

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI HOẠT ĐỘNG TRONG CÁC TRƯỜNG ĐẠI HỌC CÔNG LẬP: THỰC TRẠNG VÀ GIẢI PHÁP

TS. Lê Thị Thanh Hải

Đại học Thương mại

Giáo dục đại học có vai trò đặc biệt trong việc tạo nguồn nhân lực có chất lượng cao cho đất nước trong nền kinh tế tri thức. Các cơ sở giáo dục đại học (CSGDĐH) Việt Nam nói chung, các trường đại học công lập nói riêng đang đứng trước áp lực là phải nâng cao chất lượng hoạt động đào tạo, nghiên cứu và dịch vụ trong điều kiện nguồn tài chính có hạn. Các chính sách của Nhà nước cho CSGDĐH hiện đã và đang được đổi mới theo hướng trao quyền tự chủ nhiều hơn cho CSGDĐH. Để có thể quản lý tốt chi phí và sử dụng các thông tin chi phí cho nhà quản trị ra các quyết định quản trị thì cần thiết phải thiết lập và duy trì một hệ thống kế toán quản trị chi phí thích hợp và hiệu quả. Bài viết này tập trung phân tích thực trạng KTQT chi hoạt động tại các trường đại học công lập hiện nay; nghiên cứu và đề xuất một số giải pháp nhằm xây dựng và triển khai hệ thống kế toán quản trị chi phí trong các trường đại học công lập để giúp nhà quản lý có được các thông tin đầy đủ và thích hợp cho quá trình ra các quyết định quản lý.

Từ khóa: chi hoạt động; quản trị chi; đại học công lập; kế toán quản trị

Những năm gần đây đã có nhiều sự đổi mới trong chính sách của Nhà nước cho ngành giáo dục nói chung và cho giáo dục đại học Việt Nam nói riêng. Các chính sách mới này trao các quyền tự chủ nhiều hơn cho các cơ sở giáo dục đại học cả về tài chính, nhân sự và học thuật. Các cơ sở giáo dục đại học phải thực hiện sứ mệnh của mình là đảm bảo nâng cao chất lượng đào tạo đáp ứng các yêu cầu mới của xã hội.

Số lượng sinh viên ngày càng đông trong khi nguồn ngân sách chỉ cho giáo dục có hạn, các trường đại học công lập đang đứng trước áp lực làm sao có thể đảm bảo và nâng cao chất lượng đào tạo trong các điều kiện khó khăn đó. Việc kiểm soát tốt chi phí giúp cho trường đại học giải quyết bài toán khó này. Để giúp nhà quản lý trong các cơ sở giáo dục đại học kiểm soát tốt được chi phí thì cần thiết phải tổ chức tốt hệ thống kế toán chi hoạt động theo tiếp cận kế toán quản trị chi phí nhằm cung cấp các thông tin chi phí đáp ứng nhu cầu kiểm soát. Mặt khác các thông tin chi phí còn rất cần thiết cho nhà quản trị của các trường đại học trong quá trình lập kế hoạch và đánh giá kết quả hoạt động.

Hệ thống kế toán hiện tại trong các cơ sở giáo dục đại học Việt Nam chủ yếu phục vụ cho mục đích

quyết toán với các cơ quan cấp phát kinh phí mà chưa cung cấp được các thông tin cho nhà quản lý trong các cơ sở giáo dục đại học trong việc lập kế hoạch, kiểm soát và ra quyết định.

1. Thực trạng kế toán quản trị chi hoạt động tại các trường đại học công lập

Kết quả khảo sát thực trạng kế toán chi hoạt động tại các trường đại học công lập cho thấy các nội dung của kế toán quản trị chi phí đã được các trường sử dụng đặc biệt là định mức và dự toán đó là công cụ hiệu quả để các trường điều hành và kiểm soát nội bộ. Tuy đạt được một số thành công nhất định song việc đưa kế toán quản trị như là một công cụ quản lý và là một phần của hệ thống thông tin kinh tế trong đơn vị thì còn manh mún, nhỏ lẻ, ngay cả người điều hành cũng như người hành nghề kế toán chưa nhận thức và ý thức rõ được điều này. Có thể đánh giá thực trạng kế toán quản trị chi hoạt động trên các mặt sau:

Thứ nhất: Về tổ chức kế toán quản trị chi hoạt động

Tổ chức kế toán quản trị chi hoạt động thường được các trường tổ chức theo mô hình kết hợp, không tập trung toàn bộ tại phòng Kế toán mà kết hợp với một số các đơn vị khác để xây dựng hệ

thông tin. Mô hình kết hợp có ưu điểm là các phần hành kế toán quản trị được thực hiện ở từng đơn vị có thể mạnh như xây dựng định mức chi phí về lượng, xây dựng dự toán ở chính các đơn vị thực hiện nhiệm vụ. Vì vậy, tính xác thực của thông tin sẽ cao hơn và tạo độ chuyên môn hóa hơn là tập trung tại phòng kế toán. Tuy nhiên, mô hình này có nhược điểm độ phân tán của thông tin rộng nên hệ thống thông tin có xu hướng manh mún làm cho tính hệ thống của thông tin kế toán quản trị cung cấp cho người điều hành sẽ bị hạn chế.

Thứ 2: Về phân loại chi phí chi hoạt động

Các trường đại học mới chỉ dừng lại ở phân loại chi phí theo nội dung kinh tế phù hợp mục lục ngân sách nhà nước (NSNN) đối với chi thường xuyên và không thường xuyên, có nguồn gốc từ NSNN, bao gồm: chi thanh toán cá nhân; chi quản lý hành chính; chi nghiệp vụ chuyên môn; chi mua sắm sửa chữa và chi khác. Trong từng loại căn cứ vào tính chất của khoản chi chia thành nhóm và mục để kiểm soát chi. Theo kết quả điều tra 100% trên mẫu cho thấy đây là tiêu thức phân loại duy nhất để kiểm soát chi phí.

Đối với hoạt động sản xuất dịch vụ, phân loại chi phí theo nội dung kinh tế của khoản chi theo yêu cầu kiểm soát của từng trường. Theo ý kiến chuyên gia, do không có quy định đối với loại chi phí này không phải tuân thủ quy định Nhà nước về kiểm soát chi, khoản chi liên quan đến nhiều loại hoạt động khác nhau như đào tạo liên kết, cấp chứng chỉ, khoa học công nghệ, dịch vụ phục vụ như trông xe, ký túc xá... nên các trường tự phân loại chi phí theo nội dung của từng hoạt động sản xuất dịch vụ theo yêu cầu kiểm soát. Tuy nhiên, đối với từng loại hoạt động chi phí thường được phân chia như sau:

+ Đối với hoạt động đào tạo, chi phí bao gồm: Chi trả cho đối tác; Chi trực tiếp cho đào tạo bao gồm chi thanh toán giờ giảng, chi hướng dẫn, chi hoạt động khảo thí;... Chi phục vụ đào tạo như chi tiền điện, nước, phục vụ hội trường lớp học, chi hội trường lớp học;... Chi quản lý đào tạo và Chi khác;

+ Đối với hoạt động khoa học công nghệ, bao gồm: Chi hội nghị, hội thảo; Chi nghiệp vụ chuyên môn: thù lao cho các hợp đồng thuê khoán, thù lao cho các hội thảo,... Chi mua sắm sửa chữa: chi vật tư văn phòng, in ấn;... Chi khác;

+ Đối với hoạt động dịch vụ phục vụ, bao gồm: Chi tiền lương, tiền công; Chi vật chất: chi phí công cụ, chi phí thiết bị;... Chi dịch vụ mua ngoài như điện, nước...

Các tiêu thức phân loại chi phí theo chức năng và

theo mức độ hoạt động chưa được các trường áp dụng.

Thứ 3: Về phương pháp xác định chi phí

Phương pháp chủ yếu được áp dụng cho việc xác định chi phí hoạt động là xác định chi phí theo công việc và theo mô hình giá phí thực tế đối với chi cho các nhiệm vụ đặt hàng của Nhà nước và chi hoạt động dịch vụ. Với phương pháp này, các trường đã kiểm soát chi phí cho các hoạt động khá hiệu quả. Tuy nhiên, việc phân bổ chi phí cho các công việc chưa hợp lý cả về tiêu thức phân bổ và chi phí phải phân bổ cho các công việc cụ thể. Về tiêu thức phân bổ chi phí đa số dựa trên số lượng sinh viên là chưa hợp lý. Tiêu thức này có ưu điểm là đơn giản, song do các khóa đào tạo, các công việc là không đồng nhất nên phân bổ chi phí theo số lượng sinh viên làm cho chi phí được phân bổ bình quân nên độ xác thực của các chi phí chung phân bổ chưa cao và mang tính tùy tiện. Về các chi phí phân bổ, phần lớn các trường chưa tính được chi phí đặc biệt là chi phí về cơ sở vật chất. Do đặc thù là hệ thống kế toán hiện tại của các trường được thực hiện trên cơ sở kế toán tiền mặt mở rộng nên phần lớn chi phí khấu hao cơ sở vật chất không có trong giá phí, thay vào đó chi phí đầu tư mới hàng năm lại được tính toàn bộ vào chi phí hoạt động nên những năm nào đầu tư ít thì quy mô chi phí chung thấp, những năm nào đầu tư nhiều thì quy mô chi phí chung cao làm cho thông tin cung cấp cho người quản lý là không có độ xác thực cao.

Phương pháp xác định chi hoạt động áp dụng cho hoạt động sự nghiệp là xác định chi phí theo quá trình hoạt động, về ghi nhận chi hoạt động chủ yếu phục vụ cho việc kiểm soát chi theo yêu cầu của nhà nước. Mô hình kế toán chi hoạt động là giá phí thực tế và hạch toán chi tiết theo mục lục ngân sách. Tuy nhiên, hạn chế cơ bản là phần lớn các trường chưa tính được chi phí đào tạo cho một đối tượng tính phí xác định (chưa được cụ thể theo từng hệ đào tạo như hệ chính quy, hệ vừa làm vừa học; hệ hoàn chỉnh kiến thức;...), mà mới chỉ tổng hợp toàn bộ nội dung chi theo yêu cầu kiểm soát của Nhà nước.

Thứ 4: Về xây dựng định mức và dự toán chi phí

Công tác xây dựng định mức chi phí được các trường đặc biệt quan tâm, toàn bộ các trường đều đã xây dựng quy chế chi tiêu nội bộ (QCCTNB) từ khoảng 2004 đến nay. Phần lớn các nhiệm vụ thường xuyên đã được định mức về lượng và đơn giá. Quy trình xây dựng QCCTNB đã tuân thủ chặt chẽ quy định của NĐ 10 và NĐ 43. Các định mức

cũng được thường xuyên hoàn thiện phù hợp với quy chế quản lý của từng trường. Do vậy, QCCTNB thực sự đã trở thành công cụ kiểm soát chi hiệu quả của các trường đồng thời đảm bảo tính công khai minh bạch trong toàn bộ đơn vị.

Tuy nhiên vẫn còn tồn tại tình trạng một số khoản chi không mang tính thường xuyên, các trường chưa đưa vào quy chế, đặc biệt là các khoản chi đối với hoạt động sản xuất dịch vụ thì việc xây dựng định mức còn khá tùy tiện do đặc thù của các hợp đồng, dự án còn mang tính đặc thù và chưa có tiền lệ trước đó.

Về xây dựng dự toán chi phí

Do đặc thù của đơn vị sự nghiệp là các khoản chi hoạt động đều phải xây dựng dự toán và thực hiện theo dự toán, nên các trường trong mẫu nghiên cứu đã thực hiện tương đối tốt từ các dự toán dài hạn, trung hạn, hàng năm và cho các vụ việc trên cơ sở công việc để xác định kinh phí. Tuy nhiên, các dự toán được xây dựng về kinh phí tính theo thời kỳ thì phần cơ sở vật chất được dự toán chi trên cơ sở tổng chi phí đầu tư về cơ sở vật chất cho một thời kỳ trên cơ sở tiền mặt. Còn các dự toán cho từng dự án, hợp đồng hoặc vụ việc cụ thể thì chi phí cơ sở vật chất và chi phí quản lý chung được tính chủ yếu dựa vào kinh nghiệm mà ít có nghiên cứu cụ thể để đưa ra cơ sở tính toán có căn cứ khoa học. Các bảng dự toán được lập chưa được thiết kế một cách hợp lý để người sử dụng có thể đọc thông tin một cách hữu ích.

Thứ 5: Về phân tích chi phí và định giá cho các hợp đồng, dự án, khóa học

Việc phân tích chi phí chủ yếu mới chỉ dừng lại ở kỹ thuật so sánh số liệu kỳ báo cáo với kỳ gốc hoặc số liệu báo cáo với số liệu dự toán mà chưa sử dụng các kỹ thuật phân tích khác để xác định nguyên nhân thực của sự biến động các nguồn kinh phí phụ thuộc vào số lượng hoạt động, định mức hay công việc... hay phụ thuộc vào định mức chi phí. Các báo cáo phân tích chi phí thiết kế đôi khi chưa hợp lý. Việc ứng dụng mô hình phân tích CVP trong các đơn vị đã được đề cập đến nhưng chưa đầy đủ trong việc ra quyết định có hay không khi mở một khóa học cho các bậc và hệ đào tạo liên kết nước ngoài, các quyết định nên tiếp tục một trung tâm cấp nhà trường hay loại bỏ khi xem xét trên khía cạnh hiệu quả được đánh giá một cách toàn diện.

2. Các giải pháp tổ chức kế toán quản trị chi hoạt động tại các trường đại học công lập

Để có thể quản lý tốt chi phí và sử dụng các thông tin chi phí cho nhà quản trị ra quyết định thì cần

thiết phải thiết lập và duy trì một hệ thống kế toán quản trị chi phí thích hợp và hiệu quả với các nội dung cơ bản sau:

Thứ nhất, tổ chức kế toán quản trị hợp lý trong bộ máy kế toán

Với mục tiêu tổ chức kế toán quản trị trong bộ máy kế toán theo mô hình hỗn hợp phù hợp đặc điểm thực tế hiện nay tại các trường công lập, có tính tới chuyên môn hóa các công việc để có thể có được các chuyên gia xây dựng định mức, dự toán... trong từng lĩnh vực đào tạo, NCKH,... thì việc tập trung nhân sự thực hiện KTQT về phòng kế toán sẽ không thể đáp ứng được yêu cầu đó. Vì vậy, với nguồn thông tin kế toán quản trị chi phí nằm rải rác ở nhiều bộ phận khác nhau thì việc tổ chức thiết kế mô hình cung cấp thông tin và xác định mối liên hệ giữa các bộ phận trong mô hình một cách chặt chẽ là việc hết sức quan trọng, đóng vai trò quyết định tới việc tổ chức thông tin KTQT có hệ thống và việc khai thác thông tin phục vụ cho quá trình ra quyết định mới đáp ứng yêu cầu của lãnh đạo nhà trường. Trên cơ sở đó chúng tôi đề xuất mô hình hỗn hợp để tổ chức kế toán quản trị chi phí. Theo đó, bộ phận kế toán tài chính vẫn thực hiện chức năng như mô hình kết hợp giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính trong cùng một bộ phận, tuy nhiên bộ phận kế toán quản trị không thực hiện toàn bộ chức năng từ khâu đầu đến khâu cuối mà sẽ kết hợp thực hiện ở các phòng, khoa chức năng khác. Việc phân định nhiệm vụ cụ thể ở 2 bộ phận này là các đơn vị chức năng khác có nhiệm vụ xây dựng định mức về lượng, xác định các nguồn lực tiêu hao theo hiện vật và lao động, xây dựng dự toán hoạt động theo thước đo lao động, hiện vật và giá trị, đồng thời cung cấp dữ liệu cho bộ phận kế toán quản trị của phòng kế toán theo giá trị để xây dựng các báo cáo quản trị cung cấp cho quản trị đơn vị.

Thứ hai, tiến hành phân loại chi hoạt động

Để phục vụ cho việc quản trị chi phí thì việc phân loại chi hoạt động của đơn vị theo yêu cầu quản lý tài chính hiện hành là bắt buộc nhằm phục vụ cho kiểm soát chi các nguồn kinh phí của Nhà nước. Song để phục vụ cho yêu cầu của nhà trường trong quá trình tự chủ, tự chịu trách nhiệm thì tiêu thức phân loại trên chưa đáp ứng đủ yêu cầu thông tin của các cấp lãnh đạo trong nhà trường. Vận dụng các kỹ thuật phân tích chi phí trong kế toán quản trị chi phí thì cần phải phân tích chi hoạt động của các trường theo 2 tiêu thức là mức độ hoạt động và mối quan hệ với đối tượng chịu phí. Phân loại chi phí theo mức độ hoạt động để phục vụ cho việc phân

tích mối quan hệ giữa chí, khối lượng công việc và kết quả thu được (chênh lệch thu chi) nhằm phục vụ cho các quyết định tiếp tục hay loại bỏ một chuyên ngành đào tạo, xác định quy mô lớp học cần thiết, tính giá thành dịch vụ đào tạo theo biến phí... Phân loại chi phí theo mối quan hệ với đối tượng chịu phí là cơ sở để xác định chi phí và đặc biệt rất hữu ích trong việc vận dụng mô hình kế toán chi phí trong các cơ sở giáo dục công lập. Với mục đích đó, theo chúng tôi, ngoài tiêu thức phân loại chi phí theo nội dung kinh tế phù hợp mục lục ngân sách nhà nước (NSNN) đối với chi thường xuyên và không thường xuyên, có nguồn gốc từ NSNN, các trường đại học công lập thuộc khối ngành kinh tế và quản trị kinh doanh cần phân loại chi phí theo mối quan hệ với đối tượng chịu phí như sau:

- Chi phí cố định bao gồm: các khoản chi thanh toán cá nhân; chi vật tư văn phòng; chi thông tin, tuyên truyền (không bao gồm chi điện thoại, bưu chính); chi hội nghị; chi nghiệp vụ chuyên môn (không bao gồm chi in ấn, tài liệu); chi mua sắm tài sản dùng cho chuyên môn; các khoản chi khác (tiền vệ sinh môi trường; khoán công tác phí; chi thuê mướn; chi kỷ niệm các ngày lễ; chi bảo hiểm tài sản; chi hỗ trợ khác);

- Chi phí biến đổi bao gồm: chi văn phòng phẩm; phụ cấp công tác; tiền thuê chuyên gia, giảng viên; các khoản chi phí sửa chữa; chi in ấn, tài liệu dùng cho chuyên môn;

- Chi phí hỗn hợp gồm: chi thanh toán dịch vụ công cộng; chi cước điện thoại, bưu chính; chi tiếp khách.

Để sử dụng thông tin chi phí phân theo mức độ hoạt động thì chi phí hỗn hợp phải được tách riêng biệt thành biến phí và định phí. Có 4 phương pháp phân tích chi phí hỗn hợp thành biến phí và định phí là phương pháp cực đại cực tiểu, phương pháp đồ thị phân tán, phương pháp bình phương bé nhất và phương pháp hồi quy bội. Trong đó, phương pháp cực đại cực tiểu và phương pháp đồ thị phân tán có ưu điểm là tương đối đơn giản nhưng kết quả phân tích cho độ chính xác không cao, ngược lại phương pháp bình phương bé nhất và phương pháp hồi quy bội cho kết quả phân tích có độ chính xác tương đối cao nhưng kỹ thuật phân tích tương đối phức tạp. Trong giai đoạn đầu áp dụng, trong các trường đại học, chúng tôi kiến nghị sử dụng phương pháp cực đại cực tiểu. Sau khi đã quen với kỹ năng phân tích có thể chuyển sang phương pháp bình phương bé nhất hoặc phương pháp hồi quy bội nhằm cung cấp thông tin thích hợp hơn về biến phí và định phí phục

vụ cho các ứng dụng trong kế toán quản trị

Thứ ba, tổ chức xác định chi phí

(1) *Xác định chi phí đào tạo cho sinh viên các bậc và hệ đào tạo*

Do hoạt động đào tạo bậc đại học (hệ chính quy, hệ liên thông, hệ vừa làm vừa học, hệ văn bằng II), bậc Sau đại học (thạc sĩ, tiến sĩ) phải trải qua một quá trình đào tạo nhất định, đồng thời mỗi chuyên ngành đào tạo lại thực hiện tại từng khoa chuyên ngành. Vì vậy, phương pháp xác định chi đào tạo thích hợp cho hoạt động đào tạo là phương pháp xác định chi phí theo quá trình hoạt động, với các nội dung sau:

- Đối tượng xác định chi đào tạo là từng sinh viên theo từng bậc/hệ đào tạo tính cho năm học;

- Xác định tổng chi hoạt động đào tạo: Trên cơ sở số liệu tổng chi hoạt động thường xuyên và chi tiết theo nội dung kinh tế trong sổ chi tiết chi hoạt động, bao gồm chi từ 2 nguồn kinh phí là kinh phí do nhà nước cấp và từ thu học phí.

- Quy đổi sinh viên các bậc/hệ đào tạo về hệ đào tạo chuẩn:

+ Xác định hệ đào tạo chuẩn: Đối với các trường đại học hệ đào tạo đại học chính quy luôn là hệ đào tạo quan trọng bậc nhất với quy mô lớn nhất và ngân sách chi tiêu cho hệ đào tạo này chiếm tỷ trọng lớn nhất trong tổng kinh phí hoạt động. Do đó hệ đào tạo chuẩn được xác định là đào tạo đại học chính quy với thời gian đào tạo là 4 năm (tương đương 40 tháng). Một vấn đề khác cần quan tâm là trong bậc đào tạo chính quy có nhiều chuyên ngành đào tạo, cần thiết phải quy các chuyên ngành đào tạo khác nhau về một chuyên ngành chuẩn. Khi đó, cần xem xét tính đặc thù của quá trình đào tạo cũng như số tín chỉ mà các sinh viên phải hoàn thành trong suốt quá trình đào tạo để có hệ số quy đổi hợp lý;

+ Xác định hệ số quy đổi

Xác định hệ số quy đổi là khâu phức tạp nhất mang tính quyết định mức độ xác thực của khoản chi được phân bổ. Do thời gian đào tạo của các bậc và hệ đào tạo khác nhau nên yếu tố đầu tiên cần phải xem xét khi xác định hệ số quy đổi là thời gian đào tạo. Điều thứ 2 là xác định hệ số các hệ đào tạo khác về hệ đào tạo chuẩn, khi đó cần tính đến nguồn ngân sách để thực hiện đào tạo cho từng hệ, đối với hệ chính quy thông thường được cấp ngân sách trong khi đó các hệ đào tạo khác như hệ vừa làm vừa học, hệ liên thông, văn bằng II các trường phải tự chủ động nguồn kinh phí đào tạo, điều này sẽ chi phối tới mức thu học phí từng hệ. Căn cứ để xác định hệ

số bao gồm tương quan giữa mức thu học phí của các hệ đào tạo; đơn giá thanh toán vượt giờ giảng định mức của các hệ đào tạo, mức cấp NS cho các hệ đào tạo... Mỗi căn cứ quy đổi đều có những ưu, nhược nhất định. Vì vậy, việc xác định hệ số quy đổi phải căn cứ điều kiện thực tế của từng trường để xác định hệ số bậc đào tạo và hệ số thời gian khoá học, từ đó xác định hệ số tổng hợp quy đổi cho các hệ đào tạo theo một hệ số thích hợp, các cơ sở để xác định hệ số như sau:

Bước 1: Xác định hệ số quy đổi về hệ đào tạo chuẩn theo thời gian và số tín chỉ học tập của toàn khóa học cho từng hệ đào tạo.

Bước 2: Xác định hệ số đào tạo các bậc và hệ đào tạo thực tế về hệ đào tạo chuẩn.

- Đối với các bậc đào tạo căn cứ vào mức cấp ngân sách cho từng bậc để xác định hệ số quy đổi.

- Đối với các hệ đào tạo trong cùng bậc căn cứ vào mức độ kiến thức trong chương trình đào tạo để xác định hệ số.

Bước 3: Xác định số sinh viên quy chuẩn

Số sinh viên quy chuẩn của trường $= \sum Si \times Hi$

Trong đó: Si: Số lượng sinh viên thực tế của bậc/ hệ đào tạo

Hi: Hệ số quy đổi của bậc và hệ đào tạo về hệ đào tạo chuẩn

Bước 4: Xác định hệ số phân bổ chi phí

Hệ số phân bổ chi phí cho từng bậc/hệ đào tạo được xác định

Hệ số phân bổ chi phí = Hi/Số sinh viên đào tạo quy chuẩn

Bước 5: Xây dựng dự toán chi phí hoạt động cho bậc/ hệ đào tạo

(2) *Xác định chi phí đào tạo cho một hợp đồng, dự án – Phương pháp xác định chi phí theo công việc.*

Trường hợp 1: Đối với các hợp đồng, dự án, khóa học có thời gian thực hiện ngắn dưới 1 năm thì khi thực hiện đã lập dự toán chi tiết theo các nhiệm vụ nên khi hoàn thành lập bản quyết toán theo các nội dung, nhiệm vụ thực hiện với các chi phí thực tế sẽ ghi nhận vào sổ kế toán TK 631 chi tiết cho các hợp đồng, dự án. Trong trường hợp này không thể thiết kế sổ và báo cáo ghi chép theo một khuôn mẫu chung.

Trường hợp 2: Đối với các hợp đồng, dự án, khóa học có thời gian thực hiện dài > 1 năm

Các khoản chi phát sinh trong suốt thời gian thực hiện hoạt động phải ghi nhận thường xuyên theo

công việc vào hệ thống sổ kế toán, phải tổ chức kế toán chi tiết và lập báo cáo chi cho hợp đồng dự án. Chúng tôi đề xuất vận dụng phương pháp xác định chi phí theo công việc đối với các hợp đồng, dự án như sau:

- Về kế toán chi tiết: có 2 phương án xây dựng hệ thống kế toán chi tiết chi cho các hợp đồng, dự án đó là:

Phương án 1, Xây dựng các TK từ cấp 2 trở lên của TK 631 theo từng hợp đồng, dự án, sau đó chi tiết theo nội dung chi:

631 00 0X

Trong đó: 631: Ký hiệu cho đối tượng chi phí là hoạt động dịch vụ

00: Ký hiệu cho hợp đồng, dự án

0X: Ký hiệu cho đối tượng chi phí...

Phương án 2, Kế toán chi tiết được thiết kế theo mã nguồn kinh phí để thực hiện dự án, mã hóa các nội dung được thực hiện vào nguyên tắc thiết kế giống như hệ thống mục lục ngân sách. Khi đó người sử dụng chỉ hạch toán trên TK 631 còn sẽ khai báo nội dung chi tiết theo mã nguồn được thiết kế.

Ví dụ: Nguồn kinh phí dự án quy định là loại 490 – 505, sau đó thiết kế chi tiết theo mục và khoản căn cứ vào yêu cầu quản lý chi tiết như:

490–505–01: Dự án liên kết 1 Pháp

Nội dung chi tiết chi phí dự án lại tiếp tục được thiết kế theo khoản, mục và tiểu mục, theo yêu cầu của kiểm soát chi sẽ theo ký tự số hoặc chữ theo yêu cầu quản lý của đơn vị, chẳng hạn:

10 0X

Trong đó: 10: Chi trực tiếp giảng dạy

0X: có thể

01: Chi thanh toán tiền giảng

02: Chi thanh toán chấm bài thi ...

Trong 2 phương án trên thì phương án thứ 1 thuận tiện cho việc thực hiện công tác kế toán bằng thủ công, phương án thứ 2 rất thuận tiện cho công tác kế toán thực hiện trên phần mềm kế toán, vì khi tích hợp phần này vào hệ thống sẽ được kế thừa các nguyên tắc thiết kế cho hoạt động sự nghiệp mà không phải xây dựng một module mới.

Thứ tư, định giá cho các hợp đồng, dự án, khóa học

Theo cơ chế kiểm soát về giáo dục hiện nay, các trường đại học công lập bị giới hạn về chỉ tiêu tuyển sinh, các bậc và hệ đào tạo theo nhiệm vụ chức năng

được Nhà nước giao và bị giới hạn bởi mức thu học phí nên việc sử dụng thông tin do toán quản trị chi hoạt động cung cấp để phục vụ cho việc định giá còn hạn chế. Việc này chỉ cá biệt thực hiện trong trường hợp xác định quy mô lớp của hệ phi chính quy và địa bàn mở liên kết với số lượng sinh viên có giới hạn để xác định có thực hiện việc mở lớp hay không. Việc định giá đặc biệt hữu hiệu cho các hợp đồng, dự án, khóa học thuộc về hoạt động sản xuất dịch vụ. Đây là hoạt động do các trường được phép tận dụng cơ sở vật chất và năng lực đội ngũ hiện có để tạo thêm nguồn thu phục vụ cho đầu tư phát triển của nhà trường. Các quyết định về định giá dạng này phần lớn được thực hiện trong điều kiện các trường đã bù đắp đủ chi phí hoạt động cố định từ hoạt động sự nghiệp nên việc áp dụng phương pháp định giá theo chi phí toàn bộ có thể dẫn tới giá dịch vụ cao, sẽ mất lợi thế cạnh tranh. Từ đó, chúng tôi đề xuất áp dụng phương pháp định giá theo chi phí biên theo 2 trường hợp:

Trường hợp 1: Trường đại học đã bù đắp đủ toàn bộ chi phí cố định từ nguồn thu sự nghiệp áp dụng định giá theo chi phí biên sẽ chỉ bao gồm các chi phí trực tiếp thực hiện các hợp đồng, dự án, các khoản thuế phải nộp theo luật định và khoản chênh lệch thu chi định mức để tạo nguồn tích lũy cho trường như vậy cơ cấu kinh phí thực hiện hợp đồng, dự án bao gồm:

Bước 1: Xác định tổng kinh phí thực hiện hợp đồng, dự án:

- Kinh phí chi trực tiếp thực hiện hợp đồng, dự án mang tính biến phí

+ Chi phí nhân công

+ Chi phí dịch vụ

- Kinh phí chi trực tiếp thực hiện hợp đồng, dự án mang tính định phí

+ Chi phí quản lý trực tiếp

+ Chi cơ sở vật chất

+ Thuế phải chịu theo luật định

Tài liệu tham khảo:

1. Atkinson A. A., Kaplan R.S., Young S.S. (2004), *Management Accounting*, Prentice Hall Business Publishing, USA.

2. Barfield J. T., Raiborn C.A., Kinney M.R. (2001), *Cost Accounting: Traditions and Innovations*, (4th ed), South-Western College Publishing, Cincinnati.

3. Đặng Thị Hòa, *Giáo trình Kế toán quản trị*, NXB Thống Kê, 2006.

4. Phạm Thị Thuy Thùy, Lê Thị Thanh Hải, *Báo cáo tổng hợp thực trạng kế toán quản trị chi hoạt động tại các trường đại học khối ngành kinh tế - Chuyên đề chuyên sâu, đề tài NCKH cấp Bộ*, 2011.

5. Hệ thống chuẩn mực kế toán công quốc tế.

+ Chênh lệch thu chi định mức

Bước 2: Xác định số lượng tham gia hợp đồng, dự án (số lượng người học, số lượng sinh viên...)

Bước 3: Xác định mức giá theo số lượng tham gia trong hợp đồng, dự án. Mức giá đơn vị sẽ được xác định trên cơ sở tổng kinh phí đã tính ở bước 1 chia tổng số lượng tham gia hợp đồng, dự án ở bước 2 theo các mức số lượng khác nhau sẽ xác định các mức giá khác nhau.

Bước 4: Lựa chọn, hợp đồng, dự án đáp ứng hiệu quả theo yêu cầu quản lý của nhà trường

Trường hợp 2: Các trường đại học chưa bù đắp đủ chi phí cố định từ nguồn thu sự nghiệp

Trường hợp này chỉ khác trường hợp 1 ở bước 1 xác định tổng kinh phí thực hiện hợp đồng dự án, đó là:

- Kinh phí chi trực tiếp thực hiện hợp đồng dự án mang tính biến phí.

- Kinh phí chi trực tiếp thực hiện hợp đồng, dự án mang tính định phí.

- Kinh phí chi gián tiếp thực hiện hợp đồng, dự án phân bổ (khoản chi gián tiếp của trường chưa được bù đắp bằng nguồn thu sự nghiệp phân bổ cho các hợp đồng, dự án thuộc hoạt động SXDV).

- Thuế phải chịu theo luật định;

- Chênh lệch thu chi định mức.

Trong đó, 4 khoản chi được coi là bắt buộc, riêng các khoản chênh lệch thu chi định mức có thể tính hoặc không tính tùy theo tình huống ra quyết định cụ thể, các bước còn lại thực hiện như trường hợp 1.

Trên đây là một số vấn đề trao đổi về kế toán quản trị chi hoạt động trong các trường đại học công lập nhằm giúp nhà quản lý có được thông tin đầy đủ, thích hợp, đáng tin cậy trong việc ra quyết định, từ đó nâng cao hiệu quả hoạt động của các trường đại học trong môi trường ngày càng cạnh tranh và các nguồn lực hạn chế. □