ba, về kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB dưới góc độ kế toán quản trị.*

Phục vụ cho việc lập kế hoạch: Các BV chưa chủ động ban hành định mức KTKT riêng của BV mà áp dụng định mức đã được Bộ Y tế ban hành. Các BV chưa lập dự toán chi phí theo khoản mục chi phí cho hoạt động KCB mà chỉ lập dự toán chi ngân sách hàng năm theo hướng dẫn của Bộ Y tế.

Phục vụ cho việc tổ chức thực hiện: Thông tin chi phí dịch vụ KCB mới chỉ theo dõi được chi tiết đến thông tin về chi phí thuốc, vật tư y tế, hóa chất tiêu hao theo từng bệnh nhân hoặc theo từng khoa. Các thông tin chi phí khác sử dụng chung nguồn dữ liệu với kế toán tài chính. Các BV không mở chi tiết TK 154 theo đối tượng tập hợp chi phí mà theo dõi chi phí trực tiếp cung cấp dịch vụ KCB của toàn BV. BV chưa có bộ sổ kế toán quản trị. Nội dung các báo cáo kế toán quản trị mới chỉ chủ yếu cung cấp thông tin mang tính thống kê về chi phí thuốc, vật tư y tế, hóa chất sử dụng trong kỳ báo cáo hoặc thông tin về tình hình thu viện phí mà chưa lập các báo cáo kế toán quản trị chi phí theo khoản mục chi phí hay theo mức độ hoạt động của chi phí. Một số BV vẫn còn độ trễ trong lập báo cáo quản trị.

Phục vụ cho việc kiểm soát và đánh giá: BV chủ yếu kiểm soát về mặt số lượng thuốc, vật tư y tế, hóa chất sử dụng cho từng người bệnh, nhất là bệnh nhân KCB BHYT. Công cụ kiểm soát được sử dụng mới chỉ là định mức KTKT, Quy chế chi tiêu nội bộ, các quy định của Nhà nước. Việc phân tích sự biến động của chi phí mới chỉ dừng lại ở việc tính toán, so sánh đơn giản chênh lệch số lượng thuốc, vật tư y tế, hóa chất tiêu hao giữa kỳ này với kỳ trước, tìm nguyên nhân chung. Các BV chưa có báo cáo phân tích chi phí cụ thể. Kế toán BV là người tổng hợp số liệu, cũng là người tiến hành phân tích số liệu mà không có bộ phận phân tích riêng biệt.

Phục vụ cho việc ra quyết định: Các quyết định của nhà quản trị vẫn phụ thuộc phần lớn vào các quy định của Nhà nước và Bộ Y tế.

*Thứ tư, về ứng dụng CNTT trong công tác quản lý và kế toán tại BV:* Hệ thống quản lý BV mới chỉ đáp ứng được quản lý bệnh nhân, kết nối với kho thuốc mà chưa tích hợp thêm các chức năng quản lý về nhân sự, tài sản, chưa liên thông dữ liệu với phần mềm kế toán tại BV.

*Thứ năm, về bộ máy kế toán:* Các BV chưa tổ chức bộ phận kế toán tài chính và kế toán quản trị riêng biệt.

### **2.5.3. Nguyên nhân của những hạn chế**

#### **2.5.3.1. Nguyên nhân khách quan**

Thứ nhất, mức độ ảnh hưởng của các quy định, văn bản pháp lý.

Thứ hai, dịch vụ KCB là dịch vụ cơ bản, thiết yếu, mang tính đặc thù.

Thứ ba, sự chuyển đổi của cơ chế tài chính, đẩy mạnh quá trình thực hiện tự chủ tài chính của các BV.

Thứ tư, sự chuyển đổi của nguyên tắc kế toán và chế độ kế toán.

Thứ năm, chưa có hướng dẫn về thực hiện kế toán quản trị.

Thứ sáu, Bộ Y tế ban hành định mức KTKT còn chậm.

#### **2.5.3.2. Nguyên nhân chủ quan:**

Một là, quy mô và đặc điểm hoạt động của BV.

Hai là, nhu cầu thông tin của nhà quản trị.

Ba là, bộ máy kế toán tại các BV phần lớn làm công tác kế toán tài chính, chưa bố trí bộ phận kế toán quản trị riêng biệt.

Bốn là, các BV chưa chủ động ban hành định mức KTKT riêng phù hợp với tình hình và đặc điểm của BV mà sử dụng định mức chung do Bộ Y tế ban hành.

Năm là, mức độ ứng dụng CNTT trong công tác kế toán.

## **Chương 3**

### **GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH DỊCH VỤ KHÁM CHỮA BỆNH TẠI CÁC BỆNH VIỆN TRỰC THUỘC BỘ Y TẾ Ở VIỆT NAM**

#### **3.1. ĐỊNH HƯỚNG PHÁT TRIỂN, NGUYÊN TẮC VÀ YÊU CẦU HOÀN THIỆN KẾ TOÁN CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH DỊCH VỤ KHÁM CHỮA BỆNH TẠI CÁC BỆNH VIỆN TRỰC THUỘC BỘ Y TẾ Ở VIỆT NAM**

##### **3.1.1. Định hướng phát triển của các bệnh viện trực thuộc Bộ Y tế ở Việt Nam**

##### **3.1.2. Nguyên tắc kế toán chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh tại các bệnh viện trực thuộc Bộ Y tế ở Việt Nam**

Một là, chi phí và giá thành dịch vụ KCB phải được xác định một cách đáng tin cậy và được ghi nhận phù hợp theo quy định của pháp luật kế toán.

Hai là, chi phí và giá thành dịch vụ KCB phải được theo dõi chi tiết.

Ba là, kế toán phải lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí dịch vụ KCB hợp lý.

Bốn là, các chính sách và phương pháp kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB được lựa chọn phải được áp dụng nhất quán trong kỳ kế toán năm.

Năm là, các báo cáo kế toán phải được lập đầy đủ, chính xác, kịp thời.

### ***3.1.3. Yêu cầu hoàn thiện kế toán chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh tại các bệnh viện trực thuộc Bộ Y tế ở Việt Nam***

Thứ nhất, kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB tại các BV trực thuộc Bộ Y tế phải đảm bảo tính thống nhất, phù hợp với hệ thống chính sách pháp luật hiện hành.

Thứ hai, kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB tại các BV trực thuộc Bộ Y tế phải phù hợp với chiến lược, mục tiêu phát triển, đặc điểm hoạt động cũng như cơ chế tài chính của các đơn vị.

Thứ ba, thông tin kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB được cung cấp phải được phản ánh liên tục, kịp thời, chính xác, rõ ràng, đầy đủ, dễ hiểu, có khả năng so sánh, đáp ứng yêu cầu của nhà quản trị.

Thứ tư, kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB tại các BV trực thuộc Bộ Y tế phải đảm bảo tính hiệu quả, tiết kiệm, tránh lãng phí nguồn lực.

## **3.2. GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN NHẬN DIỆN, PHÂN LOẠI CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH, PHƯƠNG PHÁP TÍNH GIÁ THÀNH DỊCH VỤ KHÁM CHỮA BỆNH**

### ***3.2.1. Phân biệt và nhận diện đúng chi tiêu và chi phí dịch vụ khám chữa bệnh***

Để thực hiện tốt vai trò của mình, trước hết, kế toán cần nhận diện, phân biệt rõ ràng giữa chi phí và chi tiêu. Hiện nay, việc nhầm lẫn giữa chi phí và chi tiêu vẫn còn tồn tại, do vậy các BV chưa lập dự toán chi phí dịch vụ KCB mà mới chỉ lập dự toán chi ngân sách (chi tiêu) theo quy định của nhà nước và Bộ Y tế.

### ***3.2.2. Bổ sung các tiêu thức phân loại chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh***

Thứ nhất, bổ sung tiêu thức phân loại chi phí theo khoản mục chi phí, theo khả năng quy nạp của chi phí và theo mức độ hoạt động của chi phí.

Thứ hai, bổ sung các tiêu thức phân loại giá thành dịch vụ KCB: Giá thành dịch vụ KCB theo chi phí đầy đủ, Giá thành dịch vụ KCB theo biến phí; Giá thành mục tiêu của dịch vụ KCB

### ***3.2.3. Hoàn thiện đối tượng tập hợp chi phí dịch vụ khám chữa bệnh***

Thống nhất lựa chọn đối tượng tập hợp chi phí là nơi phát sinh chi phí theo từng khoa/bộ phận. Ví dụ: Đối tượng tập hợp chi phí là Khoa Khám

bệnh, Khoa KCB theo yêu cầu, Khoa Nhi, Khoa xét nghiệm, Khoa Ngoại...

### ***3.2.4. Hoàn thiện phương pháp tính giá thành dịch vụ khám chữa bệnh***

Thứ nhất, bổ sung phương pháp xác định chi phí dịch vụ KCB dở dang: Phương pháp xác định chi phí dịch vụ KCB dở dang cuối kỳ theo chi phí NVL trực tiếp.

Thứ hai, hoàn thiện phương pháp tính giá thành dịch vụ KCB: Tính giá thành dịch vụ KCB theo phương pháp giản đơn, bổ sung định mức chi phí khấu hao TSCĐ trong giá thành dịch vụ KCB theo định mức chi phí.

## **3.3. GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH DỊCH VỤ KHÁM CHỮA BỆNH TẠI CÁC BỆNH VIỆN TRỰC THUỘC BỘ Y TẾ DƯỚI GÓC ĐỘ KẾ TOÁN TÀI CHÍNH**

### ***3.3.1. Hoàn thiện xử lý thông tin kế toán chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh***

Thứ nhất, xác định và phân bổ chi phí dịch vụ KCB.

- Chi phí nhân viên: chính sách tiền lương tại các BV cần sớm chuyển đổi từ tiền lương theo ngạch bậc, hệ số sang tiền lương theo vị trí việc làm kết hợp với định mức thời gian làm việc tối thiểu của mỗi người lao động.

- Chi phí điện, nước phân bổ theo số thực tế sử dụng của mỗi khoa/bộ phận.

- Chi phí dịch vụ viễn thông, điện thoại, internet ghi nhận theo mức khoán được quy định tại Quy chế chi tiêu nội bộ của BV.

- Chi phí xử lý chất thải, vệ sinh môi trường phân bổ theo ngày giường bệnh và hệ số quy đổi giữa các khoa.

- Chi phí duy tu, bảo dưỡng thiết bị ghi nhận và phân bổ theo số thực tế phát sinh tại mỗi khoa/bộ phận, xác định theo đơn giá và số lượng thiết bị mỗi khoa/bộ phận.

- Chi phí khấu hao TSCĐ: trích khấu hao TSCĐ đối với tất cả TSCĐ tại BV.

Thứ hai, bổ sung TK kế toán phản ánh các khoản mục chi phí dịch vụ KCB

Thứ ba, hoàn thiện phương pháp hạch toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB

### ***3.3.2. Hoàn thiện báo cáo tài chính tại các bệnh viện trực thuộc Bộ Y tế***

## **3.4. GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH DỊCH VỤ KHÁM CHỮA BỆNH TẠI CÁC BỆNH VIỆN TRỰC THUỘC BỘ Y TẾ DƯỚI GÓC ĐỘ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ**

### ***3.4.1. Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh phục vụ cho việc lập kế hoạch***

Thứ nhất, các BV cần sớm xây dựng, hoàn thiện hệ thống định mức KTKT cơ sở, định mức chi phí riêng của BV.

Thứ hai, hoàn thiện lập hệ thống dự toán chi phí dịch vụ KCB tại các BV.

- Về kỳ lập dự toán chi phí dịch vụ KCB: theo từng tháng, quý và năm.

- Về cơ sở lập dự toán chi phí dịch vụ KCB: Dự toán chi phí dịch vụ KCB được xây dựng dựa trên các định mức KTKT cơ sở, định mức chi phí của BV, dự toán của năm trước, thông tin về tình hình tài chính của BV, kế hoạch phát triển của BV, số liệu quá khứ về số lượt bệnh nhân đến khám và điều trị theo từng loại bệnh tại BV...

- Về trình tự lập dự toán đề xuất theo trình tự lập dự toán kết hợp.

### ***3.4.2. Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh phục vụ cho việc tổ chức thực hiện***

#### ***3.4.2.1. Hoàn thiện thu thập thông tin kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh***

Cần phải tích hợp thêm nội dung quản lý nhân sự, TSCĐ... vào Hệ thống quản lý BV để theo dõi các chi phí về nhân viên, khấu hao TSCĐ và các chi phí khác. Hệ thống quản lý BV theo dõi và quản lý theo từng khoa. Mỗi khoa tại BV sẽ có một mã số riêng theo dõi tại Hệ thống quản lý BV. Toàn bộ chi phí của các khoa được cập nhật hàng ngày trên Hệ thống quản lý BV.

#### ***3.4.2.2. Hoàn thiện xử lý thông tin kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh***

Thứ nhất, xây dựng tiêu chí phân bổ chi phí dịch vụ chung phục vụ kế toán quản trị.

Thứ hai, lựa chọn chỉ tiêu và phương pháp tính giá thành dịch vụ KCB phù hợp với mục đích kế toán quản trị. Các chỉ tiêu giá thành dịch vụ KCB có thể sử dụng trong kế toán quản trị đó là giá thành dịch vụ KCB theo biến phí, giá thành dịch vụ KCB theo định mức, giá thành dịch vụ KCB mục tiêu.

Thứ ba, xây dựng hệ thống TK và sổ kế toán phục vụ mục đích kế toán quản trị.

#### ***3.4.2.3. Hoàn thiện báo cáo kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ KCB***

Báo cáo chi phí dịch vụ KCB theo khoản mục chi phí; Báo cáo chi phí và giá thành dịch vụ KCB theo chi phí đầy đủ; Báo cáo chi phí và giá thành dịch vụ KCB theo biến phí.

### ***3.4.3. Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh phục vụ cho việc kiểm soát và đánh giá***

Thứ nhất, xây dựng và hoàn thiện bộ phận kiểm soát nội bộ.

Thứ hai, sử dụng giá thành mục tiêu làm công cụ kiểm soát chi phí dịch vụ KCB.

Thứ ba, hoàn thiện phương pháp phân tích sự biến động chi phí dịch vụ KCB - công cụ kiểm soát chi phí dịch vụ KCB.

### ***3.4.4. Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ khám chữa bệnh phục vụ cho việc ra quyết định***

Trong mỗi giai đoạn của quy trình quản lý, công việc của kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ KCB được thực hiện như sau:

- Giai đoạn trước khi lập kế hoạch
- Giai đoạn lập kế hoạch
- Giai đoạn tổ chức thực hiện kế hoạch
- Giai đoạn sau khi thực hiện kế hoạch

## **3.5. NHÓM CÁC GIẢI PHÁP KHÁC**

### ***3.5.1. Hoàn thiện ứng dụng công nghệ thông tin trong công tác quản lý và kế toán tại bệnh viện***

Tích hợp Hệ thống quản lý BV, phần mềm kế toán thông qua Hệ thống ERP.

### ***3.5.2. Hoàn thiện bộ máy kế toán tại các bệnh viện***

Thứ nhất, xây dựng bộ máy kế toán kết hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị. Tùy thuộc vào quy mô, điều kiện, đặc điểm hoạt động và yêu cầu quản trị của các BV thì bộ máy kế toán có thể được xây dựng theo mô hình kết hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị.

Thứ hai, nâng cao trình độ nhân viên kế toán, cần phải chú trọng công tác đào tạo, bồi dưỡng nâng cao nghiệp vụ chuyên môn về kế toán nói chung, kế toán quản trị nói riêng cho đội ngũ các nhân viên kế toán trong đơn vị.

## **3.6. MỘT SỐ KIẾN NGHỊ**

### ***3.6.1. Đối với Chính phủ***

Thứ nhất, hoàn thiện hành lang pháp lý về cơ chế tự chủ tài chính đối với các đơn vị SNCL.

Thứ hai, đẩy mạnh việc thực hiện Nghị định 32/2019/NĐ-CP Quy định giao nhiệm vụ, đặt hàng hoặc đấu thầu cung cấp sản phẩm, dịch vụ công sử dụng NSNN từ nguồn kinh phí chi thường xuyên.

Thứ ba, hoàn thiện các văn bản pháp quy liên quan đến quản lý và sử dụng cán bộ, viên chức và người lao động, đẩy nhanh việc thực hiện chính sách tiền lương theo vị trí việc làm tại các đơn vị SNCL.



### **3.6.2. Đối với Bộ Y tế**

Thứ nhất, rà soát và hoàn thiện hệ thống định mức KTKT dịch vụ KCB

Thứ hai, phối hợp với Bộ Tài chính xây dựng hướng dẫn cụ thể về xác định giá dịch vụ đối với dịch vụ KCB theo yêu cầu.

Thứ ba, đổi mới phương thức quản lý tài chính, hướng tới việc quản lý ngân sách theo kết quả thực hiện nhiệm vụ (quản lý theo kết quả đầu ra).

Thứ tư, tham mưu cho Chính phủ và xây dựng các văn bản hướng dẫn Nghị định 60/2021/NĐ-CP đối với các đơn vị SNCL thuộc lĩnh vực y tế.

Thứ năm, thường xuyên tập huấn, cập nhật các văn bản, cơ chế quản lý tài chính, chế độ kế toán mới cho các chủ tài khoản và kế toán tại các đơn vị trực thuộc.

### **3.6.3. Đối với Bộ Tài chính**

Thứ nhất, rà soát, hoàn thiện và bổ sung những nội dung chưa phù hợp trong chế độ Kế toán HCSN.

Thứ hai, phối hợp với Bộ Y tế, BHXH Việt Nam khảo sát, rà soát, đánh giá việc thực hiện các định mức để đề xuất xây dựng, điều chỉnh các định mức phù hợp với tình hình kinh tế xã hội.

Thứ ba, phối hợp với Bộ Y tế, BHXH tính toán, xây dựng quy định về xác định giá dịch vụ.

Thứ tư, sớm ban hành các hướng dẫn thực hiện kế toán quản trị tại đơn vị SNCL.

## KẾT LUẬN

Y tế là một lĩnh vực đặc biệt quan trọng trong sự phát triển của kinh tế - xã hội, ảnh hưởng trực tiếp đến sức khỏe và tính mạng của con người. Một trong những nội dung hướng tới mục tiêu tính đúng, tính đủ giá dịch vụ KCB là hoàn thiện kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB. Điều này đòi hỏi công tác kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB theo hướng nâng cao chất lượng và thông tin cung cấp nhằm đạt được mục tiêu tính đúng, tính đủ các chi phí cấu thành giá dịch vụ. Luận án đã đạt được kết quả như mục tiêu đã đề ra:

*Một là*, khái quát về đơn vị SNCL và dịch vụ SNC; khái quát chung về chi phí và giá thành dịch vụ SNC; hệ thống hóa quy trình kế toán chi phí và giá thành dịch vụ SNC tại các đơn vị SNCL dưới góc độ kế toán tài chính; trình bày các nội dung kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ SNC tại các đơn vị SNCL phục vụ công tác quản trị gồm lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, kiểm soát và đánh giá, ra quyết định; phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán chi phí và giá thành dịch vụ SNC tại các đơn vị SNCL.

*Hai là*, trình bày tổng quan hệ thống các BV trực thuộc Bộ Y tế; phân tích thực trạng kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB tại các BV trực thuộc Bộ Y tế giai đoạn 2018-2021 dưới góc độ kế toán tài chính và kế toán quản trị; rút ra những kết quả đạt được, hạn chế còn tồn tại, chỉ ra nguyên nhân của những hạn chế về kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB tại các BV trực thuộc Bộ Y tế.

*Ba là*, đề xuất các giải pháp hoàn thiện kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB tại các BV trực thuộc Bộ Y tế. Đồng thời chỉ rõ các điều kiện để thực hiện đồng bộ các giải pháp được đề xuất.

Với những nội dung cơ bản đã được thực hiện, tác giả hy vọng những kết quả nghiên cứu của luận án sẽ có những đóng góp nhất định trong việc hoàn thiện cơ sở lý luận về kế toán chi phí và giá thành dịch vụ KCB tại các BV nói chung, BV trực thuộc Bộ Y tế nói riêng. Tuy nhiên do hạn chế về nhiều mặt nên luận án không tránh khỏi những khiếm khuyết nhất định. Tác giả mong nhận được những ý kiến đóng góp quý báu từ các nhà khoa học, các chuyên gia để luận án có thể được hoàn thiện hơn.

## **DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH CỦA TÁC GIẢ ĐÃ CÔNG BỐ LIÊN QUAN ĐẾN LUẬN ÁN**

1. Lê Thanh Dung, Phạm Thu Trang (2018), *Kế toán chi phí dịch vụ sự nghiệp công ở Việt Nam hiện nay*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Khoa – Học viện Tài chính.
2. Lê Thanh Dung, Phạm Thu Huyền (2018), *Đổi mới kế toán hạch toán TSCĐ trong các đơn vị sự nghiệp công lập*, Tạp chí Kế toán và Kiểm toán, số 10/2018 (181).
3. Lê Thanh Dung, Phạm Thu Huyền (2019), *Sự cần thiết trích lập dự phòng nợ phải thu khó đòi tại đơn vị SNCL ở Việt Nam*, Tạp chí Quản lý Ngân quỹ Quốc gia, số 210 (12/2019).
4. Lê Thanh Dung, Phạm Thu Trang (2020), *Quản lý tài chính nội bộ các BVCL lập trên địa bàn tỉnh Tuyên Quang*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Học viện – Học viện Tài chính.
5. Lê Thanh Dung (2021), *Phân tích chênh lệch biến phí dịch vụ khám chữa bệnh phục vụ chức năng kiểm soát chi phí tại các BVCL*, Tạp chí Kế toán và Kiểm toán, số 06/2021.
6. Lê Thanh Dung (2021), *Xử lý thông tin kế toán chi phí và giá thành dịch vụ khám, chữa bệnh tại các BV trực thuộc Bộ Y tế*, Tạp chí Quản lý Ngân quỹ Quốc gia, số 07/2021.
7. Lê Thanh Dung (2021), *Hoàn thiện kế toán hàng tồn kho tại đơn vị hành chính sự nghiệp theo VPSAS 12 – Hàng tồn kho*, Kỷ yếu Hội thảo Quốc gia Kế toán trong hội nhập kinh tế quốc tế, tháng 12/2021.