

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO

BỘ TÀI CHÍNH

HỌC VIỆN TÀI CHÍNH



LÊ QUỐC ĐIỂM

**KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TẠI CÁC TRƯỜNG ĐẠI HỌC
CÔNG LẬP THỰC HIỆN CƠ CHẾ TỰ CHỦ TÀI
CHÍNH Ở VIỆT NAM**

Chuyên ngành : Kế toán

Mã số : 9.34.03.01

TÓM TẮT LUẬN ÁN TIẾN SỸ KINH TẾ

HÀ NỘI -2020

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

Người hướng dẫn khoa học:

- 1. PGS, TS. ĐẶNG THÁI HÙNG**
- 2. TS. NGUYỄN THỊ ANH ĐÀO**

Phản biện 1:

Phản biện 2:

Phản biện 3:

L luận án sẽ được bảo vệ tại Hội đồng chấm luận án cấp Học viện,
họp tại Học viện Tài chính Vào hồi giờ..... .. ngày.....tháng...
. ... năm

Có thể tìm hiểu luận án tại:

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

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài luận án.

Tự chủ tài chính là xu hướng tất yếu, là điều kiện quan trọng để thực hiện đa dạng hóa nguồn lực thúc đẩy thành công các nội dung tự chủ khác, nâng cao năng lực cạnh tranh trong hoạt động đào tạo và nghiên cứu. Những mặt tích cực của cơ chế tự chủ tài chính đối với các trường ĐHCL như: sử dụng nguồn lực hiệu quả hơn, tạo ra nguồn thu, tăng thu nhập cho giảng viên, người lao động... và xu thế là sẽ hướng tới tự chủ hoàn toàn, lúc này hoạt động của các trường không có sự khác biệt lớn so với doanh nghiệp. Dù là doanh nghiệp hay đơn vị sự nghiệp thì nhu cầu thông tin của nhà quản trị trong các tổ chức này là như nhau, chỉ khác nhau về nội dung thông tin vì mục tiêu của doanh nghiệp là lợi nhuận, còn mục tiêu của các trường đại học công lập là không vì lợi nhuận. Do đó việc vận dụng KTQT trong hệ thống kế toán là vấn đề cần được quan tâm và nghiên cứu tại các trường ĐHCL tự chủ tài chính. Qua tìm hiểu của NCS thi KTQT tại các trường ĐHCL tự chủ hiện nay mặc dù ít nhiều đã được các trường quan tâm, tuy nhiên vẫn chưa đáp ứng được yêu cầu đặt ra của nhà quản lý, cần phải tiếp tục được hoàn thiện. Đến thời điểm hiện nay trên thế giới cũng như ở Việt Nam phần lớn các nghiên cứu đã được công bố tập trung vào việc tổ chức KTQT ở các doanh nghiệp. Do đó, NCS lựa chọn đề tài ***“Kế toán quản trị tại các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính ở Việt Nam”*** làm đề tài nghiên cứu Luận án.

2. Tổng quan về tình hình nghiên cứu

Trên thế giới cũng như tại Việt Nam đã có nhiều công trình nghiên cứu liên quan đến kế toán nói chung và KTQT nói riêng trong các ĐVSN công lập. Các công trình nghiên cứu về kế toán phần lớn chỉ tập trung nghiên cứu về nội dung kế toán tài chính. Các công trình nghiên cứu về KTQT hầu hết là nghiên cứu về kế toán chi phí, thể điểm cân bằng, kế toán trách nhiệm - là một trong những nội dung của KTQT, tức là nghiên cứu độc lập về các nội dung của KTQT, chưa thực hiện nghiên cứu về KTQT một cách toàn diện và đầy đủ. Các ĐVSN trong các nghiên cứu trên gồm: đơn vị HCSN, trường trung học chuyên nghiệp công lập, trường cao đẳng, ĐH công lập, trường ĐH ngoài công lập, bệnh viện, Bảo hiểm xã hội... Chưa thực hiện nghiên cứu riêng cho chủ thể là trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính. Do vậy, cần có một nghiên cứu cụ thể, toàn diện để hoàn thiện cơ sở lý luận về KTQT trong các ĐVSN công lập thực hiện cơ chế tự chủ tài chính, nghiên cứu thực tiễn tại các trường

ĐHCL tự chủ tài chính, từ đó đề xuất những giải pháp có căn cứ khoa học để vận dụng có hiệu quả trong thực tế.

3. Mục đích nghiên cứu của luận án.

- Hệ thống hóa và làm rõ lý luận về KTQT tại các đơn vị sự nghiệp công lập thực hiện cơ chế tự chủ tài chính.

- Nghiên cứu về đặc điểm hoạt động, tổ chức quản lý, cơ chế tài chính chi phối đến KTQT tại các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính. Khảo sát thực trạng KTQT để phân tích, đánh giá tìm ra những vấn đề còn tồn tại trong việc áp dụng KTQT tại các đơn vị này.

- Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến KTQT tại các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính ở Việt Nam.

- Trên cơ sở tổng hợp, phân tích lý luận và đánh giá thực trạng về KTQT tại các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính ở Việt Nam, đồng thời dựa trên định hướng phát triển và những yêu cầu, nguyên tắc khi áp dụng KTQT trong bối cảnh các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ đề đề xuất giải pháp hoàn thiện KTQT đảm bảo tính khoa học và khả thi.

4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

4.1. Đối tượng nghiên cứu

Luận án tập trung nghiên cứu KTQT tại các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính ở Việt Nam.

4.2. Phạm vi nghiên cứu

Không gian nghiên cứu: Luận án nghiên cứu tại 23 trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính ở Việt Nam (Thực hiện theo Nghị quyết số 77/NQ-CP ngày 24 tháng 10 năm 2014).

Thời gian nghiên cứu: đề tài nghiên cứu trong thời gian các trường hoạt động theo cơ chế tự chủ tài chính, từ năm 2014 đến năm 2019.

Nội dung nghiên cứu: Luận án nghiên cứu KTQT trên góc độ KTQT chiến thuật và nghiên cứu đối với các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ với mức độ tự đảm bảo chi thường xuyên và chi đầu tư.

5. Phương pháp nghiên cứu.

Trên nền tảng phương pháp luận duy vật biện chứng, duy vật lịch sử, để có các phân tích, đánh giá có căn cứ khóa học. Đề tài sử dụng các phương pháp nghiên cứu: Phương pháp tổng hợp; Phương pháp thống kê, so sánh; Phương pháp phân tích;... Bên cạnh đó, Luận án sử dụng phương pháp nghiên cứu định lượng để kiểm định các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT tại các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính.

6. Ý nghĩa khoa học và thực tiễn của Luận án

* **Ý nghĩa khoa học:** Luận án đã hệ thống hóa và làm rõ khung lý luận về KTQT tại các đơn vị sự nghiệp công lập thực hiện cơ chế tự chủ tài chính tại Việt Nam, đặt trọng tâm cho những ĐVSN tự chủ chi thường xuyên và chi đầu tư.

* **Ý nghĩa thực tiễn:**

- Mô tả khái quát đặc thù hoạt động của các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính ảnh hưởng đến việc thực hiện KTQT. Phản ánh thực trạng về KTQT, đánh giá những ưu điểm cũng như những vấn đề còn tồn tại trong việc vận dụng KTQT tại các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính, làm cơ sở cho việc đề xuất các giải pháp phù hợp nhằm hoàn thiện KTQT tại các đơn vị này.

- Xác định những nhân tố ảnh hưởng đến KTQT tại các trường ĐHCL tự chủ tài chính; Đo lường mức độ tác động của các nhân tố đến việc vận dụng KTQT tại các trường ĐHCL tự chủ tài chính

- Đề xuất những giải pháp hoàn thiện KTQT tại các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính phù hợp với đặc thù hoạt động, cơ chế quản lý tài chính, cơ chế tự chủ và đảm bảo tính khả thi.

7. Kết cấu Luận án

Ngoài phần mở đầu, kết luận, danh mục tài liệu tham khảo và phụ lục Luận án được kết cấu làm 3 chương

Chương 1: Lý luận về kế toán quản trị tại các đơn vị sự nghiệp công lập thực hiện cơ chế tự chủ tài chính.

Chương 2: Thực trạng kế toán quản trị tại các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính ở Việt Nam

Chương 3: Hoàn thiện kế toán quản trị tại các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính ở Việt Nam.

Chương 1

LÝ LUẬN VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TẠI CÁC ĐƠN VỊ SỰ NGHIỆP CÔNG LẬP THỰC HIỆN CƠ CHẾ TỰ CHỦ TÀI CHÍNH

1.1. Tổng quan về đơn vị sự nghiệp công lập

1.1.1. *Khái niệm, đặc điểm và phân loại đơn vị sự nghiệp công lập*

1.1.1.1. *Khái niệm đơn vị sự nghiệp công lập*

ĐVSN công lập là đơn vị thuộc khu vực công, được cơ quan nhà nước có thẩm quyền ban hành 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, hoạt động bằng nguồn kinh phí NSNN cấp toàn bộ hay cấp một phần và các nguồn khác đảm bảo chi phí hoạt động thường xuyên theo nguyên tắc không bồi hoàn trực tiếp.

1.1.1.2. *Đặc điểm của đơn vị sự nghiệp công lập*

ĐVSN công lập là một tổ chức hoạt động với mục đích phục vụ cho xã hội, thực hiện trách nhiệm với xã hội, không vì mục đích kiếm lời. Do đó sản phẩm, dịch vụ của các đơn vị này tạo ra chủ yếu là những giá trị về văn hóa, đạo đức, tri thức, giáo dục, sức khỏe...

Hoạt động của ĐVSN công lập rất đa dạng và bao phủ mọi lĩnh vực của đời sống kinh tế, xã hội. Mỗi lĩnh vực hoạt động của ĐVSN công lập đảm nhận mang những đặc trưng và yêu cầu riêng. Tuy nhiên có điểm chung là hoạt động cung cấp các dịch vụ công. Sản phẩm của ĐVSN là sản phẩm mang lại lợi ích chung, có tính bền vững và gắn bó hữu cơ với quá trình tạo ra của cải vật chất.

Hoạt động của ĐVSN luôn gắn liền và bị chi phối bởi chương trình phát triển kinh tế xã hội.

Hoạt động của ĐVSN công lập được trang trải bằng nguồn kinh phí ngân sách nhà nước cấp hoặc cấp trên cấp và từ các nguồn kinh phí được để lại theo quy định từ các khoản thu như thu phí, lệ phí, thu từ hoạt động sản xuất kinh doanh, dịch vụ, từ nguồn viện trợ, tài trợ,...theo nguyên tắc không bồi hoàn trực tiếp.

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

Việc phân loại ĐVSN công dựa trên nhiều tiêu thức khác nhau như: mức độ tự chủ về tài chính; lĩnh vực hoạt động cung cấp dịch vụ; quy định về quản lý tài sản công; cấp quản lý ngân sách. Tùy theo từng tiêu thức phân loại mà ĐVSN công được chia thành các loại khác nhau.

1.1.2. *Cơ chế quản lý tài chính của các ĐVSN công lập thực hiện cơ chế tự chủ tài chính*

Cơ chế quản lý tài chính trong ĐVSN công lập nói chung và các ĐVSN công lập thực hiện cơ chế tự chủ tài chính nói riêng đều chịu sự tác động bởi cơ chế, chính sách của Nhà nước. Nhà nước với vai trò là chủ thể quản lý, sử dụng các văn bản quy phạm pháp luật như là công cụ để quản lý hoạt động tài chính tại các ĐVSN công lập trong những điều kiện cụ thể để đạt được những mục tiêu nhất định. Các ĐVSN công lập căn cứ vào quy định của Nhà nước để hoạch định cơ chế, chính sách quản lý tài chính phù hợp với điều kiện cụ thể của đơn vị mình nhằm đạt được hiệu quả cao trong quản lý tài chính, nâng cao hiệu quả hoạt động của toàn đơn vị.

Cơ chế quản lý tài chính trong ĐVSN bao gồm: cơ chế tạo lập nguồn tài chính, cơ chế sử dụng nguồn tài chính và cơ chế phân phối tài chính.

1.1.3. Cơ chế tự chủ tài chính ở các đơn vị sự nghiệp công lập

Cơ chế tự chủ tài chính là cơ chế quản lý nhằm tăng cường quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm cho các đơn vị về các mặt hoạt động tài chính, tổ chức bộ máy và sắp xếp lao động, qua đó làm tăng chất lượng hoạt động và cung cấp dịch vụ của ĐVSN công lập.

Tự chủ tài chính trong các ĐVSN công lập là việc các đơn vị này được quyền quyết định các hoạt động tài chính của đơn vị bao gồm: tự chủ về giá, phí, tự chủ trong chi thường xuyên và chi đầu tư, tự chủ trong chi tiền lương và thu nhập tăng thêm, trích lập các quỹ và tự chủ trong giao dịch tài chính.

1.2. Nhu cầu thông tin KTQT của các ĐVSN công lập trong điều kiện tự chủ

Ngoài việc cần thông tin kế toán tài chính để cung cấp thông tin cho các cơ quan quản lý nhà nước, những người đứng đầu ĐVSN còn cần thêm thông tin do kế toán quản trị cung cấp để phục vụ trực tiếp cho việc điều hành, quản lý, để đưa ra các quyết định về chính sách tài chính và định hướng phát triển của đơn vị mình, đặc biệt trong giai đoạn hiện nay, các ĐVSN công lập được nâng cao quyền tự chủ trong công tác tài chính, kinh phí do NSNN cấp cho các ĐVSN có thu ngày càng giảm. Do vậy thông tin KTQT có vai trò quan trọng, thật sự cần thiết và hữu ích.

1.3. Tổng quan về kế toán quản trị

1.3.1. Khái niệm, bản chất và mục tiêu của kế toán quản trị

1.3.1.1 Khái niệm kế toán quản trị

KTQT là quy trình thu thập, xử lý, phân tích, tổng hợp và cung cấp các thông tin hữu ích một cách có hệ thống cả về thông tin tài chính và thông tin phi tài chính để phục vụ cho những nhà quản trị thực hiện chức năng hoạch định, kiểm soát, đánh giá và ra quyết định.

1.3.1.2 Bản chất của kế toán quản trị

KTQT được khẳng định là kế toán, là một bộ phận cấu thành không thể tách rời của hệ thống kế toán, có nhiệm vụ tổ chức thông tin kế toán để phục vụ theo yêu cầu của các cấp quản trị trong tổ chức. Việc thu thập, xử lý và thiết kế thông tin của KTQT xuất phát theo yêu cầu của từng đối tượng quản trị khác nhau.

1.3.1.3. Mục tiêu của kế toán quản trị

- Cung cấp thông tin cho quá trình ra quyết định và lập kế hoạch, tham gia một cách tích cực với vai trò là một thành phần của đội ngũ quản lý, vào các quá trình ra quyết định và lập kế hoạch.
- Hỗ trợ cho nhà quản trị trong việc định hướng và kiểm soát các hoạt động của tổ chức.
- Đo lường kết quả của các mặt hoạt động, của các bộ phận, các cấp quản trị và nhân viên trong tổ chức.
- Đánh giá vị thế cạnh tranh của tổ chức trong cùng ngành, cùng lĩnh vực hoạt động.

1.3.2. Vai trò và chức năng của kế toán quản trị

1.3.2.1. Vai trò của kế toán quản trị

KTQT đóng vai trò quan trọng giúp cho nhà quản lý thực hiện chức năng quản trị của mình để đạt được mục tiêu của tổ chức đề ra. Thông tin KTQT là cơ sở, là tiền đề để các nhà quản trị lập kế hoạch, triển khai thực hiện, giám sát và ra quyết định.

1.3.2.2. Chức năng của kế toán quản trị

KTQT là một bộ phận của hệ thống kế toán nên KTQT có những chức năng chung của kế toán đó là ghi chép và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính của đơn vị cho các đối tượng sử dụng có liên quan.

1.3.3. Nội dung kế toán quản trị

1.3.3.1. Nội dung KTQT phục vụ chức năng lập kế hoạch

Để phục vụ chức năng lập kế hoạch của nhà quản trị, KTQT cần thực hiện các nội dung sau: (1) Nhận diện, phân loại chi phí; (2) Đối tượng tập hợp chi phí và Phương pháp tập hợp chi phí; (3) Phương pháp xác định chi phí; (4) Xây dựng định mức chi phí và (5) Lập dự toán.

1.3.3.2. Nội dung KTQT phục vụ chức năng tổ chức thực hiện

Sau khi xác định được mục tiêu và kế hoạch đã được phê duyệt thì nhà quản trị phải tổ chức thực hiện. Đây là quá trình mà nhà quản trị phải liên kết giữa con người với con người trong tổ chức, mối quan hệ giữa các bộ phận trong tổ chức, sử dụng nguồn lực hợp lý để thực hiện kế hoạch đã đề ra nhằm đạt được thành quả và hiệu quả cao nhất.

Để nhà quản trị thực hiện chức năng này, trước tiên KTQT phải thực hiện chức năng cơ bản của mình đó là thu thập thông tin, hệ thống hóa thông tin, xử lý thông tin và cung cấp thông tin.

1.3.3.3. Nội dung KTQT phục vụ chức năng kiểm soát, đánh giá

Để hỗ trợ nhà quản trị thực hiện chức năng này, trước tiên KTQT phải thực hiện chức năng cơ bản của mình đó là thu thập, ghi nhận và tập hợp thông tin về tình hình thực hiện, từ đó tổng hợp cung cấp những thông tin thực tế, thông tin chênh lệch giữa thực tế với kế hoạch, đồng thời phải phân tích những nguyên nhân gây ra chênh lệch để nhà quản trị kịp thời điều chỉnh, đảm bảo tiến độ kế hoạch. Cuối mỗi kỳ thực hiện, KTQT không chỉ phân tích chênh lệch giữa kết quả thực hiện với kết quả kỳ vọng mà còn phải phân tích, đánh giá hiệu quả của từng bộ phận và của tổng thể đơn vị để nhà quản trị có được thông tin về hiệu quả hoạt động, làm cơ sở điều chỉnh kế hoạch cho các kỳ tiếp theo.

Để hỗ trợ nhà quản lý đo lường, kiểm soát và đánh giá kết quả bộ phận, KTQT vận dụng hệ thống kế toán trách nhiệm để phân loại cấu trúc tổ chức thành các trung tâm trách nhiệm, trên cơ sở đó đánh giá kết quả của từng bộ phận dựa trên trách nhiệm được giao cho từng bộ phận.

1.3.3.4. Nội dung KTQT phục vụ chức năng ra quyết định

Tất cả các quyết định đều có nền tảng từ thông tin. Chất lượng thông tin KTQT cung cấp có ảnh hưởng đến chất lượng quyết định của nhà quản trị. Do đó để có những thông tin thích hợp đáp ứng cho nhu cầu ra quyết định của nhà quản lý, KTQT cần phải nắm được các loại quyết định mà từng cấp quản trị trong tổ chức phải thực hiện gồm quyết định ngắn hạn và quyết định dài hạn.

1.4. Mô hình tổ chức KTQT

Mỗi đơn vị có quy mô, đặc điểm hoạt động khác nhau nên tổ chức bộ máy kế toán nói chung và KTQT nói riêng cũng sẽ khác nhau sao cho phù hợp với đơn vị đó. Có ba cách thức tổ chức bộ máy KTQT: mô hình kết hợp, mô hình tách biệt và mô hình hỗn hợp.

1.5. Các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT

1.5.1. Các nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT

Cùng với sự thay đổi và phát triển của nền kinh tế, KTQT cũng đã có rất nhiều sự thay đổi, tuy nhiên sự thay đổi của KTQT không phải là hiện tượng đồng nhất. Các nghiên cứu chỉ ra rằng các sự thay đổi trong hệ thống KTQT mới hay các công cụ kỹ thuật mới bị ảnh hưởng bởi cả nhân tố bên ngoài (môi trường) cũng như các nhân tố nội tại (liên quan đến tổ chức). Do vậy, có rất nhiều nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng

đến việc vận dụng KTQT trong các tổ chức như nghiên cứu Guilding, c. (1999) đã xác định nhân tố ảnh hưởng gồm: Quy mô, chiến lược cạnh tranh và sứ mệnh chiến lược hoặc nghiên cứu của Hoque, Z. , (2004) xác định nhân tố ảnh hưởng gồm: Chiến lược kinh doanh, Nhận thức môi trường không chắc chắn và thành quả hoạt động của tổ chức.....

1.5.2. Một số lý thuyết nền tảng có liên quan các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng KTQT

Để phục vụ cho việc xem xét đánh giá các tác động của các nhân tố đến việc vận dụng KTQT trong các trường ĐHCL TCTC, tác giả chọn ra một số lý thuyết làm nền tảng cho nghiên cứu của đề tài bao gồm: lý thuyết bất định (hay lý thuyết ngẫu nhiên), lý thuyết đại diện và lý thuyết về mối quan hệ lợi ích – chi phí (cost benefit theory).

Chương 2

THỰC TRẠNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TẠI CÁC TRƯỜNG ĐẠI HỌC CÔNG LẬP THỰC HIỆN CƠ CHẾ TỰ CHỦ TÀI CHÍNH Ở VIỆT NAM

2.1. Khái quát về các trường ĐHCL tự chủ tài chính

2.1.1. Cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý của các trường ĐHCL tự chủ tài chính

Cơ cấu tổ chức tại các trường ĐHCL tự chủ tài chính gồm: Hội đồng trường; hiệu trưởng, phó hiệu trưởng; hội đồng khoa học và đào tạo, các hội đồng tư vấn; phòng, ban chức năng; khoa; tổ chức phục vụ đào tạo, nghiên cứu khoa học và công nghệ (các trung tâm); phân hiệu.

2.1.2. Cơ chế quản lý tài chính của các trường ĐHCL tự chủ tài chính

Cơ chế quản lý tài chính trong các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính gồm cơ chế tạo lập nguồn tài chính (các nguồn thu), cơ chế sử dụng nguồn tài chính (các khoản chi) và cơ chế phân phối tài chính (trích lập các quỹ).

2.1.3. Cơ chế tự chủ tài chính của các trường ĐHCL

Các trường ĐHCL khi cam kết tự đảm bảo toàn bộ kinh phí hoạt động chi thường xuyên và chi đầu tư được thực hiện tự chủ về tài chính như sau: được quyết định mức thu học phí, các khoản thu sự nghiệp ngoài học phí, quyết định thu nhập tăng thêm của người lao động, quyết định việc sử dụng nguồn thu, quyết định mức trích lập các quỹ.

2.1.4. Mô hình tổ chức bộ máy kế toán tại các trường ĐHCL tự chủ tài chính

Tùy vào đặc điểm hoạt động cụ thể và nghiệp vụ kinh tế phát sinh mà mỗi trường có tổ chức bộ máy kế toán khác nhau nhưng nhìn chung đều tổ chức theo mô hình tập trung, có sự tương đồng về kết cấu nhân sự trong bộ máy.

2.1.5. Quy mô đào tạo của các trường ĐHCL tự chủ tài chính

Tùy thuộc vào đội ngũ và cơ sở vật chất mà mỗi trường có quy mô đào khác nhau, nhưng nhìn chung quy mô đào tạo của các trường là lớn, có một số trường không chỉ đào tạo tập trung tại trụ sở chính mà còn mở rộng mô hình đào tạo thông qua thành lập các phân hiệu, cơ sở đào tạo trực thuộc.

2.1.6. Tổng hợp kết quả thực hiện thí điểm tự chủ tài chính

Những chuyên biến tích cực tại các trường ĐHCL thực hiện tự chủ tài chính như: cơ cấu nguồn nhân lực hợp lý hơn, tỷ lệ giảng viên có chức danh giáo sư, phó giáo sư tăng. Về tài chính, tổng thu giai đoạn tự chủ của các trường so với giai đoạn trước tự chủ tăng 16,6%; nguồn NSNN cấp cho hoạt động thường xuyên và không thường xuyên giảm 16,51%, nhưng nguồn cho xây dựng cơ bản tăng 85,1%. Cơ cấu chi của các trường thí điểm tự chủ có thay đổi, trong đó tăng khoảng 40% chi học bổng cho sinh viên... Tuy nhiên, việc thí điểm tự chủ cũng còn những vướng mắc như thiếu các quy định cụ thể, chưa xác định tự chủ gắn liền với tự chịu trách nhiệm.

2.1.7. Đặc điểm của trường ĐHCL tự chủ tài chính ảnh hưởng đến kế toán quản trị

- Khi tự chủ hoàn toàn, hoạt động cung cấp dịch vụ của các trường ĐHCL có nhiều điểm tương đồng với doanh nghiệp.
- Được tự quyết định và chủ động trong hoạt động khai thác, tìm kiếm nguồn thu, cách thức sử dụng nguồn tài chính, tài sản hiện có, cân đối thu – chi các nguồn tài chính nhằm đảm bảo tính minh bạch tài chính, tài sản của đơn vị.
- Chủ động lập dự toán thu, chi tài chính, tự chịu trách nhiệm trong chỉ đạo tổ chức các biện pháp quản lý tài chính, kiểm soát thu, chi.
- Được tự quyết định và chủ động trong việc xây dựng cơ cấu tổ chức, tiến hành thành lập, cơ cấu tổ chức lại hay giải thể các đơn vị trực thuộc, thực hiện công tác tuyển dụng, bổ nhiệm, bãi nhiệm, đãi ngộ đồng thời xây dựng chiến lược phát triển nhà trường theo tầm nhìn và định hướng riêng.
- Quy mô đào tạo lớn.

- Cơ cấu tổ chức có nhiều phòng ban chức năng, khoa, viện, bộ môn, trung tâm....

2.2 Thực trạng tổ chức KTQT tại các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính ở Việt Nam

2.2.1. Thực trạng KTQT phục vụ chức năng lập kế hoạch

(1) Nhận diện, phân loại chi phí

Các trường phân loại chi phí theo tính chất các khoản chi trong ĐVSN, bao gồm: chi thường xuyên và chi không thường xuyên. Ngoài ra để phục vụ cho việc ghi chép sổ sách kế toán thì phân loại chi phí theo Thông tư 107/2017/TT-BTC .

(2) Đối tượng tập hợp chi phí và phương pháp tập hợp chi phí

Kết quả khảo sát cho thấy hầu hết các trường đều tập hợp chi phí trực tiếp theo từng hoạt động: hoạt động đào tạo, hoạt động nghiên cứu khoa học, hoạt động dịch vụ. Chi phí phát sinh liên quan đến hoạt động nào thì được tập hợp chi phí trực tiếp cho hoạt động đó. Riêng đối với những chi phí phát sinh chung (chi phí gián tiếp) thì trước tiên kế toán sẽ ghi nhận tổng hợp chung cho tất cả các hoạt động, sau đó khi xác định chi phí sẽ thực hiện phân bổ cho các hoạt động dịch vụ khác (ngoài hoạt động đào tạo chính của nhà trường) theo tỷ lệ % được quy định trong quy chế chi tiêu nội bộ.

(3) Phương pháp xác định chi phí

- Đối với hoạt động đào tạo: khảo sát thực tế cho thấy các trường đều xác định chi phí theo quá trình. Tuy nhiên, không xác định chi phí đào tạo theo từng chuyên ngành cho một sinh viên/năm học mà chỉ tính tổng mức chi cho cả năm học, bao gồm cả chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp.

- Đối với hoạt động nghiên cứu khoa học, các khóa đào tạo ngắn hạn được các trường xác định chi phí theo công việc. Chi phí được xác định và tính theo từng đề tài, từng khóa học. Chi phí cho các hoạt động này được các trường lập dự toán cho từng đề tài, khóa học,... khi hoàn thành sẽ quyết toán theo từng nội dung thực hiện.

- Đối với các hoạt động dịch vụ khác như: căng tin, ký túc xá, bãi xe...: chi phí cho các hoạt động này cũng được xác định theo công việc.

(4) Xây dựng định mức chi phí

Kết quả khảo sát cho thấy 100% các trường ĐHCL tự chủ tài chính đã xây dựng định mức chi phí và cụ thể hóa trong quy chế chi tiêu nội bộ được thông qua tại Hội nghị cán bộ viên chức hàng năm.

Bộ phận xây dựng định mức chi phí là các đơn vị chức năng (Phòng đào tạo, phòng quản lý chất lượng, phòng quản trị thiết bị, các khoa...)

chịu trách nhiệm xây dựng định mức về lượng, còn Phòng kế toán xây dựng định mức về giá.

Căn cứ xây dựng định mức chi phí: căn cứ vào định mức, tiêu chuẩn do Nhà nước quy định, định mức đã xây dựng năm trước và Quy định cơ chế tự chủ của đơn vị sự nghiệp công lập.

(5) *Lập dự toán*

Các trường được khảo sát đều lập dự toán theo phương pháp truyền thống. Theo đó các chỉ tiêu trong bảng dự toán được lập căn cứ vào kết quả hoạt động thực tế của năm thực hiện dự toán và cộng thêm một giá trị phản ánh mức tăng ước tính hay lạm phát ước tính của năm tới.

Tất cả các đơn vị chức năng đều tham gia vào quá trình lập dự toán gồm: các đơn vị sự nghiệp có thu, các đơn vị SXKD trực thuộc trường, các đơn vị trực thuộc có sử dụng kinh phí của trường phục vụ cho các hoạt động theo chức năng, nhiệm vụ. Đối với các nội dung dự toán liên quan đến nhiều đơn vị, Ban Giám hiệu phân công đơn vị phụ trách chính chủ động phối hợp với các đơn vị liên quan để tổng hợp số liệu trước khi chuyển về phòng kế toán. Riêng trường ĐH Trà Vinh thì các đơn vị giảng dạy (khoa/bộ môn) không tham gia trực tiếp vào quá trình lập dự toán.

Mô hình lập dự toán các trường áp dụng là mô hình 1 xuống 1 lên. Các phòng ban sẽ lập dự toán về các nội dung do đơn vị mình phụ trách như: Phòng quản lý đào tạo dự toán về chỉ tiêu tuyển sinh năm kế hoạch và quy mô đào tạo của các hệ đào tạo, bậc đào tạo; Phòng Tổ chức hành chính dự toán các nội dung liên quan về công tác nhân sự; Phòng quản trị thiết bị dự toán về cơ sở vật chất (mua sắm, sửa chữa...), trang thiết bị; Phòng Khoa học và hợp tác quốc tế dự toán các nội dung liên quan đến công tác NCKH và hợp tác quốc tế....Các đơn vị sau khi lập xong sẽ nộp tập trung về phòng kế toán để tổng hợp và trình Ban Giám hiệu phê duyệt.

2.2.2. Thực trạng KTQT phục vụ chức năng tổ chức thực hiện

Thu thập thông tin

Theo kết quả khảo sát 100% các trường ĐHCL tự chủ tài chính không thiết kế riêng chứng từ thu nhận thông tin ban đầu mà sử dụng từ hệ thống chứng từ ban đầu của kế toán tài chính. Chứng từ tại các đơn vị này gồm chứng từ bắt buộc và chứng từ hướng dẫn theo Thông tư 107/2017/TT-BTC ngày 10/10/2017 của Bộ Tài chính.

Hệ thống hóa và xử lý thông tin

Hiện nay, các trường ĐHCL tự chủ tài chính đang áp dụng hệ thống tài khoản theo Thông tư số 107/2017/TT - BTC ngày 10/10/2017 của Bộ Tài chính. Kết quả khảo sát cho thấy 100% đối tượng được khảo

sát đều cho rằng đơn vị họ làm việc không thiết kế hệ thống tài khoản kế toán quản trị riêng biệt, mà tùy vào yêu cầu thông tin, yêu cầu quản lý các đơn vị tổ chức hệ thống tài khoản kế toán chi tiết theo nội dung để thuận tiện cho việc theo dõi và quản lý.

Cung cấp thông tin KTQT

Theo kết quả khảo sát, hiện nay trong hệ thống báo cáo tại các trường ĐHCL được tự chủ tài chính thì chủ yếu là những báo cáo bắt buộc theo quy định như báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán (chỉ có trường có nhận kinh phí NSNN mới thực hiện). Các báo cáo KTQT được lập định kỳ (chủ yếu là cuối năm) hoặc lập khi có yêu cầu của các cấp lãnh đạo. Các báo cáo KTQT hiện tại ở các trường chủ yếu là các báo cáo như: báo cáo tình hình thực hiện dự toán, báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, báo cáo kết quả hoạt động thu – chi hoạt động đào tạo, báo cáo kết quả hoạt động đào tạo.

2.2.3. Thực trạng KTQT phục vụ chức năng kiểm soát, đánh giá

Theo kết quả khảo sát, 100% các trường ĐHCL tự chủ tài chính đều có thực hiện báo cáo tình hình hoạt động của các bộ phận, trong đó có nội dung phân tích chênh lệch giữa kết quả hoạt động so với dự toán, đặc biệt chú trọng phân tích biến động về chi phí. Việc phân tích biến động chi phí được thực hiện theo năm, vào thời điểm cuối năm và chủ yếu do phòng kế toán thực hiện với mục đích là để đánh giá tình hình thực hiện so với dự toán và so với năm trước.

Kế toán trách nhiệm

Tất cả các trường ĐHCL tự chủ tài chính được khảo sát đều chưa vận dụng kế toán trách nhiệm một cách đầy đủ và có hệ thống. Hiện tại các trường không phân chia cơ cấu tổ chức thành các trung tâm trách nhiệm mà thực hiện quản lý dựa vào chức năng, nhiệm vụ đã phân công cho từng đơn vị trực thuộc theo quy chế hoạt động của các trường. Cụ thể, các trường căn cứ vào văn bản của Nhà nước quy định về đánh giá, phân loại cán bộ, công chức, viên chức và căn cứ vào điều kiện hoạt động cụ thể của đơn vị để ban hành Quy định về việc thực hiện công tác đánh giá, phân loại cán bộ, công chức, viên chức, người lao động của đơn vị mình.

Thẻ điểm cân bằng

Qua khảo sát cho thấy hầu hết các trường ĐHCL tự chủ tài chính mới sử dụng một số phương pháp như phương pháp so sánh để đánh giá mức độ hoàn thành của các cá nhân, các bộ phận trong đơn vị. Hiện nay chưa có trường nào sử dụng phương pháp thẻ điểm cân bằng để đánh giá thành quả hoạt động. Về hệ thống báo cáo đánh giá kết quả hoạt động của các bộ

phần chủ yếu phục vụ cho kế toán tài chính. Mặc dù các trường không sử dụng bảng điểm cân bằng để đánh giá thành quả hoạt động, nhưng hiện nay đã có một số trường xây dựng các chỉ số đánh giá thực hiện công việc (Key Performance Indicators - KPI) để đo lường, đánh giá thành quả hoạt động của đơn vị, của các bộ phận và của các cá nhân.

2.2.4. Thực trạng KTQT phục vụ chức năng ra quyết định

Quyết định ngắn hạn

❖ Phân tích mối quan hệ C-V-P

Theo kết quả khảo sát 100% các trường ĐHCL tự chủ tài chính không thực hiện xác định số lượng người học tối thiểu nhằm đảm bảo số thu đủ bù đắp số chi. Hay nói cách khác, việc xác định điểm hòa vốn như: số lượng người học và doanh thu hòa vốn, ở số lượng nào thì có tích lũy.... chưa được các trường ĐHCL tự chủ tài chính phân tích, cung cấp cho Ban Giám Hiệu xem xét và ra quyết định khi mở lớp.

❖ Giá phí đào tạo

Việc xác định giá phí được các trường thực hiện như sau:

- Đối với việc xác định mức thu học phí: các trường ĐHCL tự chủ tài chính căn cứ vào chi phí đầu tư, chi phí hoạt động thường xuyên và mức tích lũy dự kiến để xác định mức thu học phí phù hợp nhưng không vượt quá mức trần do Nhà nước quy định và thông báo công khai cho từng năm học, đồng thời phải thực hiện quy chế công khai theo quy định đối với cơ sở giáo dục thuộc hệ thống giáo dục quốc dân.

- Đối với các khóa đào tạo ngắn hạn: các trường ĐHCL tự chủ tài chính căn cứ vào chi phí dự toán cho từng hợp đồng, từng khóa đào để xác định mức thu.

- Đối với các đề tài nghiên cứu khoa học: Việc xác định giá trị hợp đồng dựa vào dự toán kinh phí thực hiện đề tài do các chủ nhiệm đề tài xây dựng được hội đồng thẩm định xét duyệt và Hiệu trưởng phê duyệt.

Quyết định dài hạn

Theo kết quả khảo sát 100% các trường ĐHCL tự chủ tài chính không sử dụng các kỹ thuật tài chính để phân tích thông tin. Cụ thể, đối với các dự án thì căn cứ vào các báo cáo kinh tế kỹ thuật để làm cơ sở tài chính để phê duyệt dự án. Đối với các quyết định dài hạn khác thì chủ yếu căn cứ vào dự toán chi cho các hoạt động để ra quyết định. Điều này làm cho thông tin tài chính sẽ không đầy đủ do đó việc đánh giá hiệu quả đầu tư chỉ xem xét đến yếu tố tác dụng của việc đầu tư đối với các hoạt động của trường mà chưa xét đến tính ảnh hưởng của hiệu quả tài chính tới phương án đầu tư.

2.3. Đánh giá thực trạng KTQT tại các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính ở Việt Nam

2.3.1. Ưu điểm

- Nội dung KTQT phục vụ chức năng lập kế hoạch:

+ Việc nhận diện và phân loại chi phí theo tính chất các khoản chi trong ĐVSN đáp ứng được yêu cầu của việc xây dựng định mức và lập dự toán.

+ Tập hợp chi phí theo từng mảng hoạt động của các trường đại học (đào tạo, nghiên cứu khoa học, sản xuất kinh doanh/cung ứng dịch vụ) và tập hợp chi phí theo phương pháp trực tiếp như hiện tại là phù hợp với thực tiễn tại các trường.

+ Các trường ĐHCL tự chủ tài chính đào tạo đại học chính quy với số lượng lớn, thời gian đào tạo qua nhiều năm do đó việc xác định chi phí đào tạo theo quá trình là phù hợp. Đối với các hoạt động còn lại như các khóa đào tạo ngắn hạn, các hợp đồng NCKH ứng dụng... thì chi phí được xác định theo công việc là hoàn toàn hợp lý vì những hoạt động này được cung ứng theo yêu cầu của đối tượng sử dụng với thời gian ngắn.

+ Chi phí hoạt động đều được xây dựng định mức cụ thể, chi tiết cho từng nội dung hoạt động và được quy chế hóa trong Quy chế chi tiêu nội bộ của đơn vị

+ Công tác lập dự toán tại các Trường có định hướng và tạo sự thống nhất trong quá trình lập dự toán, đặc biệt là thu thập được ý kiến của lãnh đạo các phòng/ban, khoa/bộ môn... trong quá trình lập dự toán do đó giúp cho việc lập dự toán sát với thực tế, phản ánh đúng tình hình hoạt động cụ thể của đơn vị.

- Nội dung KTQT phục vụ chức năng kiểm soát:

KTQT đã cung cấp được các báo phân tích chênh lệch. Các báo cáo này đã phần nào đánh giá được tình hình tổ chức thực hiện, giúp cho nhà quản lý kiểm soát được việc thực hiện kế hoạch/dự toán, tìm ra được những nguyên nhân gây ra chênh lệch để kịp thời điều chỉnh nhằm đảm bảo không vượt quá kế hoạch/dự toán.

- Nội dung KTQT phục vụ chức năng đánh giá:

Các trường đã căn cứ vào nhiệm vụ đã phân công cho từng đơn vị, từng cá nhân và các quy định của nhà nước hướng dẫn đánh giá, phân loại CBVC để xây dựng các tiêu chí đánh giá. Cách đánh giá này mặc dù nặng về định tính, chỉ tiêu đánh giá chưa cụ thể nhưng cũng giúp cho nhà quản lý có cơ sở, có căn cứ cũng như những thông tin để đánh giá kết quả thực hiện của nhà quản lý các cấp, của từng cá nhân và của cả tổ chức.

2.3.2. Những hạn chế và nguyên nhân

2.3.2.1. Hạn chế

- **KTQT phục vụ chức năng lập kế hoạch:**

+ Việc phân loại theo cách ứng xử của chi phí để phục vụ cho việc cung cấp các thông tin có giá trị giúp cho nhà quản trị thực hiện chức năng ra quyết định chưa được các trường áp dụng.

+ Mặc dù các trường đã tập hợp chi phí trực tiếp theo từng hoạt động, tuy nhiên chi phí gián tiếp chưa được thực hiện phân bổ theo các tiêu thức hợp lý mà chỉ quy định tỷ lệ cố định để phân bổ do đó việc tính toán chi phí cho từng hoạt động có độ tin cậy chưa cao.

+ Việc xác định chi phí đào tạo tại các đơn vị được thực hiện theo năm học, chi phí đào tạo theo từng chuyên ngành cho một sinh viên/năm học chưa được các trường thực hiện.

+ Hệ thống dự toán được xây dựng bài bản, chặt chẽ, có sự tham gia của đơn vị trực thuộc, tuy nhiên vẫn có một số trường chỉ mới dừng lại đối với các phòng ban chức năng, chưa mở rộng ra đối với các đơn vị thực hiện chức năng giảng dạy.

- **KTQT phục vụ chức năng kiểm soát:**

Các báo cáo phân tích chênh lệch mới chỉ đưa ra mức độ biến động thông qua các con số (tuyệt đối và tương đối), chưa đi sâu phân tích những ảnh hưởng của sự thay đổi về lượng và giá tới các biến động. Do đó nhà quản trị không có đủ thông tin để đưa ra những điều chỉnh hợp lý cho kỳ dự toán tiếp theo cũng như đưa ra các quyết định điều hành cho các hoạt động của đơn vị. Ngoài ra việc phân tích chênh lệch tại các trường phần lớn là thực hiện khi kết thúc năm dự toán, do đó những biến động xấu nếu có phát sinh trong kỳ sẽ không được phát hiện kịp thời để có những giải pháp điều chỉnh phù hợp, điều này làm ảnh hưởng đến hiệu quả kiểm soát của nhà quản trị.

- **KTQT phục vụ chức năng đánh giá:**

+ Các trường mới chỉ thực hiện đánh giá kết quả của cá nhân, tập thể chủ yếu dựa vào các quy định của Nhà nước và chức năng nhiệm vụ cụ thể của từng cá nhân, đơn vị để xây dựng hệ thống chỉ tiêu đánh giá mang tính chất chung chung, chưa cụ thể. Mặc dù các trường đều đã có sự phân cấp trong quản lý nhưng chưa hình thành rõ nét các trung tâm trách nhiệm vì vậy chỉ tiêu đánh giá trách nhiệm quản lý về các khoản thu, chi cũng như các chỉ tiêu đánh giá về hiệu quả đầu tư chưa được các trường xây dựng.

+ Đã nhiều nghiên cứu trên thế giới về áp dụng thẻ điểm cân bằng trong các tổ chức thuộc khu vực công và cho thấy hiệu quả khi áp dụng thẻ điểm cân bằng trong lĩnh vực này cũng được phát huy như khi áp dụng trong doanh nghiệp. Điều này cho thấy tầm quan trọng và hiệu quả của việc áp dụng thẻ điểm cân bằng trong các tổ chức. Tuy nhiên, các trường ĐHCL tự chủ tài chính tại Việt Nam chưa sử dụng phương pháp này.

- KTQT phục vụ chức năng ra quyết định:

Trong các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính được khảo sát, hầu như không có trường nào ứng dụng phân tích CVP trong quá trình ra quyết định đối với việc tuyển sinh, lựa chọn chuyên ngành đào tạo, loại bỏ những chuyên ngành đào tạo không hiệu quả.

2.3.2.2. Nguyên nhân

Thứ nhất, về khía cạnh pháp lý thì KTQT được thể hiện trong thông tư số 53/2006/TT-BTC hướng dẫn áp dụng KTQT trong doanh nghiệp. Trong thông này KTQT được hướng dẫn áp dụng chủ yếu cho các doanh nghiệp, các đơn vị khác tùy vào đặc điểm hoạt động cụ thể mà vận dụng sao cho phù hợp với đơn vị mình và nó không mang tính bắt buộc. Đây cũng là một trong những nguyên nhân KTQT được áp dụng chủ yếu trong các doanh nghiệp (chỉ doanh nghiệp lớn, doanh nghiệp nhỏ cũng chưa áp dụng).

Thứ hai, đặc thù của ĐVSN công nói chung và các trường ĐHCL nói riêng hoạt động phần lớn do nguồn NSNN cấp do đó công tác tài chính kế toán, công tác quản lý tài sản... thực hiện theo tiêu chuẩn, định mức...do nhà nước quy định. Vì vậy việc vận dụng KTQT ở các đơn vị này chưa được quan tâm và chú trọng.

Thứ ba, bộ phận kế toán chưa chủ động và tham mưu cho Ban Giám hiệu về việc áp dụng KTQT trong bộ máy kế toán của đơn vị.

Thứ tư, những nội dung các trường đang thực hiện như xây dựng định mức, lập dự toán là công việc bắt buộc phải thực hiện đối với ĐVSN công lập theo quy định, các trường chỉ thực hiện để đáp ứng yêu cầu trước mắt chứ chưa thực sự áp dụng KTQT mà các nội dung đang thực hiện mới chỉ là biểu hiện của KTQT do đó KTQT tại các đơn vị này còn tồn tại nhiều hạn chế là điều không tránh khỏi.

2.4. Các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT tại các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính

Dựa vào tổng quan các nghiên cứu, lý thuyết nền và sự so sánh về điều kiện, nội dung và các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT, tác giả xây dựng mô hình nghiên cứu ban đầu dự kiến gồm 05 nhân tố: (1) Nhận

thức của nhà lãnh đạo về KTQT; (2) Chiến lược của tổ chức; (3) Quy mô; (4) Văn hóa của tổ chức; (5) Chi phí cho tổ chức KTQT.

2.4.1. Mô hình nghiên cứu và giả thuyết nghiên cứu

Mô hình nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong các trường ĐHCL được tự chủ tài chính bao gồm 05 nhân tố. Cụ thể, KTQT trong các trường ĐHCL được tự chủ tài chính sẽ được đo lường bởi các yếu tố: Nhận thức nhà lãnh đạo về KTQT, chiến lược của tổ chức, quy mô, văn hóa tổ chức, chi phí cho tổ chức KTQT.

2.4.2. Xây dựng thang đo

Nhân tố 1: Nhận thức của nhà lãnh đạo về KTQT

Nhân tố 2: Chiến lược của tổ chức

Nhân tố 3: Quy mô

Nhân tố 4: Văn hóa của tổ chức

Nhân tố 5: Chi phí cho tổ chức KTQT

2.4.3. Kết quả thảo luận chuyên gia

Từ mô hình nghiên cứu ban đầu, sau khi thảo luận xin ý kiến các chuyên gia mô hình nghiên cứu đã được hiệu chỉnh lại bao gồm 6 nhân tố tác động việc vận dụng KTQT trong các trường ĐHCL tự chủ tài chính như sau: Nhận thức về KTQT của nhà lãnh đạo; Chiến lược của tổ chức; Quy mô, Văn hóa của tổ chức; Chi phí cho tổ chức KTQT; và Trình độ nhân viên kế toán.

2.4.4. Kết quả khảo sát

Kết quả thống kê từ SPSS, phân tích nhân tố khám phá EFA, phân tích hồi qua đa biến...6 nhân tố trong mô hình khảo sát đều có tác động đến vận dụng KTQT tại các trường ĐHCL tự chủ tài chính. Kết quả kiểm định mối quan hệ nhân quả giữa các khái niệm trong mô hình lý thuyết chính thức (chuẩn hóa) cho thấy giá trị vị thế (tầm quan trọng) của các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng vận dụng KTQT là rất khác nhau. 06 nhân tố đại diện được xếp theo mức độ ảnh hưởng giảm dần bao gồm: Văn hóa tổ chức, quy mô, nhận thức của nhà lãnh đạo về KTQT, chi phí cho việc tổ chức KTQT, chiến lược của tổ chức, trình độ của kế toán và lần lượt đóng góp 20,2%, 19,5%, 18,3%, 15,1%, 13,6%, và 13,2% vào việc tác động làm gia tăng tính khả thi khi vận dụng KTQT vào các trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC.

Chương 3

HOÀN THIỆN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TẠI CÁC TRƯỜNG ĐẠI HỌC CÔNG LẬP THỰC HIỆN CƠ CHẾ TỰ CHỦ TÀI CHÍNH Ở VIỆT NAM

3.1. Chiến lược và định hướng phát triển của các trường ĐHCL tự chủ tài chính ở Việt Nam

Với bối cảnh hội nhập như hiện nay cùng với yêu cầu ngày càng cao của xã hội và sự cạnh tranh càng lúc càng gay gắt trong quá trình tuyển sinh giữa các trường đại học buộc các trường phải chú trọng nâng cao chất lượng đào tạo như tăng cường đầu tư cơ sở vật chất, mở rộng về điều kiện tuyển sinh, xây dựng giáo trình tiên tiến... hướng tới mô hình đại học theo định hướng nghiên cứu/ứng dụng, đa ngành, đa lĩnh vực, là trường đại học tự chủ, có hệ thống quản trị hiện đại, thông minh và chuyên nghiệp. Chủ động thu hút nhân lực trình độ cao, những chuyên gia hàng đầu trong đào tạo và nghiên cứu.

3.2 Quan điểm hoàn thiện KTQT tại các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính ở Việt Nam

- Kế toán quản trị là công cụ quản trị của tổ chức giáo dục nói chung và các trường ĐHCL tự chủ tài chính nói riêng.
- Ứng dụng kế toán quản trị phải phù hợp với chiến lược, mục tiêu, đặc điểm hoạt động, quản lý của các trường ĐHCL.
- Phải đảm bảo phát huy được những chức năng và phù hợp với đặc điểm của KTQT.
- Phải xác định được những nội dung KTQT có định hướng, trọng tâm và khai thác hữu hiệu các phương pháp kỹ thuật KTQT.
- Phải đảm bảo tính hữu ích và tiết kiệm.
- Phải tích hợp kế toán quản trị với kế toán tài chính trong cùng một hệ thống để thực hiện mục tiêu KTQT.

3.3 Yêu cầu hoàn thiện KTQT tại các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính ở Việt Nam

- Phải đảm bảo phù hợp với đặc điểm hoạt động, quy mô, cơ cấu tổ chức, phạm vi hoạt động của mỗi trường đại học.
- Hoàn thiện KTQT phải phù hợp với hệ thống chính sách, pháp luật hiện hành.
- Tổ chức bộ máy KTQT phải gắn với các bộ phận chức năng trong trường để thực hiện đầy đủ các chức năng quản trị từ khâu hoạch định đến thực hiện, kiểm soát và ra quyết định.

3.4 Hoàn thiện KTQT tại các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính ở Việt Nam

3.4.1. Hoàn thiện KTQT phục vụ chức năng lập kế hoạch

(1) Nhận diện và phân loại chi phí

Để phục vụ cho yêu cầu lập kế hoạch và kiểm soát chi phí cũng như ra quyết định có hiệu quả trong quá trình hoạt động đào tạo và nghiên cứu khoa học, tác giả đề xuất các trường sử dụng hai tiêu thức phân loại chi phí đó là: phân loại chi phí theo mức độ hoạt động (biến phí và định phí) và phân loại chi phí theo mối quan hệ giữa chi phí với đối tượng chịu chi phí (chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp).

(2) Đối tượng tập hợp chi phí và phương xác định chi phí

❖ **Phương pháp xác định chi phí theo công việc:** áp dụng đối với các hợp đồng, dự án, khóa đào tạo/bồi dưỡng ngắn hạn.... Trước khi thực hiện cần lập dự toán kinh phí chi tiết cho từng nhiệm vụ cụ thể, khi hoàn thành kế toán sẽ lập bảng quyết toán kinh phí theo các nội dung đã thực hiện theo chi phí thực tế phát sinh.

❖ **Phương pháp xác định chi phí theo quá trình:** áp dụng đối với hoạt động đào tạo chính của nhà trường. Quá trình hoạt động đào tạo trong các trường ĐH nói chung và trường ĐHCL tự chủ tài chính nói riêng phải trải qua một thời gian tương đối dài. Do đó việc xác định chi phí đào tạo theo quá trình hoạt động là phù hợp. Quy trình cơ bản của phương pháp này bao gồm:

- Xác định đối tượng tính chi phí đào tạo
- Xác định tổng chi phí đào tạo
- Quy đổi sinh viên các bậc, hệ đào tạo về hệ tào tạo chuẩn
- Xác định hệ số phân bổ chi phí
- Xây dựng báo cáo chi phí cho từng bậc, hệ đào tạo

❖ **Xác định chi phí dựa trên cơ sở hoạt động**

Hoạt động của các trường đại học là giảng dạy, nghiên cứu khoa học và các hoạt động dịch vụ khác gắn với chức năng, nhiệm vụ của từng trường. Để thực hiện các hoạt động này cần có các chi phí như: cơ sở vật chất, thư viện, phòng thí nghiệm, thực hành,... Ngân sách của các khoa ở các trường đại học thường được tính căn cứ vào số lượng giảng viên, số lượng sinh viên, số tín chỉ thực hiện. Cách tính truyền thống ở các trường thường coi các khóa học của các ngành học là như nhau. Đây chính là nhược điểm của phương pháp truyền thống, ngoài ra còn có nhược điểm nữa là chi phí được phân bổ dựa trên một cơ sở duy nhất, không phân biệt giữa biến phí và định phí. Vì vậy để khắc phục những nhược điểm này,

tác giả đề xuất sử dụng phương pháp xác định chi phí dựa trên cơ sở hoạt động.

(3) Xây dựng định mức chi phí

Đề đảm bảo tính khả thi của số liệu dự toán, định kỳ các trường cần rà soát để cập nhật kịp thời nếu có những trường hợp cần thiết phải thay đổi để phù hợp với tình hình thực tế.

(4) Lập dự toán

Hệ thống dự toán ngân sách bao gồm dự toán thu và dự toán chi. Mô hình dự toán đề nghị là mô hình thông tin 2 xuống 1 lên. Theo mô hình này thì trước tiên Ban Giám hiệu sẽ phân công nhiệm vụ lập dự toán giao xuống cho các bộ phận trong đơn vị thực hiện. Các bộ phận được phân công sau khi lập dự toán xong sẽ nộp tập trung về phòng Kế toán và phòng kế toán sẽ trình các bảng dự toán lên Ban Giám hiệu xét duyệt. Khi dự toán đã được xét duyệt thì Ban Giám hiệu sẽ chuyển giao xuống cho các bộ phận để triển khai thực hiện.

Sau khi dự toán được duyệt và triển khai đến từng đơn vị, trong quá trình thực hiện các trường phải yêu cầu các đơn vị báo cáo đánh giá tình hình thực hiện dự toán giữa kỳ (có thể là từng quý hoặc 6 tháng) để tiến hành so sánh, đối chiếu giữa số liệu thực tế và số liệu dự toán nhằm kịp thời phát hiện những biến động tăng về chi phí để tìm ra nguyên nhân và có giải pháp điều chỉnh.

Kết thúc năm dự toán, các đơn vị trực thuộc lập báo cáo tổng kết tình hình thực hiện dự toán. Nội dung cơ bản của các báo cáo đánh giá phải phản ánh được tổng quát tình hình thực hiện các nhiệm vụ được giao của từng đơn vị; phân tích khó khăn, thuận lợi trong quá trình thực hiện và có các kiến nghị đề xuất về cơ chế, chính sách nhằm tạo điều kiện cho việc thực hiện kế hoạch được giao.

3.4.2. Hoàn thiện KTQT phục vụ chức năng kiểm soát

Để kiểm soát tốt các hoạt động, đặc biệt là kiểm soát chi phí, ngoài báo cáo đánh giá vào cuối năm, các đơn vị trực thuộc trong các trường cần lập báo cáo tình hình thực hiện dự toán/kế hoạch trong kỳ (tháng, quý, 6 tháng...). Các báo cáo phải phản ánh chi tiết chi phí phát sinh thực tế so với chi phí đã được dự toán theo các khoản mục chi phí của từng bộ phận, từ đó xác định chênh lệch giữa thực hiện và dự toán, trong đó cũng cần xác định rõ chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được. Trưởng các đơn vị phải giải trình nguyên nhân gây ra biến động và đề xuất giải pháp khắc phục.

3.4.3. Hoàn thiện KTQT phục vụ chức năng đánh giá

Kế toán trách nhiệm

Tác giả đề xuất vận dụng kế toán trách nhiệm để kiểm soát chi phí và đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận tại các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính thông qua kế toán trách nhiệm là xây dựng các trung tâm chi phí gồm: nhóm trung tâm chi phí định mức và nhóm trung tâm chi phí dự toán.

Chỉ tiêu đánh giá đối với trung tâm chi phí định mức: Tỷ lệ chi phí/giờ giảng; Tỷ lệ chi phí/sinh viên; Tỷ lệ tiền lương và vượt giờ/ sinh viên... Chỉ tiêu đánh giá đối với trung tâm chi phí dự toán: Tỷ lệ chi phí/sinh viên; Tỷ lệ tiền lương/sinh viên; Tỷ lệ chi phí văn phòng phẩm/sinh viên....

Thẻ điểm cân bằng

Để đảm bảo uy tín, nâng cao vị thế và xây dựng thương hiệu mạnh, các trường ĐHCL tự chủ tài chính cần phải phối hợp đồng bộ các mục tiêu để nâng cao chất lượng đào tạo, duy trì sự phát triển bền vững. Do đó, sử dụng bảng điểm cân bằng để đo lường và đánh giá hiệu quả hoạt động tại các trường ĐHCL tự chủ tài chính tại Việt Nam là rất cần thiết và phù hợp.

Để tổ chức sử dụng bảng điểm cân bằng nhằm đo lường và đánh giá kết quả hoạt động đạt được hiệu quả, các trường ĐHCL tự chủ tài chính cần thực hiện các công việc sau:

- Xác định tầm nhìn, sứ mệnh và chiến lược phát triển.
- Xác định các khía cạnh đánh giá hiệu quả thực hiện chiến lược đã được xây dựng và mối quan hệ nhân – quả giữa chúng.
- Xác định các mục tiêu cụ thể của từng khía cạnh cần đạt được và xây dựng các chỉ tiêu đo lường cho từng mục tiêu đó.
- Đo lường và đánh giá mức độ đạt được thực tế của từng chỉ tiêu.
- Xây dựng chế độ khen thưởng, kỷ luật dựa trên mức độ thực hiện các chỉ tiêu đo lường và đánh giá hiệu quả hoạt động.

3.4.4. Hoàn thiện KTQT phục vụ chức năng ra quyết định

Vận dụng mô hình phân tích mối quan hệ CVP để phân tích mối quan hệ giữa chi phí – số lượng sinh viên và thu nhập trong việc lựa chọn phương án tối ưu để ra quyết định của nhà quản trị. Căn cứ vào tình hình thực tế tại các trường ĐHCL tự chủ tài chính thì việc triển khai phân tích CVP có thể thực hiện với nội dung phân tích điểm hòa vốn (xác định số lượng SV tối thiểu để thu bù chi) là cần thiết và có tính khả thi.

3.5. Mô hình tổ chức KTQT tại các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính ở Việt Nam

Căn cứ vào điều kiện, đặc điểm cũng như quy mô hoạt động của các trường ĐHCL tự chủ tài chính thì bộ máy kế toán nên được xây dựng theo mô hình kết hợp giữa KTTC và KTQT. Khi áp dụng mô hình này thì bộ máy kế toán sẽ thực hiện nhiệm vụ KTTC và KTQT một cách đồng thời do đó các thông tin của hai bộ phận này sẽ được kết hợp chặt chẽ giúp cho quá trình thu nhận thông tin nhanh, kịp thời, hơn nữa tận dụng được nguồn nhân lực sẵn có do đó tiết kiệm được chi phí cho đơn vị

3.6 Điều kiện để thực hiện các giải pháp hoàn thiện tổ chức KTQT cho các trường ĐHCL tự chủ tài chính tại Việt Nam

3.6.1 Về phía Nhà nước và các cơ quan quản lý

Nên sửa đổi Nghị định 86/2015/NĐ-CP để tháo gỡ quy định về mức trần học phí theo hướng: Nâng mức trần học phí, áp dụng nhiều mức trần học phí cho các loại trường khác nhau. Theo đó, cần xây dựng lộ trình tính đủ chi phí đào tạo đại học trong học phí, tạo điều kiện cho các cơ sở ĐHCL thu hồi đủ chi phí đào tạo cần thiết.

Cho phép các trường được thực hiện cơ chế tự chủ tiền lương theo kết quả hoạt động như doanh nghiệp, tức các trường căn cứ vào tình hình tài chính và kết quả hoạt động để quyết định mức lương chi trả cho viên chức, người lao động nhằm thu hút và giữ chân nguồn nhân lực có trình độ cao; cải thiện đời sống và tăng thu nhập cho cán bộ, viên chức, người lao động để họ gắn kết và nỗ lực hoàn thành tốt nhiệm vụ, cùng hướng về mục tiêu chung của tổ chức.

3.6.2 Về phía các trường đại học công lập tự chủ tài chính

Thứ nhất: Xây dựng văn hóa tổ chức

Việc xây dựng văn hóa tổ chức cũng là một nhân tố tác động không nhỏ đến kế toán quản trị tại đơn vị. Một trường học có văn hóa mạnh đồng nghĩa với việc có sự đồng thuận cao giữa các thành viên trong tổ chức về mục tiêu chung, từ chiến lược cho đến việc chia sẻ và nhìn nhận các mục tiêu ngắn hạn. Từ đó sẽ làm gia tăng khả năng thành công khi vận dụng các công cụ kỹ thuật KTQT.

Thứ hai: Quy mô

Kết quả nghiên cứu cho thấy quy mô là một trong các nhân tố ảnh hưởng đến KTQT ở các đơn vị (mức độ ảnh hưởng xếp ở vị trí thứ hai), tuy nhiên không vì vậy mà các trường mở rộng quy mô hoạt động một cách chủ quan, duy ý chí. Đặc thù của các trường ĐH Việt Nam nói chung và ĐHCL được tự chủ tài chính nói riêng hiện nay đều đào tạo theo ngành và theo hệ đào tạo nên nội dung thông tin KTQT phải được thiết kế theo từng ngành, từng hệ đào tạo.

Thứ ba: Nâng cao nhận thức của nhà lãnh đạo về KTQT

Ban giám hiệu cần phải đặc biệt quan tâm, hỗ trợ cho phòng kế toán, vì đây là bộ phận cung cấp thông tin và tham mưu trong lĩnh vực quản lý tài chính, nhất là trong điều kiện tự chủ như hiện nay.

Thứ tư: Chi phí cho tổ chức thực hiện KTQT

Kết hợp hài hòa giữa KTTC và KTQT là sự kết hợp khoa học, hợp lý, vừa hỗ trợ, bổ sung cho nhau, vừa đảm bảo tính lợi ích kinh tế cho đơn vị. Tuy nhiên cần có sự phân định rõ ràng về chức năng, nhiệm vụ của từng bộ phận trong việc thu thập, xử lý và cung cấp thông tin.

Thứ năm: Chiến lược của tổ chức

Các trường đại học ở nước ta nói chung và các trường đại học công lập tự chủ tài chính nói riêng cần tập trung đầu tư nguồn nhân lực, vật lực cho những ngành học mà xã hội có nhu cầu. Các trường cần chủ động tiến hành đổi mới chương trình đào tạo theo hướng nghiên cứu - phát triển, nghề nghiệp và ứng dụng, gắn đào tạo với nghiên cứu khoa học, nâng cao kỹ năng thực hành; đổi mới phương pháp dạy và học, tăng cường liên thông trong đào tạo giữa các ngành và các trường.

Thứ sáu: Trình độ nhân viên kế toán

Nhân viên kế toán có vai trò không kém phần quan trọng trong việc tổ chức KTQT vì họ là những người trực tiếp vận hành công tác kế toán nói chung và KTQT nói riêng. Do đó phải chú trọng công tác đào tạo, bồi dưỡng nâng cao nghiệp vụ chuyên môn về kế toán và KTQT cho đội ngũ các nhân viên kế toán trong đơn vị.

KẾT LUẬN

Luận án với đề tài “*KTQT tại các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính ở Việt Nam*” đã hoàn thành với các nội dung cơ bản sau:

- *Một là*, hệ thống hóa và làm rõ khung lý luận về KTQT trong các ĐVSN công lập thực hiện cơ chế tự chủ tài chính ở Việt Nam;

- *Hai là*, nghiên cứu thực trạng về KTQT tại các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính ở Việt Nam. Trên cơ sở đó, đánh giá những kết quả đạt được, chỉ ra những hạn chế và nguyên nhân của những hạn chế đó;

- *Ba là*, xác định được các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng KTQT tại các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính ở Việt Nam, đồng thời đo lường mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố.

- *Bốn là*, đề xuất các giải pháp hoàn thiện KTQT tại các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính ở Việt Nam.

Với những nội dung cơ bản Luận án đã thực hiện, NCS hy vọng kết quả nghiên cứu của Luận án sẽ có đóng góp nhất định trong việc hoàn thiện cơ sở lý luận và thực tiễn vận dụng KTQT tại các ĐVSN công lập nói chung và các trường ĐHCL thực hiện cơ chế tự chủ tài chính nói riêng ở Việt Nam. NCS mong nhận được nhiều ý kiến đóng góp của các nhà Khoa học, các chuyên gia trong lĩnh vực kế toán để Luận án được hoàn thiện hơn.

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

1. Lê Quốc Diễm (2015), *Tổ chức công tác kế toán quản trị cho các trường đại học tại Việt Nam*, Tạp chí Kinh tế Châu Á Thái Bình Dương.
2. Lê Quốc Diễm (2017), *Kế toán quản trị - công cụ quản lý cần thiết đối với các trường đại học công lập trong bối cảnh thực hiện cơ chế tự chủ*, Tạp chí tài chính.
3. Lê Quốc Diễm (2018), *Những lưu ý về kế toán quản trị chi phí tại các trường Đại học công lập được tự chủ tài chính*, Tạp chí tài chính.
4. Lê Quốc Diễm (2019), *Tổ chức kế toán quản trị cho các trường đại học công lập được tự chủ tài chính*, Tạp chí Công Thương.
5. Thành viên đề tài NCKH cấp cơ sở năm 2019, “*Công tác kế toán quản trị chi phí tại các trường đại học trực thuộc Bộ Lao động Thương binh và Xã hội đáp ứng yêu cầu tự chủ tài chính*”