

**BỘ TÀI NGUYÊN VÀ MÔI TRƯỜNG
TRƯỜNG ĐẠI HỌC TÀI NGUYÊN VÀ MÔI TRƯỜNG HÀ NỘI**

**BÁO CÁO TỔNG HỢP
ĐỀ TÀI KHOA HỌC VÀ CÔNG NGHỆ
CẤP CƠ SỞ HỖ TRỢ KINH PHÍ NĂM 2024
NGHIÊN CỨU PHƯƠNG PHÁP XÁC ĐỊNH CHI PHÍ ĐÀO TẠO
TẠI TRƯỜNG ĐẠI HỌC TÀI NGUYÊN VÀ MÔI TRƯỜNG HÀ NỘI
Mã số: 13.01.24.F.03**

Tổ chức chủ trì: Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội
Chủ nhiệm đề tài: Hoàng Đình Hương

Hà Nội – 2024

BỘ TÀI NGUYÊN VÀ MÔI TRƯỜNG
TRƯỜNG ĐẠI HỌC TÀI NGUYÊN VÀ MÔI TRƯỜNG HÀ NỘI

BÁO CÁO TỔNG HỢP
ĐỀ TÀI KHOA HỌC VÀ CÔNG NGHỆ
CẤP CƠ SỞ HỖ TRỢ KINH PHÍ NĂM 2024
NGHIÊN CỨU PHƯƠNG PHÁP XÁC ĐỊNH CHI PHÍ ĐÀO TẠO TẠI
TRƯỜNG ĐẠI HỌC TÀI NGUYÊN VÀ MÔI TRƯỜNG HÀ NỘI
Mã số: 13.01.24.F.03

CHỦ NHIỆM ĐỀ TÀI



Hoàng Đình Hương

TRƯỜNG ĐẠI HỌC
TÀI NGUYÊN VÀ MÔI TRƯỜNG HÀ NỘI
KT. HIỆU TRƯỞNG
PHÓ HIỆU TRƯỞNG



Lê Thị Trinh

THÔNG TIN KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

1. Thông tin chung:

- Tên đề tài: Nghiên cứu phương pháp xác định chi phí đào tạo tại trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội
- Mã số: 13.01.24.F.03
- Chủ nhiệm đề tài: Hoàng Đình Hương
- Tổ chức chủ trì: Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội
- Thời gian thực hiện: Từ 01/2024 đến 11/2024

2. Mục tiêu: Nghiên cứu áp dụng phương pháp xác định CPĐT phù hợp với đặc điểm hoạt động đào tạo, điều kiện của Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội nhằm tính đúng, tính đủ CPĐT và các giải pháp cụ thể để triển khai áp dụng phương pháp xác định CPĐT đã đề xuất.

3. Tính mới và sáng tạo:

Đề tài đã thực hiện đánh giá thực trạng xác định CPĐT và phương pháp XDGP áp dụng tại Trường ĐH TN&MT HN, trên cơ sở đó đề xuất lựa chọn phương pháp xác định CPĐT phù hợp với đặc điểm hoạt động đào tạo và điều kiện cụ thể cho Trường ĐH TN&MT HN. Những đóng góp mới về mặt khoa học của đề tài được cụ thể như sau:

- Về mặt lý luận: Đề tài góp phần làm sáng tỏ các vấn đề lý luận về lựa chọn phương pháp xác định CPĐT ở các trường ĐHCĐ với điều kiện của Việt Nam.

- Về mặt thực tiễn: Đề tài là công trình nghiên cứu khoa học, kết quả nghiên cứu của đề tài có thể được các trường ĐHCĐ nói chung và Trường ĐH TN&MT HN nói riêng sử dụng, tham khảo trong việc lựa chọn áp dụng phương pháp xác định CPĐT phù hợp nói riêng và trong hoạt động quản trị đại học nói chung, nhất là đối với vấn đề quản lý CPĐT. Ngoài ra, đề tài còn là tài liệu tham khảo cho các đơn vị, cá nhân liên quan đến quản lý tài chính, chế độ kế toán trong lĩnh vực GDĐH.

4. Kết quả nghiên cứu:

- Tác giả đã hệ thống lý luận cơ bản về phương pháp xác định CPĐT trong trường ĐHCĐ.

Đã đánh giá thực trạng xác định CPĐT và phân tích áp dụng phương pháp XDGP phù hợp với Trường ĐH TN&MT HN nhằm đảm bảo tính đúng, tính đủ CPĐT;

- Tác giả đã đề xuất áp dụng phương pháp xác định CPĐT phù hợp với đặc điểm hoạt động đào tạo, điều kiện cụ thể Trường ĐH TN&MTHN nhằm tính đúng, tính đủ CPĐT.

5. Sản phẩm: Báo cáo tổng hợp, báo cáo tóm tắt kết quả nghiên cứu và bài báo khoa học công bố trên tạp chí Tài chính

6. Phương thức chuyển giao, địa chỉ ứng dụng, tác động và lợi ích mang lại của kết quả nghiên cứu:

- Sản phẩm nghiên cứu khoa học đề tài “Nghiên cứu phương pháp xác định chi phí đào tạo tại trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội” có hàm lượng khoa học, đồng thời có ý nghĩa thực tiễn cao, có thể được sử dụng là tài liệu tham khảo cho giảng viên và sinh viên ngành kinh tế.

- Kết quả nghiên cứu sau khi nghiệm thu sẽ được chuyển giao toàn bộ cho Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội dưới dạng báo cáo hoàn chỉnh để làm tài liệu tham khảo phục vụ quá trình nghiên cứu, giảng dạy.

INFORMATION ON RESEARCH RESULTS

1. General information:

Project Title: Research on Methods for Determining Training Costs at Hanoi University of Natural Resources and Environment

Code: 13.01.24.F.03

Project Leader: Hoang Dinh Huong

Lead Organization: Hanoi University of Natural Resources and Environment

Implementation Period: From January 2024 to November 2024

2. Objective(s):

To research and apply a method for determining training costs that aligns with the training activities and conditions at Hanoi University of Natural Resources and Environment, ensuring accurate and comprehensive cost calculation, along with specific solutions for implementing the proposed method.

3. Innovation and Creativity:

The project evaluates the current status of cost determination and the methods used at Hanoi University of Natural Resources and Environment. Based on this assessment, it proposes a suitable method for determining training costs tailored to the university's training activities and specific conditions. The scientific contributions of the project are as follows:

- **Theoretical Contribution:** The project helps clarify theoretical issues related to choosing methods for determining training costs at public universities within the context of Vietnam.
- **Practical Contribution:** This research project can serve as a scientific resource for public universities in general and Hanoi University of Natural Resources and Environment in particular. The findings may be referenced for selecting appropriate methods for determining training costs and for university management practices, particularly in managing training costs. Additionally, the project serves as a reference for those involved in financial management and accounting within higher education.

4. Research results:

The author has organized the basic theoretical framework on methods for determining training costs in public universities.

The author assessed the current practices in determining training costs and analyzed the application of a suitable method for Hanoi University of Natural Resources and Environment to ensure accurate and complete cost calculations.

The author proposed a method for determining training costs that aligns with the university's specific training activities and conditions to ensure accurate and comprehensive cost calculations.

5. Products:

A comprehensive report, a summary report on research findings, and a scientific article published in the Finance Journal.

6. Transfer alternatives, application institutions, impacts and benefits of research results:

- The scientific research product titled “Research on Methods for Determining Training Costs at Hanoi University of Natural Resources and Environment” has substantial scientific content and high practical significance. It can serve as a reference for faculty and students in economics.

- Upon completion, the research results will be fully transferred to Hanoi University of Natural Resources and Environment as a comprehensive report to be used as a reference for research and teaching purposes.

MỤC LỤC

THÔNG TIN KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU.....	1
INFORMATION ON RESEARCH RESULTS.....	3
MỤC LỤC.....	5
DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT.....	7
DANH MỤC BẢNG.....	8
DANH MỤC BIỂU ĐỒ.....	9
MỞ ĐẦU.....	10
1. Lý do lựa chọn đề tài.....	10
2. Mục tiêu nghiên cứu.....	11
3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu.....	11
4. Phương pháp nghiên cứu.....	12
CHƯƠNG 1. TỔNG QUAN TÌNH HÌNH NGHIÊN CỨU.....	14
VỀ PHƯƠNG PHÁP XÁC ĐỊNH CHI PHÍ ĐÀO TẠO.....	14
1.1 Tình hình nghiên cứu ở nước ngoài.....	14
1.2 Tình hình nghiên cứu trong nước.....	19
1.2.1 Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong trường đại học.....	19
1.2.2 Phương pháp xác định chi phí đào tạo trong trường đại học công lập.....	21
1.3 Đánh giá chung tình hình nghiên cứu.....	24
CHƯƠNG 2. LÝ LUẬN VỀ PHƯƠNG PHÁP XÁC ĐỊNH CHI PHÍ ĐÀO TẠO TRONG TRƯỜNG ĐẠI HỌC CÔNG LẬP.....	26
2.1. Các vấn đề lý luận về chi phí đào tạo trong trường đại học công lập.....	26
2.1.1. Khái niệm chi phí đào tạo.....	26
2.1.2. Phân loại chi phí đào tạo.....	27
2.2. Phương pháp xác định chi phí áp dụng trong trường đại học.....	34
2.2.1. Yêu cầu đào tạo trong trường đại học.....	34
2.2.2. Các phương pháp xác định chi phí.....	36
2.2.3. Các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng phương pháp xác định chi phí trong trường đại học.....	40
CHƯƠNG 3. THỰC TRẠNG ÁP DỤNG PHƯƠNG PHÁP XÁC ĐỊNH CHI PHÍ ĐÀO TẠO TRONG TRƯỜNG ĐẠI HỌC TÀI NGUYÊN VÀ MÔI TRƯỜNG HÀ NỘI.....	44

3.1. Khái quát về trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội.....	44
3.1.1. Đặc điểm tổ chức hoạt động của trường đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội	44
3.1.2. Cơ chế hoạt động và quản lý tài chính tại các trường đại học công lập ...	46
3.2. Thực trạng áp dụng phương pháp xác định chi phí tại trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội.	47
3.3. Đánh giá thực trạng xác định chi phí đào tạo tại Trường ĐẠI HỌC Tài nguyên và Môi trường Hà Nội	53
3.3.1. Về ưu điểm	53
3.3.2. Các hạn chế	54
CHƯƠNG 4. GIẢI PHÁP ÁP DỤNG PHƯƠNG PHÁP XÁC ĐỊNH CHI PHÍ ĐÀO TẠO CHO TRƯỜNG ĐẠI HỌC TÀI NGUYÊN VÀ MÔI TRƯỜNG HÀ NỘI	55
4.1. Các quan điểm và nguyên tắc đề xuất phương pháp xác định chi phí đào tạo áp dụng	55
4.1.1. Quan điểm đề xuất	55
4.1.2. Nguyên tắc đề xuất.....	55
4.2. Đề xuất phương pháp xác định chi phí áp dụng cho trường đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội	56
4.2.1. Xác định chi phí cho một hợp đồng, dự án (Phương pháp xác định chi phí theo công việc)	57
4.2.2. Xác định chi phí dựa trên hoạt động	58
4.2.3. Xác định chi phí theo quá trình hoạt động	62
KẾT LUẬN	65
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO	67

DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT

TT	Chữ viết tắt	Giải nghĩa
1	ABC	Activity-Based Costing
2	CPĐT	Chi phí đào tạo
3	ĐHCL	Đại học công lập
4	ĐHNCL	Đại học ngoài công lập
5	ĐH TN&MTHN	Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội
6	GDDH	Giáo dục đại học
7	KTQT	Kế toán quản trị
8	LĐT	Lao động trực tiếp
9	NSNN	Ngân sách nhà nước
10	NVLTT	Nguyên vật liệu trực tiếp
11	SNCL	Sự nghiệp công lập
12	TSCĐ	Tài sản cố định
13	TCTC	Tự chủ tài chính
14	XĐCP	Xác định chi phí

DANH MỤC BẢNG

Bảng 2.1: Cấp bậc hoạt động trong lĩnh vực sản xuất và giáo dục đại học	39
Bảng 3.1: Chi phí lao động trực tiếp theo nhóm ngành đào tạo trình độ đại học tại Trường ĐH TN&MTHN năm 2023	49
Bảng 3.2: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp theo ngành đào tạo trình độ đại học tại Trường ĐH TN&MTHN năm 2023	50
Bảng 3.3: Chi phí chung phân bổ theo nhóm ngành đào tạo trình độ đại học tại Trường ĐH TN&MTHN năm 2023	51
Bảng 3.4: Tổng hợp kết quả tính CPĐT theo ngành đào tạo trình độ đại học tại Trường ĐH TN&MTHN năm 2023	53
Bảng 4.1: Mẫu quyết toán kinh phí đề tài, dự án	57
Bảng 4.2: Mẫu báo cáo tình hình sử dụng kinh phí đề tài, dự án hoàn thành.....	58
Bảng 4.3: Bảng hoạt động và chi phí hoạt động	61
Bảng 4.4: Chi phí cho từng khóa học thuộc hai khoa có mức sử dụng nguồn lực khác nhau - Mô hình chi phí theo hoạt động.....	62
Bảng 4.5: So sánh chi phí khóa học giữa phương pháp truyền thống và phương pháp ABC	62
Bảng 4.6: Mẫu Báo cáo chi phí đào tạo theo bậc học	64

DANH MỤC BIỂU ĐỒ

Mô hình 2.1: Mô hình xác định chi phí dựa trên cơ sở hoạt động	38
Sơ đồ tổ chức của Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội	44
Mô hình 4.1: Mô hình chi phí theo hoạt động cho các trường đại học.....	59

MỞ ĐẦU

1. Lý do lựa chọn đề tài

Nâng cao chất lượng giáo dục đại học (GDĐH) nhằm đáp ứng yêu cầu phát triển của đất nước trong thời kỳ hội nhập là vấn đề được cả xã hội quan tâm trong quá trình thực hiện đổi mới về kinh tế - xã hội. Đảng và Nhà nước đã có những chủ trương về phát triển giáo dục - đào tạo, và được Chính phủ cụ thể hóa bằng việc ban hành các văn bản quy định liên quan tạo môi trường pháp lý hoàn thiện để các trường đại học công lập (ĐHCL) từng bước thực hiện cơ chế tự chủ. Theo đó, các trường ĐHCL được trao quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm về tài chính cùng với việc tăng cường trách nhiệm giải trình với Nhà nước và xã hội để đảm bảo tính minh bạch. Điều này sẽ mở ra cơ hội cho các trường ĐHCL chủ động trong quản lý tài chính nhưng đồng thời cũng tăng tính chịu trách nhiệm của trường ĐHCL thông qua việc giải trình.

Theo lộ trình tự chủ đại học, tất cả các trường ĐHCL ở Việt Nam sẽ thực hiện cơ chế tự chủ tài chính (TCTC) đầy đủ và học phí sẽ phải bù đắp toàn bộ chi phí đào tạo (Chính phủ, 2015; 2021). Thực hiện cơ chế TCTC đòi hỏi việc quản lý chi phí đào tạo (CPĐT) trên cơ sở sử dụng hiệu quả nguồn lực cần phải được tăng cường để nâng cao chất lượng đào tạo... ở các trường ĐHCL (Trần Quang Trung, 2016). Ngoài ra, việc xác định chính xác chi phí theo suất đào tạo và ngành đào tạo là căn cứ quan trọng để nhà quản lý xác định mức thu học phí. Hơn nữa, trong điều kiện tuyển sinh ngày càng khó khăn do tác động của sự cạnh tranh trong lĩnh vực GDĐH, việc đa dạng hóa các chương trình đào tạo, ngành đào tạo và các loại hình đào tạo như là cách thức để thu hút người học càng làm cho công tác quản trị chi phí trong trường ĐHCL ngày càng phức tạp. Để có các quyết định kịp thời, tận dụng tốt cơ hội trong môi trường cạnh tranh ngày càng khốc liệt thì thông tin CPĐT kịp thời, chính xác luôn là yêu cầu thường trực của nhà quản trị trong trường ĐHCL. Do vậy, bên cạnh việc phân tích nhu cầu của xã hội cho từng ngành đào tạo thì công tác quản trị CPĐT được coi là yếu tố then chốt để các trường ĐHCL xác định thế mạnh của mình trong đào tạo để xây dựng chiến lược phát triển bền vững.

Vấn đề đặt ra ở đây là làm thế nào để tính đúng, tính đủ CPĐT tại các trường ĐHCL ở Việt Nam cơ bản vẫn còn lúng túng. Việc xác định chỉ tiêu tuyển sinh, quyết định mức thu học phí, lựa chọn phương thức đào tạo, ưu tiên lựa chọn chương trình đào tạo... ở các trường ĐHCL chưa thực sự căn cứ vào thông tin

CPĐT (Nguyễn Thị Thanh Loan, 2019). Mặt khác, do chưa có hướng dẫn cụ thể trong việc áp dụng phương pháp xác định CPĐT từ phía cơ quan quản lý Nhà nước cũng như các tài liệu khoa học để tham khảo cho nên các trường ĐHCL chưa có đủ cơ sở tin cậy để lựa chọn áp dụng phương pháp XĐCP phù hợp.

Do vậy, việc nghiên cứu phương pháp xác định CPĐT để có cơ sở áp dụng phù hợp nhằm đáp ứng được yêu cầu của nhà quản trị ở các trường ĐHCL là tính đúng, tính đủ CPĐT, cung cấp thông tin CPĐT cho nhà quản trị trong việc ra các quyết định tuyển sinh, đào tạo... trên cơ sở quản lý và sử dụng hiệu quả nguồn lực tài chính là rất cần thiết (Phạm Thị Hoa Hạnh, 2018).

Mặc dù đã có nhiều công trình nghiên cứu có liên quan đến quản lý CPĐT ở các trường ĐHCL nhưng chưa có công trình nào đề cập trực tiếp đến việc nghiên cứu lựa chọn áp dụng phương pháp xác định CPĐT tại Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội, nhất là trong điều kiện thực hiện cơ chế TCTC. Xuất phát từ những vấn đề nêu trên, việc thực hiện đề tài “Nghiên cứu phương pháp xác định chi phí đào tạo Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội” là phù hợp và đáp ứng kịp thời yêu cầu thực tiễn đặt ra.

2. Mục tiêu nghiên cứu

Mục tiêu tổng quát của đề tài là nghiên cứu lựa chọn phương pháp xác định chi phí đào tạo phù hợp để áp dụng cho Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội trong nhằm tính đúng, tính đủ và đáp ứng yêu cầu của các nhà quản trị đưa ra các quyết định tối ưu. Mục tiêu này có thể được chi tiết như sau:

- Hệ thống hóa những vấn đề lý luận về phương pháp xác định CPĐT trong trường ĐHCL.
- Đánh giá thực trạng xác định CPĐT tại Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội hiện nay;
- Phân tích áp dụng phương pháp XĐCP phù hợp với Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội nhằm đảm bảo tính đúng, tính đủ CPĐT;
- Khuyến nghị áp dụng phương pháp xác định CPĐT phù hợp với đặc điểm hoạt động đào tạo, điều kiện cụ thể Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội nhằm tính đúng, tính đủ CPĐT và các giải pháp cụ thể để triển khai áp dụng phương pháp xác định CPĐT đã đề xuất.

3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

3.1 Đối tượng nghiên cứu

Đối tượng nghiên cứu của đề tài là nghiên cứu lựa chọn phương pháp XĐCP để có cơ sở áp dụng phù hợp với đặc điểm hoạt động đào tạo và điều kiện

cụ thể Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội nhằm đáp ứng yêu cầu của nhà quản trị về việc tính đúng, tính đủ CPĐT trên cơ sở quy định hiện hành. Các đối tượng nghiên cứu cụ thể là: Yêu cầu sử dụng thông tin CPĐT của nhà quản trị, đặc điểm hoạt động của Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội, thực trạng xác định CPĐT và phương pháp xác định CPĐT áp dụng, mức độ đáp ứng yêu cầu sử dụng thông tin CPĐT của nhà quản trị, những khó khăn, thuận lợi trong việc áp dụng phương pháp XĐCP tại Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội.

3.2 Phạm vi nghiên cứu

- Phạm vi về nội dung: Đề tài tập trung vào việc nghiên cứu lựa chọn phương pháp XĐCP phù hợp với đặc điểm hoạt động đào tạo và điều kiện cụ thể của Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội nhằm tính đúng, tính đủ CPĐT cho các đối tượng chịu chi phí để đáp ứng yêu cầu thông tin của nhà quản trị trên cơ sở đánh giá thực trạng xác định CPĐT, phương pháp XĐCP áp dụng và mức độ đáp ứng yêu cầu về thông tin CPĐT của nhà quản trị.

- Phạm vi về không gian: Đề tài nghiên cứu lựa chọn phương pháp xác định CPĐT phù hợp với đặc điểm hoạt động đào tạo và điều kiện cụ thể của Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội.

- Phạm vi về thời gian: Các tài liệu sử dụng trong nghiên cứu đề tài được tổng hợp trong các năm từ 2021-2024.

4. Phương pháp nghiên cứu

Để giải quyết các vấn đề nghiên cứu đặt ra thể hiện ở mục tiêu nghiên cứu và các câu hỏi nghiên cứu, đề tài sử dụng các phương pháp nghiên cứu bao gồm:

- *Phương pháp nghiên cứu tại bàn*: Phương pháp này được sử dụng để thu thập các tài liệu liên quan tới lý thuyết, tổng quan và dữ liệu thứ cấp phục vụ cho nghiên cứu. Theo đó, việc khái quát tổng thể về vấn đề nghiên cứu của luận án được thiết lập nhằm xác định khoảng trống nghiên cứu và định hình khung phân tích của đề tài.

- *Phương pháp phỏng vấn*: Phương pháp phỏng vấn được thực hiện với các các đối tượng ở Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội, gồm: (1) Nhà quản trị các cấp có liên quan đến việc cung cấp và sử dụng thông tin CPĐT (Ban Giám hiệu, cán bộ quản lý ở các bộ phận tài chính - kế toán, quản lý đào tạo và tuyển sinh); và (2) Nhân viên kế toán liên quan đến việc ghi chép, tổng hợp và tính toán CPĐT. Phương pháp phỏng vấn được thực hiện nhằm: (i) Nhận diện yêu cầu thông tin CPĐT của các lãnh đạo chủ chốt ở Trường Đại học Tài nguyên và

Môi trường Hà Nội và mức độ đáp ứng yêu cầu về thông tin CPĐT; và (ii) Xác định các khó khăn, vướng mắc trong việc xác định CPĐT.

- *Phương pháp khảo sát*: Phương pháp này được sử dụng để khảo sát Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội. Đề tài khảo sát về thông tin đặc điểm của Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội, các chỉ tiêu cơ bản về trường đại học như: nguồn nhân lực, hệ đào tạo, ngành đào tạo, quy mô đào tạo... Các thông tin này phục vụ cho mục tiêu đánh giá thực trạng phương pháp xác định CPĐT ở Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội, phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến sự phù hợp của phương pháp XĐCP áp dụng. Bên cạnh đó, các thông tin khảo sát về những đề xuất, kiến nghị của Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội cũng được thu thập để phục vụ mục tiêu nghiên cứu của đề tài.

- *Phương pháp phân tích thống kê mô tả*: Phương pháp này được sử dụng để phân tích thực trạng đào tạo của Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội được khảo sát, thể hiện ở các khía cạnh: đặc điểm và quy mô hoạt động đào tạo, kết quả hoạt động đào tạo và CPĐT. Trên cơ sở đó có thể đề xuất các giải pháp phù hợp trong việc lựa chọn phương pháp XĐCP phù hợp cho Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội.

- *Phương pháp nghiên cứu trường hợp*: Phương pháp này được thiết kế cho việc phân tích áp dụng phương pháp xác định CPĐT phù hợp với đặc điểm hoạt động đào tạo và điều kiện cụ thể tại Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội. Kết quả phân tích là cơ sở cho việc đề xuất giải pháp trong việc lựa chọn phương pháp xác định CPĐT phù hợp cho các trường đại học có điều kiện tương đồng.

CHƯƠNG 1. TỔNG QUAN TÌNH HÌNH NGHIÊN CỨU VỀ PHƯƠNG PHÁP XÁC ĐỊNH CHI PHÍ ĐÀO TẠO

1.1 Tình hình nghiên cứu ở nước ngoài

Trên thế giới, cho đến nay đã có nhiều công trình nghiên cứu liên quan đến phương pháp xác định CPĐT trong trường đại học. Mục tiêu của các nghiên cứu này là để áp dụng phương pháp XĐCP phù hợp với đặc điểm hoạt động của từng trường đại học nhằm tính đúng, tính đủ CPĐT, qua đó giúp cho nhà quản trị trong việc ra quyết định đào tạo và quản lý tốt và sử dụng hiệu quả hơn các nguồn lực tài chính của nhà trường.

Blanco Ibarra (được dẫn bởi Maria, 2020) nói rằng KTQT chi phí được coi trọng từ những năm giữa thế kỷ 20. Theo đó, mô hình chi phí trực tiếp ban đầu cho thấy chi phí trực tiếp và chi phí biến đổi là giống nhau, sau đó được mở rộng thêm các chi phí cố định gắn liền với từng sản phẩm. Đây được coi là sự thay đổi từ mô hình đơn giản hóa sang mô hình nâng cao về chi phí trực tiếp, phù hợp hơn cho việc ra quyết định.

Trên cơ sở tổng hợp quá trình phát triển của hệ thống kế toán chi phí nhằm đáp ứng yêu cầu thông tin cho việc ra quyết định quản lý, phương pháp XĐCP cho đến nay tạm thời được chia thành 2 loại: truyền thống và hiện đại. Các phương pháp XĐCP truyền thống thường được biết đến với phương pháp XĐCP theo công việc (Job Order Costing) và phương pháp XĐCP theo quá trình (Process Costing) có khuynh hướng phân bổ chi phí gián tiếp dựa trên một số tiêu thức có thể dễ dàng để nhận diện và đo lường (chẳng hạn như giờ làm việc trực tiếp). Cách phân bổ chi phí của các phương pháp này mặc dù đơn giản và tiết kiệm nhưng có thể không chính xác bởi vì không có mối quan hệ rõ ràng giữa chi phí được xác định và quá trình tiêu hao nguồn lực nên có thể làm cho kết quả phân bổ chi phí gián tiếp không chính xác. Cụ thể, theo Jamalludin (2013), hạn chế cố hữu của các phương pháp XĐCP truyền thống gồm: (1) Việc tập hợp chi phí theo các tài khoản hạch toán không phản ánh đúng bản chất của các nguồn lực làm phát sinh chi phí, ví dụ như chi phí tiền lương của một giảng viên dạy các học phần khác nhau với các tín chỉ khác nhau và trong các chương trình đào tạo khác nhau nhưng lại được tập hợp chung như chi phí trực tiếp và sau đó chia đều theo học phần; (2) Việc sử dụng các cơ sở để phân bổ chi phí gián tiếp cho các hoạt động, ví dụ như chi phí khấu hao tài sản cố định (TSCĐ) hoặc tiền điện dùng

chung, có nhiều điểm chưa cho thấy tính hợp lý khi gộp toàn bộ chi phí gián tiếp dùng chung trong trường đại học.

Trong khi đó, phương pháp XĐCP hiện đại được biết đến như phương pháp XĐCP dựa theo hoạt động (Activity-Based Costing - ABC) lại sử dụng nhiều tiêu thức phân bổ khác nhau (mỗi trung tâm hoạt động có yếu tố dẫn dắt chi phí (cost driver) riêng, chi phí phát sinh và được tập hợp theo trung tâm hoạt động đó) để phân bổ chi phí. Cách phân bổ chi phí gián tiếp như vậy cho phép tính toán chi phí chính xác hơn, nhưng nó cũng làm tăng khối lượng công việc và đòi hỏi các điều kiện hỗ trợ tính toán khắt khe hơn (Nitin & Dalgobind, 2013).

Như vậy, mỗi loại phương pháp XĐCP dù là truyền thống hay hiện đại đều có ưu điểm và hạn chế riêng. Tuy nhiên, những hạn chế mang tính xu hướng của các phương pháp XĐCP truyền thống đã làm ảnh hưởng đến sự chính xác của thông tin giá thành sản phẩm và dịch vụ, do đó có thể dẫn đến việc ra quyết định chiến lược không phù hợp (Johnson & Kaplan, 1987; Johnson, 1991; Cokins, 1996). Hơn nữa, kịch bản kinh doanh ở thời kỳ cũ mà các phương pháp XĐCP truyền thống được phát triển và sử dụng không còn là xu hướng kinh doanh ở hiện tại. Việc sử dụng chi phí tiêu chuẩn trong các phương pháp XĐCP truyền thống thường được thiết kế cho một công ty có: (1) Sản phẩm đồng nhất; (2) Các chi phí trực tiếp lớn so với chi phí gián tiếp; (3) Hạn chế về khả năng thu thập dữ liệu; (4) Mức độ cạnh tranh thấp. Trong khi đó các công ty ngày nay thường có: Sự đa dạng và phức tạp của sản phẩm và dịch vụ; Chi phí đầu vào cao so với lao động trực tiếp (LĐTT); Có khả năng thu thập dữ liệu đầy đủ; Tỷ trọng chi phí ngoài sản xuất (ví dụ như các kênh phân phối) gia tăng dẫn đến thay đổi đáng kể đến chi phí thực của sản phẩm (Marivic, 2005).

Fisher & Krumwiede (2012) cho rằng việc áp dụng phương pháp XĐCP thích hợp đối với một trường đại học phụ thuộc rất lớn vào đặc điểm tổ chức đào tạo và điều kiện riêng của trường đại học đó. Với xu hướng phát triển của GDĐH hiện nay là đào tạo đa ngành, đa lĩnh vực đối với một trường đại học, nhiều nghiên cứu đã chỉ ra sự cần thiết và hợp lý của việc áp dụng phương pháp XĐCP hiện đại để tính CPĐT ở các trường đại học.

Coy & Goh (1995) khi nghiên cứu về phân bổ chi phí gián tiếp đã đặc biệt nhấn mạnh các ưu điểm của phương pháp ABC và ủng hộ việc sử dụng phương pháp này để XĐCP trong các trường đại học. Kết quả nghiên cứu đã chỉ ra rằng việc phân bổ chi phí ở các trường đại học chỉ dựa trên tiêu chí (cost driver) duy nhất là số lượng sinh viên đã không phản ánh chính xác mối quan hệ

nhân quả trong sử dụng nguồn lực. Do vậy, các tác giả đã cho rằng phương pháp tiếp cận quản trị dựa trên hoạt động (mô hình ABC) sẽ xác định những hoạt động nào có liên quan đến những bộ phận nào và những hoạt động đó ảnh hưởng đến việc tạo ra doanh thu và sử dụng nguồn lực đầu vào như thế nào. Hơn nữa, việc áp dụng mô hình ABC còn giúp cho công tác quản trị trường đại học tập trung vào cải thiện hoạt động để đánh giá hiệu quả của từng hoạt động dựa trên sự so sánh kết quả đạt được và chi phí bỏ ra.

Khi nghiên cứu về công cụ hỗ trợ cho quản trị hoạt động sản xuất và cung ứng dịch vụ, Gibbon & cộng sự (1996) đã liệt kê chi tiết các lợi ích của hệ thống ABC, bao gồm: (1) Tăng sự hiểu biết về các hoạt động và chi phí trong tổ chức; (2) Tiết kiệm chi phí do thúc đẩy ứng dụng công nghệ thông tin và mô hình quản trị thông minh; (3) Tăng trách nhiệm tài chính thông qua việc tính đúng, tính đủ chi phí đến từng đối tượng tính phí cũng như gắn với việc đánh giá hiệu quả cho từng hoạt động; (4) Cải tiến thông tin liên lạc; (5) Cải tiến chức năng kế toán; (6) Cung cấp tài liệu hữu ích; (7) Thông tin hỗ trợ quyết định có liên quan; (8) Ưu tiên các nỗ lực cho hoạt động cải tiến; (9) Chất xúc tác cho sự thay đổi; và (10) Giảm thiểu chất thải.

Ngoài ưu điểm là cho phép tính toán chi phí chính xác cho từng đối tượng (hoạt động) có liên quan, phương pháp ABC còn góp phần đảm bảo tính minh bạch trong việc XĐCP và sử dụng nguồn lực cho các hoạt động. Tại Anh, chính phủ đã nhấn mạnh trách nhiệm giải trình đối với các trường đại học trong việc sử dụng các quỹ công (tính minh bạch), tính toán chi phí gián tiếp cho giá trị hợp đồng và thông tin cho quản trị nội bộ. Theo đó, tất cả các trường đại học cung cấp các số liệu về năm loại chi phí chung cho chính phủ bao gồm kinh phí đào tạo và nghiên cứu khoa học từ nguồn NSNN, nguồn kinh phí ngoài NSNN và các nguồn kinh phí khác. Việc áp dụng phương pháp ABC trong các trường đại học sẽ giúp cho họ có thể giải trình rõ hơn việc sử dụng các quỹ công. Báo cáo đánh giá tính minh bạch của Chính phủ Anh (HEFCE, 1999) đã nêu ra các nguyên tắc cơ bản cho việc áp dụng phương pháp ABC bao gồm: tính trọng yếu (chủ yếu tập trung vào các chi phí quan trọng), tính trung thực và hợp lý của chi phí, tính linh hoạt trong khi lựa chọn chi phí (ví dụ, trường đại học có thể đi xa hơn mức tối thiểu theo yêu cầu của việc xem xét tính minh bạch). Các trường đại học khi áp dụng các phương pháp XĐCP cần đảm bảo tính nhất quán theo thời gian và thông tin chi phí được sử dụng để tính toán đều phải được kiểm toán. Các nghiên cứu trường hợp của Goddard và Ooi (1998), McChlery & Rolfe

(2004) đã nhấn mạnh ưu điểm của việc áp dụng hệ thống ABC trong việc tính phí ở các trường đại học và có các minh họa bằng trường hợp cụ thể để hướng dẫn cho việc thực hiện.

Victoria (2003) và Noor (2010) cho rằng GDDH sẽ có sự khác nhau đáng kể giữa xu hướng trong quá khứ và tương lai. Những thay đổi sẽ xảy ra thường xuyên hơn, mạnh mẽ hơn và trong một môi trường cạnh tranh toàn cầu hơn. Cuộc cách mạng ICT (Information & Communication Technologies) sẽ thay đổi hoàn toàn các trường đại học, làm cho việc khẳng định lại sinh viên, vai trò, nhu cầu và mong muốn của nghiên cứu viên, giảng viên và nhân viên hành chính. Các trường đại học tư thục tiếp tục đẩy mạnh các hoạt động liên kết đào tạo với các trường đại học nước ngoài nổi tiếng về sử dụng trang thiết bị hiện đại cho giảng dạy và các chương trình được thiết kế riêng để cạnh tranh với các trường ĐHCL. Do đó để tồn tại và phát triển, những nhà quản trị ở các trường ĐHCL cần phải bắt tay vào xây dựng một hệ thống quản trị chi phí hiệu quả hơn, linh hoạt hơn nhằm cung cấp thông tin kịp thời để hỗ trợ cho các quyết định của họ. Trong bối cảnh đó, phương pháp ABC là một giải pháp quan trọng mà các trường ĐHCL cần phải xem xét để có thể giành lợi thế trước các đối thủ cạnh tranh. Như vậy, việc áp dụng phương pháp ABC trong các trường ĐHCL để tính đúng, tính đủ chi phí cho các đối tượng là rất quan trọng vì sự thành công của các trường đại học này trong những thập kỷ tiếp theo sẽ phụ thuộc vào hiệu quả sử dụng nguồn lực cho các hoạt động.

Valderrama & Sanchez (2006) khi nghiên cứu ứng dụng hệ thống kế toán chi phí phù hợp cho các trường đại học ở Tây Ban Nha đã cho rằng một sự kết hợp giữa các phương pháp XĐCP truyền thống và hiện đại nên được ứng dụng nhằm tận dụng các ưu điểm của mỗi phương pháp XĐCP. Trong khi đó, Lima (2011) nhấn mạnh thêm rằng vai trò của KTQT chi phí ngày càng được thừa nhận rộng rãi trong công tác quản trị ở các trường đại học và việc áp dụng phương pháp ABC cho phép tính chi phí chính xác hơn theo mức độ sử dụng nguồn lực của các bộ phận để tiến hành các hoạt động đào tạo, nghiên cứu khoa học, sản xuất kinh doanh và dịch vụ.

Nghiên cứu Irena & Jacek (2013) về quản lý chi phí tại các trường đại học đã chỉ ra rằng phần lớn các trường đại học ở Anh, Đức, Ba Lan, Hà Lan... đã thay đổi mô hình quản lý chi phí từ việc lập kế hoạch dòng tiền để thực hiện chi tiêu tập trung và thực hiện cấp phát cho các đơn vị chuyên môn trong trường như khoa, bộ môn bằng các mô hình quản lý chi phí theo hoạt động. Mô hình quản lý

chi phí này bao gồm ba giai đoạn: (i) Nhận diện các hoạt động chủ chốt trong trường đại học; (ii) Phân tích các yếu tố dẫn dắt chi phí; và (iii) Thiết kế hệ thống phân bổ chi phí. Durga và Gopalakrishnan (2015) cũng ủng hộ việc áp dụng các phương pháp XĐCP hiện đại trong các trường đại học và đã hướng dẫn chi tiết việc áp dụng phương pháp ABC để quản lý chi phí trong các trường đại học ở Ấn Độ.

Những thảo luận về việc xác định thông tin CPĐT ngày càng được đề cập nhiều hơn đã cho thấy các nhà quản trị trong trường ĐHCL quan tâm nhiều hơn đến tính hữu ích của thông tin CPĐT. Trong khi đó, việc sử dụng thông tin chi phí do hệ thống chi phí hiện hành cung cấp rất hạn chế trong việc nâng cao trách nhiệm giải trình và tính minh bạch. Ngoài ra, tỷ lệ bình quân của các khoản chi phí dùng chung trong các hoạt động của trường ĐHCL (khoảng 30%) đã tạo thêm áp lực cho một hệ thống XĐCP chính xác hơn (Jamalludin, 2013). Đặc biệt trong phạm vi của một trường ĐHCL, phương pháp ABC được cho là cung cấp khả năng quản lý chi phí chính xác hơn nhờ khả năng tính toán giá thành dịch vụ “thật” (Amizawati & cộng sự, 2012; Tatikonda & Tatikonda, 2001), phương pháp đáng tin cậy hơn để báo cáo, xác định và nắm bắt thời gian của giảng viên trong các hoạt động cụ thể. Những khả năng này đóng góp vào tổng thể hiệu suất của trường đại học (Cox & cộng sự, 2007). Ngoài ra, phương pháp ABC cũng được coi là linh hoạt với các đặc điểm cụ thể và cho phép ban quản lý tập trung vào một khoa cụ thể (Noor, 2010) và hỗ trợ dịch vụ (Khrisnan, 2006) trong trường đại học.

Bên cạnh việc chỉ ra các hạn chế cố hữu của các phương pháp XĐCP truyền thống và nhấn mạnh vai trò khắc phục các hạn chế đó của phương pháp ABC trong các trường đại học, Jamalludin (2013) đã hướng dẫn chi tiết các bước áp dụng phương pháp ABC.

Ở một khía cạnh khác, các nghiên cứu của Mitchell (1996), Cropper & Cook (2000) sử dụng số liệu điều tra về việc ứng dụng phương pháp ABC trong các trường đại học để khẳng định ưu thế và những lợi ích của phương pháp XĐCP này trong việc cung cấp thông tin chi phí ở các trường đại học. Mặc dù vậy, kết quả nghiên cứu cũng cho thấy việc áp dụng phương pháp ABC trong các trường đại học còn ít và mức độ phổ biến chưa cao. Điều này một phần được lý giải bởi tính phức tạp của phương pháp ABC và việc chưa tương thích với chế độ kế toán hiện hành (theo nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận - GAAP) vốn được thiết kế phù hợp với các phương pháp XĐCP truyền thống (Garrison & cộng sự, 2005).

Trên cơ sở nhìn nhận các khuyết điểm của phương pháp ABC thể hiện ở việc ước tính phần trăm thời gian mà nhân viên dành (hoặc dự kiến sẽ dành) cho các hoạt động để sau đó chỉ định chi phí tài nguyên của bộ phận theo tỷ lệ phần trăm trung bình và việc không nắm bắt được mức độ phức tạp của các hoạt động thực tế, Kaplan&Anderson (2007) đã đề xuất cách tiếp cận mới là phương pháp ABC theo hướng thời gian (Time-Driven Activity-Based Costing). Ngoài việc mô hình xác định chi phí dựa trên hoạt động theo thời gian (TDABC) cho phép XDPC chính xác hơn nhờ vào sự phù hợp trong việc xác định nguồn lực tiêu hao cho các hoạt động và đối tượng tính chi phí, các nhà quản lý có thể dễ dàng cập nhật mô hình TDABC để phản ánh những thay đổi trong điều kiện hoạt động. Ví dụ, khi thêm nhiều hoạt động hơn cho một bộ phận, họ không phải phỏng vấn lại nhân sự mà chỉ cần ước tính đơn vị thời gian cần thiết cho mỗi hoạt động mới. Nhờ phần mở rộng này, phương pháp tiếp cận theo hướng thời gian đối với phương pháp ABC có thể nắm bắt được sự phức tạp của hoạt động kinh doanh đơn giản hơn nhiều so với phương pháp ABC truyền thống, vốn có thể đã phải tính đến các thời gian giao dịch khác nhau bằng cách coi mỗi biến thể của quy trình như một hoạt động riêng biệt.

1.2 Tình hình nghiên cứu trong nước

Ở Việt Nam, phương pháp XDPC nói riêng và KTQT chi phí nói chung được đề cập và nghiên cứu kể từ những năm đầu của thập niên 90 thế kỷ trước sau khi nước ta chuyển đổi nền kinh tế sang hoạt động theo cơ chế thị trường. Trong những năm gần đây, Việt Nam hội nhập sâu rộng với kinh tế quốc tế nên việc chuyển giao các mô hình và công cụ quản lý hiện đại ngày càng được nhân rộng. Với cách tiếp cận và giải quyết vấn đề khác nhau, cho đến nay đã có nhiều công trình nghiên cứu liên quan đến KTQT chi phí ở các trường đại học được công bố. Nhìn chung, các nghiên cứu này có thể được chia thành hai nhóm chính, bao gồm: (1) Tổ chức KTQT chi phí đào tạo; và (2) Phương pháp xác định CPĐT.

1.2.1 Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong trường đại học

Theo Hoàng Đình Hương (2015), hầu hết các nghiên cứu trong nước về tổ chức KTQT chi phí tập trung vào các doanh nghiệp. Những năm gần đây, đã có một số nghiên cứu đề cập đến KTQT ở các trường đại học. Các tác giả Lê Thị Thanh Hải (2012), Nguyễn Thị Đào (2015) và Trần Đức Chung (2016) đều cho rằng các trường ĐHCĐ thực hiện cơ chế TCTC cần thiết phải thiết lập và duy trì một hệ thống KTQT chi phí thích hợp và hiệu quả để vừa có thể quản lý tốt chi phí và đồng thời cung cấp kịp thời thông tin chi phí phục vụ cho việc ra quyết

định của nhà quản trị. Tuy nhiên, các tác giả đã chỉ ra một số rào cản làm hạn chế vai trò của KTQT, bao gồm: Chưa có hệ thống thông tin KTQT; Hệ thống tài khoản chi tiết chưa được thực hiện đầy đủ dẫn đến thiếu thông tin chi tiết; Hệ thống báo cáo vẫn nặng về phản ánh các chỉ tiêu chứ chưa thể hiện được chức năng phân tích và dự báo...

Nghiên cứu của Nguyễn Hữu Đồng (2012) về hoàn thiện hệ thống thông tin kế toán trong các trường ĐHCL ở Việt Nam đã nhấn mạnh vai trò của thông tin kế toán trong việc quản lý và điều hành các hoạt động trong các trường ĐHCL ở Việt Nam. Tác giả đã chỉ ra nhiều điểm hạn chế trong việc tổ chức cung cấp thông tin, trong đó thiếu vắng thông tin CPĐT do KTQT cung cấp dẫn đến việc các nhà quản trị thiếu cơ sở tin cậy và kịp thời trong việc ra quyết định. Trong khi đó, Hoàng Đình Hương & Nguyễn Hoàn (2014) lại tập trung khái quát một số mô hình tổ chức KTQT chi phí trong các trường đại học ở Việt Nam. Trên cơ sở phân tích các ưu điểm, hạn chế của từng mô hình, nghiên cứu đã có các gợi ý quan trọng cho việc áp dụng đối với từng loại trường đại học khác nhau.

Liên quan đến tổ chức KTQT trong trường ĐHCL, nghiên cứu của Nguyễn Thị Hạnh (2012) đã tập trung phân tích trường hợp của Đại học Đà Nẵng. Trên cơ sở kết quả nghiên cứu, tác giả khuyến nghị nhà trường cần lưu ý các vấn đề về tổ chức bộ máy kế toán, tổ chức chứng từ và hệ thống sổ sách kế toán, tổ chức cung cấp thông tin, và tổ chức sử dụng thông tin KTQT. Trong khi đó, Phạm Văn Đăng & cộng sự (2013), Nguyễn Thị Hồng Hải (2013), Bùi Thị Hoàng Yến (2013) và Hoàng Thị Kiều Nguyệt Nga (2015) đã khẳng định việc tổ chức KTQT tại các trường ĐHCL ở Việt Nam hiện nay chưa đáp ứng được yêu cầu của quản lý về việc tính đầy đủ chi phí cho các hoạt động đào tạo ngắn hạn, dài hạn theo hợp đồng; hạch toán CPĐT nặng về phân loại theo mục lục ngân sách, không thích hợp cho công tác quản lý. Ở một góc độ khác, Tô Hồng Thiên (2017) chỉ ra rằng các nhân tố như trình độ của cán bộ kế toán, hệ thống văn bản pháp quy, công nghệ thông tin và trình độ quản lý của ban giám hiệu có ảnh hưởng quyết định đến tổ chức hệ thống thông tin kế toán (bao gồm cả thông tin KTQT) tại các trường ĐHCL ở Việt Nam.

Một số nghiên cứu liên quan trực tiếp đến xác định CPĐT ở các trường đại học cũng đã được công bố. Phạm Vũ Thắng (2012) cho rằng việc tính CPĐT đơn vị là cơ sở quan trọng để hoạch định chính sách tài chính của trường ĐHCL. CPĐT đơn vị cũng là cơ sở để các trường ĐHCL đàm phán hợp đồng đào tạo sử dụng kinh phí ngoài NSNN. Ở khía cạnh quản lý nhà nước, Bùi Duy Cam

& Nguyễn Văn Nội (2012) nhấn mạnh suất chi đào tạo sinh viên là cơ sở để áp dụng cơ chế đặt hàng đào tạo. Theo đó, Nhà nước xác định kinh phí cấp cho các trường ĐHCL bằng cách lấy số lượng sinh viên được đặt hàng nhân với suất chi đào tạo sinh viên.

Hoàng Đình Hương (2015) tập trung vào vấn đề tổ chức KTQT chi phí đào tạo ở các trường đại học ngoài công lập (ĐHNCL) tại Việt Nam, một mô hình TCTC hoàn toàn mà các trường ĐHCL thực hiện TCTC đang hướng đến. Kết quả nghiên cứu cho thấy mặc dù các trường ĐHNCL đã có tổ chức công tác KTQT nói chung và KTQT chi phí đào tạo nói riêng nhưng vẫn còn hạn chế ở nhiều mặt, cụ thể gồm: Kết quả tính chi phí cho các đối tượng tính phí chưa chính xác; Cung cấp thông tin CPĐT phục vụ cho việc ra quyết định chưa đảm bảo độ tin cậy và không kịp thời; Chưa sử dụng thông tin CPĐT để đánh giá thành quả hoạt động.

Liên quan trực tiếp đến cung cấp và sử dụng thông tin CPĐT trong trường ĐHCL, Phạm Thị Hoa Hạnh (2018) đã phản ánh thực trạng rằng quản lý CPĐT ở các trường ĐHCL ở Việt Nam vẫn thực hiện theo trình tự xây dựng định mức và quản lý chi phí theo định mức chi trên cơ sở dự toán kinh phí đã được phê duyệt.

Việc tổ chức nhận diện và phân loại CPĐT ở các trường ĐHCL chủ yếu theo nội dung kinh tế phát sinh của các khoản chi nhằm đáp ứng theo yêu cầu của chế độ kế toán hiện hành. Điều này có nghĩa là tổ chức cung cấp thông tin CPĐT chỉ để phục vụ cho mục đích việc kiểm tra, phản ánh, hạch toán và báo cáo quyết toán theo quy định chứ chưa đặt trọng tâm vào mục đích điều hành, ra quyết định. Nhà quản trị và cơ quan quản lý cấp trên chủ yếu sử dụng các công cụ kiểm tra, giám sát và công khai tài chính để quản lý CPĐT.

1.2.2 Phương pháp xác định chi phí đào tạo trong trường đại học công lập

Trong một nghiên cứu mang tính hệ thống về quản lý CPĐT của các trường ĐHCL ở Việt Nam, Phạm Thị Hoa Hạnh (2018) đã nhấn mạnh rằng việc tính đúng, tính đủ CPĐT sẽ đảm bảo tính toán đúng hiệu quả của mỗi hình thức đào tạo. Dĩ nhiên, cách thức để xác định CPĐT ở các trường ĐHCL trong thực tế rất khó khăn do mỗi loại hình, ngành, chương trình đào tạo rất khác nhau, các hệ đào tạo khác nhau với thời gian đào tạo không giống nhau. Tác giả cũng đã phản ánh một thực tế rằng hầu hết các trường ĐHCL hiện nay đều chưa chú trọng và cũng chưa thể tự xác định được CPĐT đơn vị theo đầu sinh viên. Để đáp ứng yêu cầu của quản trị đại học trong điều kiện thực hiện cơ chế TCTC, tác giả cho rằng quản lý CPĐT tại các trường ĐHCL cần phải được thực hiện theo cơ chế như

doanh nghiệp, nghĩa là phải đề cao tính hiệu quả, tiết kiệm chi phí, phải tính đến các yếu tố đầu vào tương ứng với chất lượng đầu ra.

Liên quan đến vận dụng phương pháp xác định CPĐT trong các trường đại học, đã có một số nghiên cứu ở Việt Nam đã được công bố. Nguyễn Văn Áng & cộng sự (2009) cho rằng CPĐT sinh viên trong trường đại học chịu tác động bởi các yếu tố chủ yếu như quy mô đào tạo, chất lượng đào tạo, đặc điểm ngành/chương trình đào tạo, quy mô và đội ngũ giảng viên, và cơ chế quản lý của trường đại học đó. Do đó, xác định CPĐT trong trường đại học cần chú ý đến chuẩn đầu ra về chất lượng đào tạo, tính toán quy mô đào tạo hợp lý, đổi mới cơ chế quản lý, chuẩn hóa đội ngũ giảng viên của trường đại học đó.

Hoàng Đình Hương & Vũ Mạnh Chiến (2014) đã nhấn mạnh đến việc áp dụng phương pháp ABC để xác định CPĐT trong trường đại học như là một giải pháp căn bản cho việc tính đúng, tính đủ CPĐT để phục vụ cho nhà quản trị trong việc ra quyết định. Điều này càng có ý nghĩa khi áp dụng đối với các trường đại học thực hiện TCTC trong điều kiện cạnh tranh ngày càng khốc liệt trong cung cấp dịch vụ đào tạo đại học ở nước ta hiện nay. Mặc dù thừa nhận ưu điểm của phương pháp ABC nhưng trong một nghiên cứu khác, Hoàng Đình Hương & Bùi Thúy Quỳnh (2015) cũng cho rằng vai trò của các phương pháp XĐCP truyền thống vẫn phát huy tác dụng tại các trường đại học. Kết hợp vận dụng các ưu điểm của phương pháp ABC với phương pháp XĐCP truyền thống được đặc trưng bởi tính gọn nhẹ, Trần Viết Hoàng (2015) đã xây dựng mô hình xác định CPĐT bậc đại học ở các trường đại học thông qua tính toán hệ số CPĐT cho mỗi ngành/chương trình. Trên cơ sở đó, tác giả đã cung cấp hướng dẫn mang tính nguyên tắc lý thuyết cho việc thực hiện.

World Bank (2016) cũng đã đặt vấn đề cho việc tính CPĐT trình độ đại học ở Việt Nam với câu hỏi: Tại sao việc tính CPĐT đơn vị lại là quan trọng? Câu trả lời được tìm thấy với chỉ hai từ là “hiệu quả”. Thông tin chính xác về CPĐT đơn vị được xem là một công cụ quản lý cơ bản có thể đóng vai trò là đầu vào để cấp kinh phí cho các trường đại học. Về mặt phương pháp, khi tính CPĐT đơn vị ở một số trường đại học được khảo sát tại Việt Nam thì World Bank (2016) đã sử dụng phương pháp TRAC (Transparent Approach to Costing) để tính CPĐT đơn vị theo cách tiếp cận đánh giá tính minh bạch của chi phí. Phương pháp TRAC được thực hiện trên nguyên tắc XĐCP dựa theo hoạt động, nơi thông tin tài chính được kiểm toán về kết quả và chi phí của mỗi đơn vị được kết hợp với các thông tin khác để tính toán chi phí đơn vị. Trong phạm vi ở một trường đại học, phương

pháp TRAC hướng đến việc cung cấp thông tin toàn diện về chi phí cho việc giảng dạy, nghiên cứu và các dịch vụ khác. Nó lấy thông tin tài chính làm điểm bắt đầu và sau đó thêm vào các loại thông tin khác nhau về sinh viên, nhân viên và cơ sở vật chất. Trong chừng mực có thể, phương pháp TRAC tìm cách ấn định chi phí trực tiếp cho các chương trình đào tạo cụ thể. Tuy nhiên, đó là sự phức tạp cố hữu của tổ chức đại học mà một số chi phí không thể trực tiếp xác định được. Giảng viên có thể giảng dạy các khóa học khác nhau và thực hiện nhiều loại nghiên cứu trong một năm học, hoặc các tiện ích khác như thư viện, trung tâm máy tính, phòng đa chức năng được nhiều nhóm người sử dụng. Do vậy, việc áp dụng phương pháp XĐCP áp dụng trong trường ĐHCL hoàn toàn có thể là một sự vận dụng kết hợp giữa các phương pháp truyền thống và hiện đại. Theo đó, việc tập hợp chi phí trực tiếp có thể thực hiện theo phương pháp truyền thống và các chi phí gián tiếp được phân bổ cho các đối tượng tính phí theo nhiều tiêu thức phân bổ khác nhau, tùy theo từng hoạt động hoặc từng khâu trong quá trình cung cấp dịch vụ đào tạo.

Nghiên cứu thực nghiệm của Nguyễn Văn Duyệt & Võ Thị Quỳnh Như (2018) đã vận dụng phương pháp XĐCP truyền thống trong việc tính CPĐT đơn vị theo đầu sinh viên mỗi năm đối với sinh viên đại học chính quy giai đoạn 2013-2015 tại Trường Đại học Cần Thơ để làm cơ sở cho các quyết định thu chi hợp lý đối với từng ngành và nhóm ngành đào tạo. Theo đó, tổng CPĐT được xác định bằng tổng chi phí trực tiếp ở đơn vị đào tạo cộng chi phí chung của trường được phân bổ. Chi phí trực tiếp ở đơn vị đào tạo (bao gồm tiền lương, thu nhập tăng thêm của giảng viên, tiền vật tư, hóa chất, mẫu phẩm thí nghiệm...) và chi phí chung của trường được phân bổ (bao gồm tiền lương, các khoản tăng thêm của bộ phận quản lý; chi phí quản lý điều hành, chi phí vật tư, văn phòng phẩm sử dụng cho quản lý; chi phí khấu hao, mua sắm, sửa chữa cơ sở vật chất, v.v). Nguyên tắc bình quân thực tế được sử dụng để xác định các loại chi phí này cho một sinh viên. Trong trường hợp này, chi phí trực tiếp bình quân/sinh viên của năm được xác định bằng tổng chi phí trực tiếp của năm chia cho tổng sinh viên có mặt thực tế bình quân tại trường của năm đó và được tính chi tiết cho từng khoa chuyên môn. Chi phí chung thì được xác định chung cho toàn trường và được tính bằng tổng chi phí chung chia cho tổng sinh viên có mặt thực tế bình quân của toàn trường trong năm đó. Sau đó, CPĐT/sinh viên/năm được tính bình quân của giai đoạn 2013-2015 và tính chung cho cả trường. Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng quy mô đào tạo và chi phí giảng viên là các yếu tố ảnh hưởng quyết định đến CPĐT

đơn vị. Tuy vậy, phương pháp phân bổ chi phí gián tiếp chỉ dựa trên một tiêu thức phân bổ duy nhất là không phù hợp với đặc thù của từng ngành/chuyên ngành đào tạo, nhất là giữa các ngành/chuyên ngành kinh tế - xã hội và kỹ thuật, công nghệ.

Tương tự, Nguyễn Thị Thanh Loan (2019) cũng đã thực hiện nghiên cứu “Phương pháp giá phí dịch vụ đào tạo đại học tại Trường ĐH Công nghiệp Hà Nội” trên cơ sở sử dụng nguyên tắc bình quân thực tế để xác định CPĐT tính cho một sinh viên qua các năm. Theo đó, tổng CPĐT được xác định theo năm và bằng tổng các khoản chi cho cá nhân, chi cho nghiệp vụ chuyên môn và chi mua sắm, sửa chữa, khấu hao TSCĐ. Sau đó, CPĐT tạo một sinh viên được xác định bằng tổng CPĐT chia cho tổng số sinh viên thực tế có mặt bình quân của năm đó. Trong nghiên cứu này, tác giả đã tính đến các yếu tố thay đổi về số lượng sinh viên, tăng lương và trượt giá khi xác định CPĐT cho năm tiếp theo. Tuy nhiên, việc xác định CPĐT cũng chỉ đơn thuần dựa trên số liệu thực tế trong quá khứ và tính bình quân để xác định CPĐT cho tương lai.

1.3 Đánh giá chung tình hình nghiên cứu

Các công trình nghiên cứu ở nước ngoài như đã trình bày ở trên đã đánh giá được vai trò và mối quan hệ của phương pháp XĐCP với cấu trúc và sự thay đổi về cơ chế hoạt động của các trường đại học. Đồng thời, các nghiên cứu cũng đã hệ thống được những nội dung cơ bản của việc áp dụng phương pháp XĐCP ở các trường đại học. Ngoài ra, hầu hết các nghiên cứu đều tập trung vào các doanh nghiệp hoạt động trong các lĩnh vực sản xuất và cung cấp dịch vụ như khách sạn, bệnh viện. Tác giả chưa tìm thấy bất cứ nghiên cứu nào liên quan đến việc xem xét mối quan hệ giữa việc lựa chọn các phương pháp XĐCP với các nhân tố thuộc về môi trường bên trong và bên ngoài ở các trường đại học hay cơ sở giáo dục đại học nào khác. Trên cơ sở kết quả phân tích, các nghiên cứu đã có các giải pháp hoặc gợi ý cho việc áp dụng phương pháp XĐCP trong các trường đại học ở những trường hợp khác nhau.

Ở Việt Nam, mặc dù đã có một số công trình nghiên cứu liên quan đến chủ đề CPĐT trong trường đại học (bao gồm cả trường ĐHCĐ và trường ĐHNCL) nhưng chủ yếu đề cập đến các nội dung quản lý CPĐT, vai trò của thông tin CPĐT trong việc ra quyết định quản lý ở các trường đại học, thiết kế thông tin trên khía cạnh KTQT chi hoạt động, quản trị chi phí... Cho đến nay, vẫn chưa có công trình nào đi sâu vào nghiên cứu một cách có hệ thống về lựa chọn áp dụng phương pháp xác định CPĐT phù hợp trong trường ĐHCĐ ở Việt Nam trên khía cạnh tính đúng, tính đủ CPĐT nhằm đáp ứng yêu cầu thông tin của nhà quản trị trong

việc ra quyết định quản lý. Hơn nữa, Nhà nước đang đẩy mạnh triển khai thực hiện cơ chế TCTC đối với các trường ĐHCL theo chủ trương đổi mới GDĐH đòi hỏi các trường ĐHCL phải thay đổi công tác quản trị đại học cho phù hợp với môi trường TCTC.

Do vậy, đề tài được thiết kế nhằm tìm cách khắc phục khoảng trống nghiên cứu thông qua việc nghiên cứu lựa chọn phương pháp XĐCP phù hợp để đáp ứng yêu cầu của nhà quản trị ở các trường ĐHCL trong bối cảnh các trường đại học thực hiện cơ chế TCTC là tính đúng, tính đủ CPĐT, nâng cao hiệu quả sử dụng chi phí trên nguyên tắc quản lý và sử dụng hiệu quả nguồn lực tài chính là rất cần thiết.

CHƯƠNG 2. LÝ LUẬN VỀ PHƯƠNG PHÁP XÁC ĐỊNH CHI PHÍ ĐÀO TẠO TRONG TRƯỜNG ĐẠI HỌC CÔNG LẬP

2.1. Các vấn đề lý luận về chi phí đào tạo trong trường đại học công lập

2.1.1. Khái niệm chi phí đào tạo

CPĐT trong trường đại học đã được các nước phương tây coi như là chi phí kinh tế cho phát triển GDDH. Đây là một hình thức đầu tư vốn con người và các trường đại học được coi là những nhà máy sản xuất sản phẩm. Ở khía cạnh xã hội, Wang (1999), cho rằng "chi phí đào tạo đại học là giá trị của các nguồn lực đào tạo được tiêu hao trong việc đào tạo sinh viên, nói cách khác, tất cả các chi phí được trả trực tiếp hoặc gián tiếp bởi xã hội, cá nhân tham gia học và gia đình của người học dưới hình thức tiền tệ". Hiểu một cách khái quát hơn, Fan (1999) cho rằng "chi phí đào tạo đại học là các hao phí về lao động xã hội trong quá trình học tập của sinh viên, bao gồm cả lao động vật chất và lao động sống được biểu hiện bằng tiền với tất cả các chi phí được trả trực tiếp và gián tiếp bởi xã hội và cá nhân được đào tạo". Với quan điểm này, CPĐT được hiểu là "học phí" hay giá dịch vụ đào tạo.

Xét trên khía cạnh tính giá thành, Kathrin (2008) cho rằng CPĐT ở một trường đại học bao gồm chi phí trực tiếp như tiền lương cho giảng viên và hướng dẫn viên kỹ thuật, vật tư chuyên môn dùng cho đào tạo, duy tu bảo dưỡng máy móc, thiết bị... và các chi phí gián tiếp như khấu hao TSCĐ, vật tư dùng chung như vật tư văn phòng, tiền lương nhân viên quản lý và phục vụ... Tùy theo đặc điểm đào tạo của từng ngành nghề đào tạo mà cơ cấu chi phí sẽ thay đổi. Ví dụ, trong tổng CPĐT của các ngành kỹ thuật thì tỷ trọng chi phí vật tư, dụng cụ và bảo dưỡng máy móc, thiết bị sẽ cao hơn so với các ngành kinh tế, xã hội... Tương tự, Nguyễn Văn Áng & cộng sự (2009) cũng cho rằng CPĐT đại học gồm hai bộ phận là chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp. Tuy nhiên, CPĐT tại các trường ĐHCL ở Việt Nam chưa được tính đầy đủ do sự chi phối của cơ chế cấp phát kinh phí từ NSNN.

Xét về bản chất, Phạm Thị Hoa Hạnh (2018) phân biệt rõ chi cho đào tạo đại học và CPĐT đại học là hai khái niệm khác nhau. Theo đó, chi cho đào tạo đại học được hiểu là chi tiêu, còn CPĐT đại học được hiểu là chi phí tính cho một đối tượng cụ thể nào đó trong một khoảng thời gian nhất định như chi phí cho một lớp học/năm, CPĐT tính cho mỗi sinh viên/khóa học...

Tóm lại, đứng trên giác độ của trường đại học và xét trên khía cạnh giá thành dịch vụ, CPĐT được hiểu là toàn bộ các hao phí về nguồn lực đầu vào liên quan đến hoạt động đào tạo được quy đổi thành tiền mà một trường đại học thực tế đã chi ra hoặc xác nhận phải chi trong quá trình đào tạo. Do vậy, CPĐT đơn vị cũng được hiểu là toàn bộ các hao phí về lao động, vật tư, dịch vụ thuê ngoài, mua ngoài cần thiết và khấu hao TSCĐ phân bổ để hoàn thành việc đào tạo cho một người học hoàn thành chương trình đào tạo đạt chuẩn đầu ra mà trường đại học đã công bố và cam kết thực hiện với cơ quan quản lý Nhà nước và xã hội.

2.1.2. Phân loại chi phí đào tạo

Có nhiều tiêu chí khác nhau có thể sử dụng để phân loại CPĐT, tùy thuộc và mục đích nghiên cứu và cách tiếp cận để giải quyết vấn đề mà lựa chọn cách phân loại phù hợp (Nguyễn Năng Phúc, 2014; Bùi Bằng Đoàn & cộng sự, 2010). Trong phạm vi của nghiên cứu này, tác giả giới thiệu một số cách phân loại chi phí phục vụ cho việc xác định CPĐT trong trường đại học.

2.1.2.1. Phân loại chi phí đào tạo theo mối quan hệ với đối tượng tính phí

Đây là cách phân loại chi phí dựa trên mối quan hệ giữa các khoản chi phí phát sinh và đối tượng tính phí. Theo cách phân loại này, CPĐT chia thành:

- Chi phí trực tiếp: Chi phí trực tiếp trong trường đại học là những chi phí cho các công việc liên quan trực tiếp đến hoạt động đào tạo như tiền lương, tiền công, phụ cấp và các khoản trích theo lương của cán bộ, giảng viên trực tiếp giảng dạy; các khoản chi về vật tư, dụng cụ, năng lượng (điện, nước...) phục vụ cho hoạt động giảng dạy, học tập...

- Chi phí gián tiếp: Chi phí gián tiếp trong trường đại học là các chi phí chung ảnh hưởng đến nhiều đối tượng chịu khác nhau như: các khoản chi liên quan đến tiền lương của bộ phận lao động gián tiếp, năng lượng (điện, nước...) dùng chung; chi phí khấu hao TSCĐ... và các chi phí quản lý, điều hành khác.

Cách phân loại chi phí này có ý nghĩa trong việc xác định CPĐT đơn vị. Theo đó, các chi phí trực tiếp được tính thẳng cho các đối tượng tính phí, còn các chi phí chung được phân bổ cho các đối tượng tính phí khác nhau dựa trên các căn cứ khoa học và hợp lý (Bùi Bằng Đoàn & cộng sự, 2010). Thông tin chi phí đơn vị phục vụ cho công tác quản trị trong trường đại học, nhất là trong việc ra quyết định về giá dịch vụ cung cấp, lựa chọn ngành đào tạo và hình thức đào tạo trên cơ sở hiệu quả kinh tế...

2.1.2.2. Phân loại chi phí đào tạo theo yếu tố của chi phí

Cách phân loại này dựa vào các chi phí sản xuất có cùng tính chất, cùng nội dung kinh tế để sắp xếp theo từng nhóm và còn được gọi là phân loại chi phí sản xuất theo yếu tố của chi phí. Theo đó, CPĐT trong trường đại học được chia thành các nhóm như sau:

- Chi phí lao động: Đây là các khoản chi liên quan đến hao phí về lao động sống theo từng nhóm lao động chuyên môn, nghiệp vụ và quản lý. Chi phí lao động bao gồm chi phí LĐTT và chi phí lao động gián tiếp.

+ Chi phí LĐTT là các khoản chi liên quan đến bộ phận LĐTT tham gia dạy lý thuyết, thực hành, hướng dẫn tiểu luận, thực tập tốt nghiệp đối với người học.

+ Chi phí lao động gián tiếp là những khoản chi phí liên quan đến bộ phận lao động không tham gia trực tiếp dạy, hướng dẫn thực hành, thực tập đối với người học nhưng cần thiết cho quá trình đào tạo như quản lý và phục vụ trong trường đại học.

- Chi phí nguyên vật liệu (NVL): Là các hao phí về nguyên liệu, vật tư tiêu hao trong quá trình đào tạo. Chi phí NVL bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (NVLTT) và chi phí NVL gián tiếp.

+ Chi phí NVLTT là các hao phí về nguyên liệu, vật liệu, nhiên liệu có thể theo dõi trực tiếp cho đối tượng tính phí, thường là các loại: mẫu vật, hóa chất, điện, nước, dụng cụ rẻ tiền mau hỏng và các loại vật tư khác tiêu hao trong quá trình đào tạo ở các khâu dạy lý thuyết, thực hành, thực tập và thí nghiệm.

+ Chi phí NVL gián tiếp là các hao phí về nguyên liệu, vật liệu, nhiên liệu không thể hoặc rất khó khăn để theo dõi trực tiếp cho đối tượng tính chi phí, thường là các loại vật tư, năng lượng dùng chung trong quá trình đào tạo như văn phòng phẩm, điện, nước cho bộ phận quản lý.

- Chi phí khấu hao TSCĐ: là chi phí khấu hao hoặc hao mòn của các loại TSCĐ phục vụ cho hoạt động đào tạo tại các trường đại học như: nhà cửa, vật kiến trúc, máy móc thiết bị và các TSCĐ khác.

- Chi phí dịch vụ mua ngoài: gồm các khoản chi phục vụ cho hoạt động đào tạo tại các trường đại học như chi mua dữ liệu số, phí sử dụng tài liệu và cung cấp thông tin, thuê tài sản...

- Chi phí bằng tiền khác: Gồm các khoản chi về hội nghị, hội thảo, niên liễm, hoạt động Đảng và đoàn thể, công tác phí... và các chi phí khác được coi là hợp lý.

Với cách phân loại này sẽ cho biết CPĐT trong trường đại học phát sinh theo từng nội dung kinh tế, theo từng yếu tố để tổng hợp và kiểm soát chi phí theo nguồn gốc phát sinh (Bùi Bằng Đoàn & cộng sự, 2010).

2.1.2.3. Phân loại chi phí đào tạo theo cách ứng xử của chi phí

Theo cách phân loại này, CPĐT trong trường đại học được chia thành 3 bộ phận là chi phí cố định, chi phí biến đổi và chi phí hỗn hợp.

- Chi phí cố định (định phí): Là các khoản chi phí không thay đổi theo quy mô đào tạo. Đối với các trường đại học, chi phí cố định thường là các khoản chi lương cơ bản, hao mòn TSCĐ... Dù quy mô đào tạo của trường đại học tăng hay giảm thì các chi phí này cơ bản vẫn không thay đổi trong phạm vi phù hợp.

- Chi phí biến đổi (biến phí): Là những khoản chi phí thay đổi theo quy mô hoạt động. Thông thường, chi phí biến đổi trong các trường đại học là các khoản chi thu nhập tăng thêm, tiền làm ngoài giờ... của cán bộ và người lao động; các chi phí về vật tư, nguyên liệu, năng lượng... phát sinh gắn liền với hoạt động giảng dạy lý thuyết và thực hành, chi phí sửa chữa tài sản, thiết bị sử dụng trực tiếp trong đào tạo... Các chi phí này biến động phụ thuộc vào quy mô đào tạo của trường.

- Chi phí hỗn hợp: Chi phí hỗn hợp có cả đặc trưng của cả hai loại chi phí cố định và biến đổi. Thông thường, chi phí hỗn hợp sẽ mang đặc trưng của chi phí cố định khi duy trì ở mức độ hoạt động cơ bản nhưng khi vượt khỏi mức hoạt động cơ bản thì chi phí hỗn hợp lại mang đặc trưng của chi phí biến đổi. Trong các trường đại học, chi phí hỗn hợp thường là các chi phí dung chung, chi phí quản lý... Để có cơ sở quản lý tốt chi phí hỗn hợp, các nhà quản trị trong trường đại học cần phải tách riêng bộ phận cố định và bộ phận biến đổi trong chi phí hỗn hợp. Có một số kỹ thuật được sử dụng phổ biến để tách hai bộ phận chi phí này là phương pháp Cực đại - Cực tiểu (High-Low method) và phương pháp hồi quy.

Tuy nhiên, trong thực tế các trường ĐHCL ở nước ta hiện nay chủ yếu đang tổ chức hạch toán CPĐT theo Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp nên việc phân loại chi phí thành chi phí cố định và chi phí biến đổi chưa được coi trọng do chưa phải bắt buộc. Hơn nữa, việc phân biệt chi phí cố định và chi phí biến đổi cũng chỉ mang tính chất tương đối. Ví dụ, nếu xác định lớp học/khóa học là đối tượng tính chi phí thì các chi phí tiền lương, tiền công cho giảng viên cho lớp học/khóa học sẽ là chi phí cố định nhưng khi xác định đối tượng tính phí là người học thì chi phí này lại là chi phí biến đổi vì nó liên quan đến quy mô đào tạo.

2.1.2.4. Phân loại chi phí đào tạo phục vụ cho việc đánh giá, so sánh

Cách phân loại này dựa trên việc tổng hợp chung CPĐT của cả trường đại học hay tổng hợp theo nhóm/bộ phận để phục vụ cho việc so sánh, đánh giá kết quả và hiệu quả hoạt động chung cho cả đơn vị hoặc theo từng nhóm/bộ phận. Theo cách này, CPĐT trong trường đại học được chia thành:

- CPĐT bình quân chung: CPĐT bình quân chung được xác định bằng cách lấy tổng CPĐT trong một khoảng thời gian nhất định chia cho tổng số sinh viên của trường ĐHCL tham gia học tập trong khoảng thời gian đó. Để đảm bảo tính thống nhất, số sinh viên tham gia học tập được tính quy đổi do mức chi cho từng bậc đào tạo, từng hệ đào tạo và từng loại hình đào tạo khác nhau là khác nhau.

- CPĐT bình quân bộ phận: CPĐT bình quân bộ phận, thường là ngành hay nhóm ngành đào tạo mang tính chất tương đồng, được xác định bằng cách lấy CPĐT của bộ phận đó (gồm chi phí trực tiếp phát sinh tại bộ phận và chi phí chung của trường đại học được phân bổ cho bộ phận) trong một khoảng thời gian nhất định chia cho số sinh viên của trường đại học tham gia học tập tại bộ phận trong khoảng thời gian đó. Số sinh viên tham gia học tập tại bộ phận cũng được tính quy đổi để đảm bảo sự thống nhất và khoa học trong việc tính CPĐT.

Việc tính toán được CPĐT bình quân cho phép so sánh CPĐT giữa các ngành đào tạo trong trường ĐHCL, so sánh CPĐT giữa các trường ĐHCL với nhau và cho thấy sự khác biệt giữa chi phí thực tế và chi phí hợp lý trong đào tạo. Hơn nữa, đây cũng là cơ sở xác định kinh phí thông qua thực hiện cơ chế giao nhiệm vụ, đặt hàng hoặc đấu thầu cung cấp dịch vụ đào tạo đại học có sử dụng NSNN đối với các trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC (Chính phủ, 2019).

2.1.2.5. Phân loại chi phí đào tạo phục vụ cho việc ra quyết định quản lý

Cách phân loại này giúp cho công tác quản trị CPĐT trong các trường đại học, nhất là trong việc lựa chọn phương án hoạt động. Các loại chi phí bao gồm:

- Chi phí chênh lệch: Đây là những khoản chi phí có sự khác biệt về loại chi phí và mức độ chi phí giữa các phương án hoạt động khác nhau. Chi phí chênh lệch bao gồm cả chênh lệch tăng và chênh lệch giảm. Chi phí không có sự chênh lệch giữa các phương án sẽ là thông tin không cần sử dụng khi so sánh kinh tế giữa các phương án với nhau. Dựa vào chi phí chênh lệch, các nhà quản trị trong trường đại học loại bỏ được các thông tin chi phí không cần thiết để thuận lợi trong việc lựa chọn các phương án hoạt động có lợi nhất, ví dụ như trong lựa chọn loại hình đào tạo, phương thức đào tạo...

- Chi phí cơ hội: Đây được hiểu là một khoản thu nhập tiềm tàng bị mất đi khi lựa chọn phương án này thay thế cho phương án khác. Chi phí cơ hội không thể hiện trên sổ sách kế toán nhưng lại là khoản chi phí được bổ sung để đánh giá đầy đủ lợi ích kinh tế giữa các phương án được lựa chọn khác nhau. Ví dụ, trong các trường đại học thường phải lựa chọn giữa đào tạo sinh viên ngành này hay ngành kia mà có sự cạnh tranh về các nguồn lực thì khi lựa chọn đào tạo sinh viên ngành này nhà trường phải hy sinh lợi ích mang lại từ đào tạo sinh viên ngành kia, và ngược lại.

- Chi phí chìm: Đây là các khoản chi phí thực tế đã chi ra trong quá khứ nên vẫn luôn hiện hữu dù nhà quản trị lựa chọn phương án nào. Ví dụ như chi phí thiết kế chương trình học của ngành tài chính hay kế toán. Dù trường đại học có chọn phương án đào tạo sinh viên ngành kế toán hay sinh viên ngành tài chính thì chi phí thiết kế chương trình đào tạo cũng không thể thay đổi được. Do phải chấp nhận trong mọi tình huống lựa chọn nên về ý nghĩa quản lý, chi phí chìm là chi phí không có sự khác nhau giữa các phương án nên có thể loại bỏ khi so sánh để lựa chọn phương án tối ưu.

- Chi phí thích hợp và không thích hợp: Khi lựa chọn các phương án để ra quyết định, các nhà quản trị chủ yếu dựa vào các thông tin về chi phí để so sánh. Do các phương án có lượng thông tin lớn và bao gồm nhiều loại thông tin khác nhau nên rất khó khăn trong việc lựa chọn phương án tốt nhất nếu phải sử dụng tất cả các thông tin đó. Chính vì vậy, trong quá trình phân tích để ra quyết định cần phải loại trừ những thông tin chi phí không cần thiết, nói khác đi nhà quản trị chỉ quan tâm đến những thông tin chi phí cần thiết, thích hợp cho việc ra quyết định. Vậy những thông tin chi phí không cần thiết cho việc lựa chọn các phương án là thông tin chi phí không thích hợp cho việc ra quyết định của nhà quản trị. Như vậy, các khoản chi phí thuộc về chi phí chìm, chi phí không có sự chênh lệch giữa các phương án là thông tin không thích hợp cho việc ra quyết định. Tuy nhiên, chi phí cơ hội lại luôn là chi phí thích hợp trong mọi tình huống khi lựa chọn để ra quyết định.

2.1.2.6. Phân loại chi phí đào tạo theo cách quy nạp chi phí

Theo cách phân loại này, CPĐT tại các trường đại học được chia thành 2 nhóm là chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp. Cụ thể, các khoản mục của CPĐT trong từng nhóm chi phí được chi tiết như sau (Bộ Giáo dục và Đào tạo, 2019):

- *Chi phí trực tiếp*: Đây là những chi phí có thể theo dõi trực tiếp cho đối tượng tính phí một cách dễ dàng và thuận tiện. Trong hoạt động sản xuất kinh

doanh, chi phí trực tiếp thường là chi phí LĐTT, NVLTT. Xét trên khía cạnh XDGP, các chi phí này được gán trực tiếp cho một sản phẩm hoặc quy trình cụ thể. Đối với hoạt động đào tạo tại các trường đại học, chi phí trực tiếp bao gồm các khoản sau:

+ Chi phí LĐTT: Là những khoản tiền phải trả cho LĐTT là giảng viên dạy lý thuyết, thực hành và nhân viên, kỹ thuật viên phục vụ trực tiếp cho hoạt động đào tạo (gồm: nhân viên văn phòng khoa như trợ lý giáo vụ, trợ lý khoa học, trợ lý vật tư...; kỹ thuật viên và nhân viên làm việc tại các giảng đường, phòng học thực hành, phòng thí nghiệm...). Các khoản tiền chi trả này bao gồm tiền lương, tiền công, các khoản trích nộp theo lương, phụ cấp và các khoản chi khác có tính chất tiền lương, tiền công.

+ Chi phí NVLTT: Là các khoản chi phí về nguyên liệu (mẫu vật thực hành, hóa chất...), vật liệu chính (giấy lọc, than hoạt tính, que thủy tinh, cốc đựng dung dịch...), nhiên liệu (xăng, dầu, gas, cồn...), năng lượng (điện) và các loại vật tư nhỏ lẻ khác (phấn, khăn lau, giấy màu...) được xác định trên cơ sở mức tiêu hao và đơn giá NVL. Đây là những loại NVL được sử dụng trực tiếp trong các hoạt động giảng dạy lý thuyết, thực hành.

+ Chi phí thiết bị, dụng cụ sử dụng trực tiếp: Là giá trị của các loại thiết bị, dụng cụ sử dụng trực tiếp cho hoạt động dạy lý thuyết (máy tính, máy chiếu, màn chiếu, bàn ghế, điều hòa, quạt, bảng viết, bảng từ, hệ thống âm thanh...) và dạy thực hành (máy lắc, máy li tâm, máy đo khúc xạ...) tính theo định mức thời gian sử dụng và đơn giá của từng loại thiết bị, dụng cụ.

+ Các chi phí trực tiếp khác: Bao gồm các khoản chi phí liên quan đến các hoạt động: Xây dựng chương trình đào tạo và biên soạn giáo trình (xây dựng và cải tiến: khung chương trình đào tạo, đề cương chi tiết các học phần, bài giảng, giáo trình, tài liệu tham khảo...); Mở ngành đào tạo (khảo sát nhu cầu xã hội, xây dựng và hoàn thiện hồ sơ mở ngành...); Tuyển sinh và quảng bá tuyển sinh; Chi coi thi và chấm bài thi kết thúc học phần và thi tốt nghiệp; Các khoản chi theo quy định về học bổng, nghiên cứu khoa học, khai giảng, bế giảng, v.v.

- *Chi phí gián tiếp*: Đây là những chi phí phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh nhưng không thể hoặc rất khó khăn để gán cho các đối tượng tính chi phí cụ thể. Do vậy, các khoản chi phí này thường được gộp lại, sau đó phân bổ cho đối tượng tính chi phí dựa trên một số cơ sở hợp lý. Đối với hoạt động đào tạo tại các trường đại học, chi phí gián tiếp thường bao gồm các khoản sau:

+ Chi phí tiền lương, tiền công, trích nộp theo lương, phụ cấp và các khoản có tính chất tiền lương, tiền công của bộ phận lao động gián tiếp như cán bộ quản lý (Ban Giám hiệu, Hội đồng trường, Quản lý các đơn vị, Đảng, Đoàn thể...) và nhân viên phục vụ gián tiếp cho hoạt động đào tạo khác (bảo vệ, lái xe, ký túc xá, trạm y tế...).

+ Các khoản chi thường xuyên phục vụ cho công tác quản lý và các hoạt động chung của cơ sở GDDH như tiền điện (vận hành hệ thống chiếu sáng, máy bơm, các thiết bị, dụng cụ kỹ thuật cho khối hành chính...), nước sinh hoạt, nước uống, văn phòng phẩm, thông tin liên lạc, báo chí truyền thông, công tác phí, tiếp khách, khánh tiết, hội thảo, hội nghị...

+ Chi phí khấu hao TSCĐ dùng chung của cơ sở GDDH như: (1) Nhà làm việc, giảng đường dùng chung, thư viện, nhà luyện tập thể thao, trạm y tế... và các công trình kỹ thuật, cơ sở hạ tầng khác; (2) Thiết bị sử dụng gián tiếp cho hoạt động đào tạo ở các bộ phận hành chính và các đơn vị phục vụ chung như phòng/ban chức năng, thư viện, trạm y tế...

- Chi phí gián tiếp khác: Gồm các khoản chi cho hoạt động của tổ chức Đảng, Đoàn Thanh niên, phong trào của cán bộ viên chức và sinh viên, đoàn ra, đoàn vào và các khoản chi hợp lý khác.

Ngoài các loại chi phí nêu trên, Bộ Giáo dục và Đào tạo (2019) còn quy định các khoản chi học bổng khuyến khích học tập cho sinh viên (quy định tại Nghị định số 86/2015/NĐ-CP), phát triển tiềm lực nghiên cứu khoa học trong trường đại học (quy định tại Nghị định số 99/2014/NĐ-CP), trích lập các quỹ (quy định tại Nghị định số 16/2015/NĐ-CP). Mặt khác, Nhà nước cũng quy định các trường ĐHCL phải thực hiện chế độ miễn, giảm học phí cho sinh viên thuộc đối tượng quy định đối với phần chênh lệch giữa mức học phí thực tế của trường ĐHCL với mức thu học phí theo quy định của Nhà nước đối với mỗi loại trường ĐHCL theo mức độ TCTC được xác định (Chính phủ, 2015). Đối chiếu với khái niệm về chi phí xét trên khía cạnh giá thành, ngoại trừ các khoản chi cho phát triển tiềm lực nghiên cứu khoa học (vì đào tạo đại học đòi hỏi có sự kết hợp giữa đào tạo và nghiên cứu khoa học) và học bổng khuyến khích học tập (coi như khoản chi thưởng/chiết khấu cho khách hàng vì hoàn thành tốt nhiệm vụ) được xem là những khoản CPĐT hợp lý, các khoản chi còn lại về bản chất không được coi là CPĐT vì các lý do cụ thể như sau:

+ Chi miễn, giảm học phí: Thực tế các trường ĐHCL không thực hiện chi miễn, giảm học phí, thay vào đó thực hiện theo cách giảm thu. Xét trên khía cạnh

hạch toán kế toán, Chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp ban hành theo Thông tư 107/2017/TT-BTC (Bộ Tài chính, 2017) cũng đã hướng dẫn hạch toán giảm thu chứ không coi đây là một khoản chi. Do đó, khoản chi này được coi như là phần “chiết khấu, giảm giá” thay vì nhìn nhận như một khoản chi phí.

+ Chi trích lập các quỹ theo quy định (gồm: Quỹ phát triển hoạt động sự nghiệp, Quỹ bổ sung thu nhập, Quỹ khen thưởng và phúc lợi, và Quỹ khác): Theo quy định của pháp luật, các trường ĐHCL hàng năm sau khi hạch toán đầy đủ các khoản chi phí, nộp thuế và các khoản nộp NSNN khác theo quy định, phần còn lại (nếu có) mới được dùng để trích lập các quỹ. Như vậy, các quỹ này được trích lập từ phần chênh lệch sau khi lấy thu trừ đi chi trong một kỳ (thường là năm tài chính). Như vậy về bản chất, các quỹ này là thặng dư/thu nhập của trường ĐHCL và việc sử dụng các quỹ này được coi là chi tiêu chứ không phải là chi phí.

2.2. Phương pháp xác định chi phí áp dụng trong trường đại học

2.2.1. Yêu cầu đào tạo trong trường đại học

Trường đại học ở nhiều nước cả phát triển và đang phát triển trên thế giới hoạt động theo cơ chế như doanh nghiệp nên thông tin CPĐT luôn được các nhà quản trị coi trọng (Cooper & Slagmulder, 1999; Ahmadzadeh & cộng sự, 2011; Thomas & Anna-Lena, 2013; Sudhashini & Xin, 2018). Ở Việt Nam, trong bối cảnh xu hướng hội nhập quốc tế đang diễn ra mạnh mẽ luôn hiện hữu của sự cạnh tranh với mức độ ngày càng khốc liệt, yêu cầu thông tin CPĐT của nhà quản trị trong trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC càng trở nên quan trọng và bức thiết (Trần Quang Trung, 2016; Nguyễn Thị Đào, 2015; Phạm Thị Hoa Hạnh, 2018). Yêu cầu thông tin CPĐT của các nhà quản trị ở các trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC được thể hiện ở các khía cạnh sau:

Thứ nhất, tính đúng, tính đủ CPĐT. Đây là cơ sở quan trọng giúp cho nhà quản trị trong trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC nắm được tình hình chi phí hoạt động của nhà trường gắn với kết quả đạt được để kịp thời có những điều chỉnh, bổ sung cần thiết ở các bộ phận khác nhau nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng chi phí thông qua việc ra quyết định.

Thứ hai, cung cấp thông tin chính xác, đầy đủ và kịp thời: Đây là yếu tố đảm bảo cho nhà quản trị trong trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC có thể đưa ra quyết định nhằm tối ưu hóa hiệu quả sử dụng chi phí và tận dụng tốt các cơ hội phát triển. Hơn nữa, thông tin CPĐT còn giúp các nhà quản trị trong trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC thiết lập định mức chi phí cho mỗi hoạt động ở

từng bộ phận và của cả trường trong từng thời kỳ. Trên cơ sở đó, các nhà quản trị có thể dự kiến được cách thức, mức độ khai thác và sử dụng có hiệu quả các nguồn lực tài chính, đồng thời kiểm soát và ngăn ngừa những mất cân đối, rủi ro trong tương lai. Thông tin CPĐT cũng giúp các nhà quản trị ở trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC nhận thức được tình hình thực hiện CPĐT so với mục tiêu hay dự toán, nguyên nhân của sự chênh lệch CPĐT (nếu có) và ảnh hưởng của chúng đến hoạt động đào tạo của nhà trường, từ đó đưa ra các cách thức phù hợp để kiểm soát CPĐT hay có những giải pháp điều chỉnh kịp thời, đánh giá đúng đắn về trách nhiệm của nhà quản trị các cấp trong nhà trường.

Nhằm đáp ứng tối đa yêu cầu thông tin CPĐT của nhà quản trị trong trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC, việc tính đúng, tính đủ CPĐT và cung cấp thông tin đầy đủ, chính xác và kịp thời cần phải được tổ chức thực hiện một cách khoa học, phù hợp với đặc điểm hoạt động đào tạo và điều kiện cụ thể của từng trường đại học. Trong trường hợp này, công tác KTQT chi phí nói chung và lựa chọn phương pháp xác định CPĐT nói riêng được xem là công cụ hữu hiệu của công tác quản lý trong trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC.

Đối với các trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC, việc tổ chức tính toán và cung cấp thông tin CPĐT mang đặc trưng của một đơn vị SNCL không vì mục tiêu lợi nhuận nhưng lại hoạt động theo cơ chế của một tổ chức tự được quyền tổ chức hoạt động và tự chịu trách nhiệm như doanh nghiệp. Như vậy, việc tổ chức tính toán và cung cấp thông tin CPĐT hướng đến đáp ứng tối đa yêu cầu sử dụng thông tin của nhà quản trị để phục vụ cho việc ra các quyết định của quản trị trong phạm vi nội bộ nhà trường.

Thực tế trong các trường ĐHCL ở Việt Nam hiện nay là vấn đề cung cấp và sử dụng thông tin CPĐT vẫn chưa được quan tâm đúng mức do đặc điểm quản lý tài chính công (sử dụng theo định mức và báo cáo quyết toán kinh phí sử dụng) và do tâm lý trông chờ, ỷ lại của các nhà quản trị trong trường đại học. Tuy nhiên, thực hiện cơ chế TCTC đòi hỏi các nhà quản trị trong trường ĐHCL phải năng động, linh hoạt và thích ứng với môi trường mới. Theo đó, họ luôn cần rất nhiều thông tin để phục vụ cho việc nhận diện, nắm bắt vấn đề và đưa ra quyết định. Các quyết định thường trực liên quan đến CPĐT trong trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC bao gồm: Tính mức học phí bao nhiêu? Đào tạo ngành nào? Nên mở rộng đào tạo ở hệ nào, bậc nào, loại hình nào???

Hầu như tất cả các tác giả khi nghiên cứu về kế toán quản trị chi phí cả trong nước và nước ngoài như Lê Thị Thanh Hải (2012), Bùi Thị Hoàng Yến

(2013), Hoàng Đình Hương (2015), Phạm Thị Hoa Hạnh (2018) và Bjornenak (1997), Cooper & Slagmulder (1999), Cagwin & Bouwman (2002), Baird & cộng sự (2004); Al-Omiri & Drury (2007), Ekaterina (2010), Asta (2011), Ayman & cộng sự (2014), Sudhashini & Xin (2018) đều thống nhất rằng để đảm bảo vai trò là công cụ quản trị hữu hiệu, việc tổ chức tính toán và cung cấp thông tin CPĐT trong trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC cần làm tốt các nhiệm vụ sau:

- Cung cấp thông tin CPĐT đầy đủ, chính xác và kịp thời theo yêu cầu quản lý của từng hoạt động, bộ phận, công việc...
- Cung cấp thông tin CPĐT chi tiết đến từng đối tượng tính phí mà nhà quản trị muốn biết để phục vụ cho công tác quản lý, điều hành và ra quyết định.
- Đảm bảo tính logic và so sánh được của thông tin CPĐT nhằm giúp nhà quản trị nhận diện thông tin nhanh, chính xác.
- Đảm bảo tính an toàn (bảo mật) về thông tin CPĐT của nhà trường, không để bị rò rỉ ra bên ngoài, nhất là cho các đối thủ cạnh tranh.

Để thực hiện tốt các nhiệm vụ nêu trên, việc tổ chức tính toán và cung cấp thông tin CPĐT trong trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC cần thiết phải tuân thủ các nguyên tắc: khách quan, phù hợp, linh hoạt, phối hợp, tiết kiệm và hiệu quả.

2.2.2. Các phương pháp xác định chi phí

2.2.2.1. Phương pháp xác định chi phí theo đơn hàng

Phương pháp XĐCP theo đơn hàng hay công việc (Job Order Costing) thường được áp dụng trong các đơn vị tổ chức sản xuất sản phẩm, cung cấp dịch vụ theo đơn đặt hàng và theo yêu cầu của từng khách hàng riêng biệt (Bùi Bằng Đoàn và cộng sự, 2010). Theo phương pháp này, kế toán tổ chức ghi chép và tập hợp chi phí theo từng đơn đặt hàng. Các khoản chi phí trực tiếp sẽ được ghi nhận thẳng cho từng đơn đặt hàng, các khoản chi phí gián tiếp sẽ được phân bổ cho các đơn hàng có liên quan theo một tiêu thức phù hợp và có hệ thống. Việc phân bổ chi phí gián tiếp có thể sử dụng tỷ lệ phân bổ thực tế hoặc tỷ lệ phân bổ dự toán. Để đơn giản cho quá trình phân bổ chi phí và cung cấp thông tin chi phí kịp thời cho nhà quản lý, tỷ lệ phân bổ dự toán thường được sử dụng nhiều hơn để phân bổ chi phí gián tiếp.

Phương pháp này cũng có thể vận dụng trong các trường đại học để xác định CPĐT theo từng hợp đồng, nhất là đối với các hợp đồng liên kết đào tạo, khóa đào tạo đặc biệt, đào tạo ngắn hạn... hoặc khi Nhà nước áp dụng cơ chế đặt

hàng hoặc đấu thầu cung cấp dịch vụ đào tạo có sử dụng NSNN thay cho phương thức cấp phát kinh phí theo kiểu “bình quân chủ nghĩa” như hiện nay.

2.2.2.2. Phương pháp xác định chi phí theo quá trình

Phương pháp XĐCP theo quá trình (Process Costing) thường được áp dụng ở các đơn vị tổ chức sản xuất sản phẩm hay cung cấp dịch vụ qua nhiều khâu khác nhau, thành một quá trình liên tục và khép kín, sản phẩm/dịch vụ có tính đồng nhất cao, không có sự khác biệt giữa các lần sản xuất/cung cấp (Bùi Bằng Đoàn và cộng sự, 2010). Theo đó, các khoản chi phí phát sinh được tập hợp theo địa điểm phát sinh, thường là các bộ phận tham gia vào quá trình sản xuất hoặc cung cấp dịch vụ.

Các trường đại học với vai trò cung cấp dịch vụ đào tạo cũng có thể vận dụng phương pháp XĐCP theo quá trình để tính CPĐT đơn vị cho mỗi sinh viên theo từng chuyên ngành, cho một khóa học, cho một bộ phận, mỗi tín chỉ... Tuy nhiên, do hoạt động đào tạo trong một trường đại học thường có sự đa dạng về hệ đào tạo, loại hình đào tạo, chương trình đào tạo... nhằm thỏa mãn nhu cầu của khách hàng nên dịch vụ cung cấp có thể thiếu tính đồng nhất. Do vậy, trước khi xác định CPĐT theo phương pháp XĐCP này cần phải quy đổi thống nhất thông qua các hệ số cho từng bậc trình độ đào tạo, hệ đào tạo, loại hình đào tạo, ngành, chương trình đào tạo... để đảm bảo tính đồng nhất của dịch vụ cung cấp. Theo Bùi Bằng Đoàn & cộng sự (2010), khi đảm bảo được về cách thức tổng hợp và xử lý dữ liệu, CPĐT đơn vị được xác định theo công thức:

$$\text{CPĐT/sinh viên/năm} = \frac{\text{Tổng CPĐT trong năm}}{\text{Tổng số sinh viên quy đổi của năm đó}}$$

Hoặc có thể tính CPĐT cho một người học trong một năm tại mỗi nhóm ngành theo công thức:

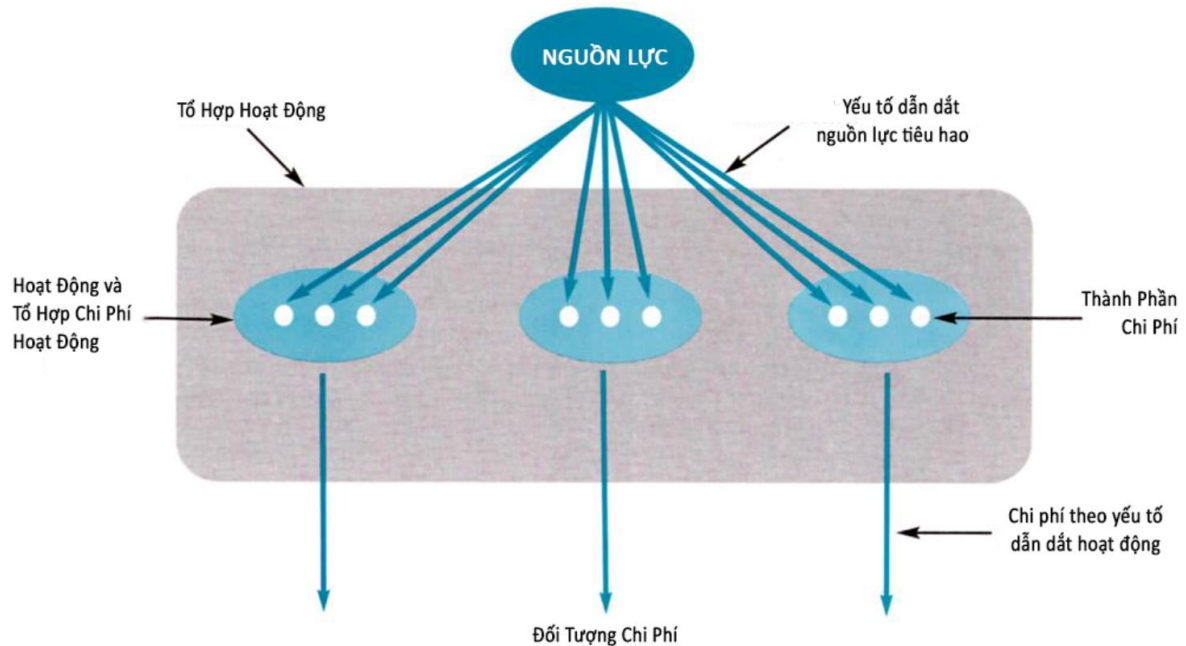
$$\text{CPĐT/sinh viên/năm của ngành} = \frac{\text{CPĐT của ngành trong năm}}{\text{Số sinh viên quy đổi của ngành đó trong năm}}$$

2.2.2.3. Phương pháp xác định chi phí theo hoạt động

Xuất phát từ nhược điểm của các phương pháp xác định chi phí truyền thống là việc phân bổ chi phí gián tiếp dựa trên tiêu thức chưa hợp lý dẫn đến việc xác định giá thành dịch vụ thiếu chính xác. Do vậy phương pháp xác định chi phí trên cơ sở hoạt động (ABC), phân bổ chi phí gián tiếp hợp lý hơn và chi phí gián tiếp được phân bổ chính xác hơn. Theo phương pháp ABC, các chi phí được tập

hợp theo từng hoạt động rồi phân bổ cho các sản phẩm, dịch vụ, đơn đặt hàng theo mối quan hệ giữa các hoạt động với việc tạo ra sản phẩm, dịch vụ theo các yếu tố dẫn dắt chi phí. Hơn nữa, thông qua việc xác định chi phí cho đối tượng hoạt động sẽ giúp nhà quản trị trong các đơn vị kinh doanh dịch vụ thực hiện quản trị chi phí theo từng hoạt động.

Mô hình 2.1: Mô hình xác định chi phí dựa trên cơ sở hoạt động



Nguồn: *Tatikonda, Lakshmi U; Tatikonda, Rao J, “Activity-Based Costing for Higher Education Institutions”, Management Accounting Quarterly, 2001, Vol. 2.* Trong phương pháp ABC, có sự kết nối giữa các yếu tố chi phí, hoạt động, nguồn lực và sản phẩm đầu ra.

- Chi phí: Là các khoản chi được phân ra thành chi phí sản xuất và chi phí thời kỳ. Chi phí sản xuất bao gồm chi phí trực tiếp (là chi phí liên quan đến từng đối tượng chịu chi phí như sản phẩm, đơn đặt hàng, các khoản chi phí này có thể ghi thẳng vào đối tượng chi phí) và chi phí gián tiếp (là những chi phí chung phát sinh liên quan đến hai hay nhiều đối tượng chịu chi phí, được tập hợp chung, sau đó phân bổ cho từng đối tượng chịu chi phí theo những tiêu thức phân bổ phù hợp).

- Nguồn lực sử dụng: Là các khoản nhà trường phải chi trả như tiền lương, tiền điện nước, khấu hao tài sản cố định, các dịch vụ mua ngoài khác.

Trong mô hình 2.1, ABC phân bổ chi phí cho các đối tượng qua hai giai đoạn. Giai đoạn một, chi phí được chia vào hai hạng mục. Hạng mục thứ nhất là tổ hợp chi phí hoạt động, đơn vị tích lũy chi phí cơ bản nhất trong các đơn vị kinh doanh dịch vụ. Hạng mục thứ hai là các yếu tố dẫn dắt chi phí, các nhân tố quyết

định nguồn lực sẽ được phân bổ vào đâu; Giai đoạn hai trong ABC, các chi phí được tích lũy trong tổ hợp chi phí hoạt động.

Bảng 2.1: Cấp bậc hoạt động trong lĩnh vực sản xuất và giáo dục đại học

Cấp hoạt động	Lĩnh vực sản xuất		Lĩnh vực giáo dục đại học	
	Hoạt động	Yếu tố dẫn dắt chi phí	Hoạt động	Yếu tố dẫn dắt chi phí
Cấp sản phẩm	Lắp ráp	Số đơn vị	Chấm bài	Số bài
	Chạy máy	Số giờ máy	Giờ làm việc	Số sinh viên
Cấp lô sản phẩm	Mua	Số đơn đặt hàng	Định hướng cho các nhóm sinh viên	Số nhóm
	Lập hóa đơn (chứng từ)	Số hóa đơn (chứng từ)	Giảng bài trên lớp	Số khóa
Cấp nhóm sản phẩm	Thiết kế sản phẩm	Số sản phẩm	Thiết kế khóa học	Số khóa
	Hỗ trợ linh kiện	Số linh kiện	Lựa chọn tài liệu cho khóa học	Số khóa

Nguồn: *Tatikonda, Lakshmi U.; Tatikonda, Rao J, "Activity-Based Costing for Higher Education Institutions", Management Accounting Quarterly, 2001, Vol. 2.*

Quá trình đưa vào áp dụng ABC bao gồm ba bước cơ bản sau:

- (1) Xác định đối tượng chi phí
- (2) Xác định các hoạt động, các hoạt động đó chính là nơi tạo ra chi phí cho hoạt động dịch vụ.

(3) Phân bổ chi phí từ các hoạt động cho các đối tượng chịu phí, cần chọn tiêu thức đại diện cho chi phí hoạt động để phân bổ.

Ưu điểm và nhược điểm khi áp dụng ABC

Các đơn vị kinh doanh dịch vụ ngày càng cạnh tranh gay gắt, buộc các nhà quản trị phải tìm cách cắt giảm chi phí nhưng không ảnh hưởng đến chất lượng sản phẩm dịch vụ. Giải pháp thường thấy nhất là cắt giảm một phần chi phí quản lý và tăng cường kiểm soát chi phí thực hiện hiệu quả.

Mặc dù có những lợi ích, nhưng việc áp dụng ABC cũng đặt ra nhiều câu hỏi. Nên tính những chi phí nào? Chi phí cơ hội là gì? Với mỗi dịch vụ khác nhau, các đơn vị kinh doanh dịch vụ có nên lấy phí khác nhau không? Với các mức phí khác nhau, khách hàng có muốn sử dụng dịch vụ đắt tiền không? ABC không chỉ

là một phương pháp phân bổ, nó còn là một quy trình ước đoán thực hiện một hoạt động. Trên lý thuyết hoàn toàn có thể thiết lập một hệ thống theo dõi và kiểm soát tinh vi để đo lường chính xác tất cả các chi phí và nguồn lực cần thiết để thực hiện một hoạt động. Nhưng các hệ thống này ít khi phù hợp, cần nắm bắt được chi phí cũng như ích lợi của việc lựa chọn các kích cỡ chi phí. Sẽ phải đánh đổi giữa chi phí đo lường và chi phí sai lệch nếu thông tin không chính xác. ABC rất tốn công, tốn chi phí để thực hiện và người dùng phải cân nhắc giữa chi phí của việc đo lường chính xác và lợi ích của sự chính xác này. Hệ thống chi phí tốt không cần phải quá phức tạp. Chúng cần giảm tổng chi phí đến mức tối thiểu mà vẫn giữ được hiệu quả chi phí. Các dữ liệu cần thiết cho ABC có thể được lấy từ nhiều nguồn, chẳng hạn như phỏng vấn giảng viên hoặc các dữ liệu hoạt động có sẵn. Mặc dù không chính xác 100%, các phỏng đoán này phần lớn đủ chính xác để các nhà quản trị đưa ra quyết định.

2.2.3. Các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng phương pháp xác định chi phí trong trường đại học

XĐCP là việc nhận diện và ước lượng tất cả các chi phí có liên quan đến một đối tượng tính phí nào đó, có thể là của từng hoạt động, bộ phận, công việc... Như vậy, xác định CPĐT trong trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC có thể được hiểu là việc tính toán các chi phí liên quan đến hoạt động đào tạo theo từng khâu, bộ phận, hợp đồng, khóa học... CPĐT ở một trường đại học có thể được xác định theo phương pháp truyền thống (XĐCP theo quá trình và theo đơn hàng) hay phương pháp hiện đại (ABC). Trong các phương pháp XĐCP đã trình bày tại mục 2.3.2 ở trên, việc áp dụng phương pháp nào để xác định CPĐT đối với trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC cho phù hợp với đặc điểm tổ chức và điều kiện hoạt động đào tạo của mỗi trường phụ thuộc vào nhiều yếu tố.

2.2.3.1. Các yếu tố thuộc về đặc điểm hoạt động và điều kiện của trường đại học (môi trường bên trong)

- Quy mô đào tạo:

Trong phạm vi của nghiên cứu này, quy mô đào tạo của một trường đại học được xét trên hai khía cạnh đội ngũ giảng viên và số sinh viên thực tế theo học. Thông thường, quy mô đào tạo của một trường ĐHCL càng lớn thì việc tổ chức cung cấp thông tin CPĐT ở trường đó càng phức tạp (Nguyễn Văn Duyệt & Võ Thị Quỳnh Như, 2018; Nguyễn Thị Thanh Loan, 2019). Ở góc độ đội ngũ giảng viên, nếu một trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC có số giảng viên cơ hữu lớn thì số bộ phận làm việc (bộ môn, khoa...) cũng sẽ nhiều. Khi đó, việc tổ chức

thu thập, xử lý và cung cấp thông tin CPĐT cũng sẽ khó khăn hơn do có nhiều cán bộ giảng viên và mỗi bộ phận làm việc lại có các đặc điểm khác nhau. Trong khi đó, nếu số lượng sinh viên của một trường ĐHCL lớn thì cũng đồng nghĩa với việc trường đó sẽ có nhiều ngành đào tạo và đương nhiên CPĐT cũng sẽ lớn. Với khối lượng công việc lớn hơn, phức tạp hơn thì việc tổ chức thu thập và cung cấp thông tin CPĐT cũng sẽ khó khăn, tốn kém nhiều thời gian và chi phí hơn. Hơn nữa, do có nhiều ngành đào tạo nên việc xác định CPĐT cũng phức tạp hơn.

- Đặc điểm hoạt động đào tạo:

Đặc điểm hoạt động đào tạo của một trường đại học ảnh hưởng rất lớn đến việc áp dụng phương pháp XDCCP ở trường đại học đó. Sự ảnh hưởng này được thể hiện trên các khía cạnh sau:

+ *Đặc điểm ngành đào tạo:* Mỗi ngành đào tạo trong trường đại học đều có đặc thù riêng như thời gian đào tạo, nội dung đào tạo, phương pháp dạy và học, cách thức triển khai... (Phạm Thị Phương Hạnh, 2018). Ví dụ, các ngành công nghệ, kỹ thuật sẽ có nhu cầu cao về chi phí thực hành, thực tập... trong khi các ngành kinh tế, xã hội sẽ cần đi thực tế nhiều hơn, các ngành nông, lâm nghiệp cần thực hành trên đồng ruộng, trang trại... Vì vậy, mỗi ngành khác nhau sẽ có CPĐT khác nhau cả về chi phí đơn vị và cơ cấu CPĐT. Một trường đại học đào tạo nhiều ngành hơn sẽ làm cho việc xác định CPĐT phức tạp hơn và ngược lại.

+ *Sự đa dạng về ngành đào tạo:* Một trường đại học có thể đào tạo trong một hoặc nhiều lĩnh vực khác nhau. Thực tế ở Việt Nam cho thấy có cả hai loại trường đại học chuyên ngành (Đại học Y, Đại học Kinh tế...) và đại học đa ngành (Đại học Bách khoa, Đại học vùng...). Như đã phân tích ở trên, mỗi ngành đào tạo trong mỗi lĩnh vực đều có những đặc điểm riêng và CPĐT cũng khác nhau. Do vậy, một trường đại học đào tạo đa ngành, đa lĩnh vực sẽ làm cho việc xác định CPĐT phức tạp hơn so với các trường đào tạo một lĩnh vực và ít ngành đào tạo (Asta, 2011; Steven & cộng sự, 2014; World Bank, 2016).

- Trình độ, năng lực và sự cam kết hỗ trợ của nhà quản trị đối với việc xác định chi phí:

Trình độ và năng lực của nhà quản trị tại một trường đại học, bao gồm cả quản trị cấp cao và quản trị cấp cơ sở đều có liên quan đến việc cung cấp và sử dụng thông tin CPĐT, do đó tác động rất lớn đến việc áp dụng phương pháp XDCCP nói riêng và tổ chức KTQT nói chung ở trường đại học đó (Tô Hồng Thiên, 2017). Do việc áp dụng phương pháp XDCCP hướng đến cung cấp thông tin CPĐT theo yêu cầu của nhà quản trị trong trường đại học nên yêu cầu sử dụng

thông tin CPĐT của nhà quản trị sẽ giúp định hình việc áp dụng phương pháp XDCCP và tổ chức KTQT ở trường đó. Điều đó cũng có nghĩa là việc nhận diện những loại chi phí nào, xác định CPĐT ra sao, cung cấp thông tin CPĐT như thế nào... cũng bị tác động rất lớn bởi trình độ và năng lực của các nhà quản trị trong đơn vị (Nguyễn Năng Phúc, 2014). Thực tế đã chứng minh rằng những nhà quản trị có trình độ chuyên môn cao, năng lực quản lý tốt và được trang bị các kỹ năng về công nghệ thông tin thường có yêu cầu thông tin cao hơn, yêu cầu về thông tin cung cấp cũng khắt khe hơn về tính đầy đủ, tính chính xác và tính kịp thời (Trần Thứ Ba, 2017).

Mặt khác, sự cam kết hỗ trợ của các nhà quản trị trong trường đại học về áp dụng các mô hình quản trị hiện đại, phù hợp với môi trường hoạt động mới cũng tác động đến việc áp dụng phương pháp XDCCP nói riêng và tổ chức KTQT nói chung trong trường đại học (Nguyễn Thị Thu Hương, 2018).

- *Trình độ chuyên môn nghiệp vụ và môi trường làm việc của đội ngũ kế toán:*

Như đã phân tích ở trên, việc áp dụng phương pháp XDCCP trong một trường đại học luôn hướng đến đáp ứng tốt nhất yêu cầu thông tin CPĐT của nhà quản trị ở trường đó. Tuy vậy, khả năng đáp ứng yêu cầu về thông tin CPĐT của nhà quản trị đến đâu lại phụ thuộc rất lớn vào trình độ chuyên môn của đội ngũ nhân viên kế toán và môi trường làm việc của họ như cơ sở vật chất, thiết bị dụng cụ và chính sách tạo động lực làm việc (Tô Hồng Thiên, 2017; Ayman & cộng sự, 2014; Steven & cộng sự, 2014; Mamontova & Novak, 2015). Theo đó, khi đội ngũ kế toán của một trường đại học được đào tạo bài bản, trình độ chuyên môn cao và môi trường làm việc tốt sẽ làm tăng khả năng đáp ứng yêu cầu thông tin CPĐT của nhà quản trị trong trường, và ngược lại (Trần Thứ Ba, 2017).

2.2.3.2. Các yếu tố thuộc về môi trường bên ngoài

- *Quy định về cơ chế TCTC trong trường ĐHCL:*

Trường ĐHCL là một loại hình đơn vị SNCL hoạt động trong khung khổ pháp luật. Hơn nữa, các trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC theo mức tự bảo đảm chi thường xuyên và đầu tư mới chỉ thực sự bắt đầu từ năm 2014 khi Nhà nước triển khai thí điểm đổi mới cơ chế hoạt động của các trường ĐHCL giai đoạn 2014-2017 (Chính phủ, 2014). Đây là một chủ trương lớn, táo bạo và bám sát thực tiễn nhằm thúc đẩy phát triển GDĐH. Do vậy, việc quy định và hướng dẫn ảnh hưởng rất quan trọng đến kết quả và hiệu quả thực hiện cơ chế TCTC trong trường ĐHCL. Thực tế đã chứng minh sự thiếu đồng bộ trong quy định của

pháp luật về cơ chế TCTC trong trường ĐHCL đã làm cho việc thực hiện cơ chế TCTC ở những trường này vẫn còn thiếu “thực chất” (Vũ Thị Phương Anh, 2014; Bộ Giáo dục và Đào tạo, 2017). Từ đó cho thấy, nếu các chính sách của Nhà nước tạo điều kiện để các trường ĐHCL phát huy tính chủ động, sáng tạo thì đó sẽ là động lực để TCTC trong các trường ĐHCL “thực chất” hơn.

- *Quy định chế độ kế toán đối với trường ĐHCL thực hiện TCTC:*

Xét trên khía cạnh chuyên môn, chế độ kế toán ảnh hưởng rất lớn đến việc tổ chức cung cấp thông tin CPĐT trong trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC. Theo đó, nếu chế độ kế toán quy định càng cụ thể thì việc hạch toán chi phí càng minh bạch và do đó, việc tổ chức cung cấp thông tin kế toán cũng khoa học và thuận tiện hơn (Tô Hồng Thiên, 2017). Mặc dù Nhà nước đã có nhiều cải tiến trong hạch toán kế toán thông qua việc ban hành chế độ kế toán mới cho đơn vị hành chính, sự nghiệp nhưng nhìn chung vẫn chưa đáp ứng được yêu cầu của quản trị trong các trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC. Cho đến nay, vẫn chưa có văn bản mang tính pháp quy nào hướng dẫn cụ thể về việc tổ chức KTQT trong trường ĐHCL nói chung và phương pháp xác định CPĐT nói riêng. Điều này đã làm hạn chế đáng kể việc áp dụng phương pháp XDGP phù hợp với trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC.

- *Cạnh tranh về cung cấp dịch vụ đào tạo:*

Hoạt động trong điều kiện cung cấp dịch vụ đào tạo theo nhu cầu xã hội, các trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC luôn phải đối mặt với sự cạnh tranh về cung cấp dịch vụ đào tạo là điều hiển nhiên, cả với các đối thủ trong nước và nước ngoài (Phạm Thị Hoa Hạnh, 2018; Trần Quang Trung, 2016; Asta, 2011). Trong bối cảnh đó, các nhà quản trị trong trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC cần phải có đủ thông tin để nhận diện vấn đề, nắm bắt cơ hội và hạn chế các nguy cơ. Như vậy, mức độ cạnh tranh càng cao thì yêu cầu thông tin về CPĐT của nhà quản trị trong trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC càng lớn, dẫn đến việc áp dụng phương pháp XDGP sẽ được chú trọng nhiều hơn để có thể cung cấp thông tin CPĐT chính xác, kịp thời.

CHƯƠNG 3

THỰC TRẠNG ÁP DỤNG PHƯƠNG PHÁP XÁC ĐỊNH CHI PHÍ ĐÀO TẠO TRONG TRƯỜNG ĐẠI HỌC TÀI NGUYÊN VÀ MÔI TRƯỜNG HÀ NỘI

3.1. Khái quát về trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội.

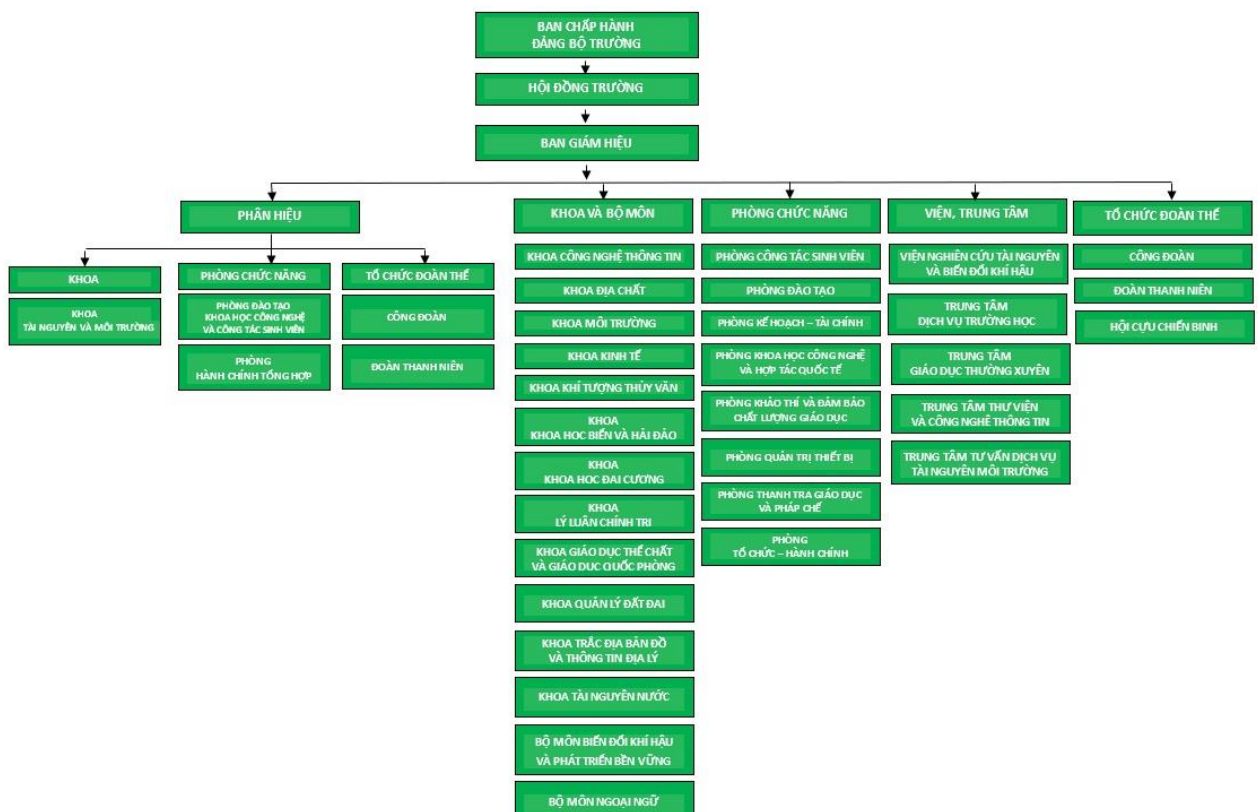
3.1.1. Đặc điểm tổ chức hoạt động của trường đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội

3.1.1.1. Tổ chức quản lý

Trong những năm qua, cùng với sự phát triển của nền kinh tế và xu hướng hội nhập quốc tế, việc phát triển đào tạo của trường ĐHTN&MTHN có tốc độ tăng trưởng rất lớn cả về quy mô đào tạo lẫn tốc độ mở ngành của các trường đại học đã thu hút một số lượng tương đối lớn sinh viên tham gia học tập.

Trường ĐHTN&MTHN tổ chức quản lý theo mô hình tập trung. Theo đó toàn bộ các hoạt động của nhà trường được tổ chức quản lý tập trung, các đơn vị cấp dưới trong bộ máy quản lý chỉ được phân cấp hoạt động theo chức năng nhiệm vụ được giao ở mức độ rất thấp và tài chính không được giao phân cấp mà phải chịu sự quản lý tập trung của nhà trường.

Sơ đồ tổ chức của Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội



Trong mô hình tập trung, chức năng của các bộ phận như sau:

+ BGH: quản lý và điều hành toàn bộ các hoạt động của nhà trường theo quy định của pháp luật.

+ Hội đồng khoa học và đào tạo trường: tư vấn cho BGH về các hoạt động đào tạo, NCKH, phát triển đội ngũ, mở ngành hoặc hủy bỏ các chương trình đào tạo.

+ Các phòng chức năng quản lý: có nhiệm vụ tham mưu giúp Hiệu trưởng trong việc quản lý, tổng hợp, đề xuất ý kiến, tổ chức thực hiện các công việc quản lý và điều hành các hoạt động đào tạo, khoa học đối ngoại, tổ chức cán bộ, kế hoạch tài chính, quản trị...

+ Các khoa: có nhiệm vụ trực tiếp thực hiện tổ chức quản lý đào tạo các ngành, hệ và bậc đào tạo được phân công.

+ Các đơn vị, trung tâm phục vụ đảm bảo hoạt động của Trường: có nhiệm vụ phục vụ đảm bảo hoạt động theo chức năng của nhà trường như thư viện, khu nội trú sinh viên...

3.1.1.2. Tổ chức công tác kế toán

- Tổ chức bộ máy kế toán:

Do công tác tổ chức quản lý được thực hiện theo mô hình tập trung. Công tác kế toán được tập trung tại phòng kế hoạch tài chính của trường. Trong trường hợp này thường được xem là đơn vị dự toán cấp 2 (đơn vị nhận dự toán từ đơn vị dự toán cấp 1) đồng thời vừa là đơn vị dự toán cấp 3 (đơn vị thực hiện dự toán). Toàn bộ thu chi và các hoạt động tài chính được tập trung hết tại phòng kế hoạch tài chính của trường, ở các đơn vị cấp dưới do mức độ phân cấp hoạt động thấp nên không phân cấp tài chính và do đó không phân cấp công tác kế toán.

- Chính sách kế toán:

Các đơn vị sự nghiệp có thu nói chung các trường đại học công lập áp dụng hệ thống kế toán hành chính sự nghiệp ban hành theo Thông tư số 107/2017/TT-BTC ban hành ngày 10/10/2017 của Bộ Tài chính hướng dẫn chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp và TT 185/2011, hệ thống mục lục NSNN. Đây được xem là khung pháp lý cơ bản mang tính khuôn mẫu cho việc ghi chép, xác định giá trị và trình bày trên báo cáo tài chính. Theo cơ chế tài chính hiện hành, các đơn vị sự nghiệp có thu ghi nhận và báo cáo theo kế toán trên cơ sở tiền mặt mở rộng cho hoạt động sự nghiệp và được trình bày vào báo cáo tổng hợp và quyết toán nguồn kinh phí hoạt động. Đồng thời, báo cáo trên cơ sở dồn tích mở rộng đối với hoạt

động sản xuất dịch vụ và được trình bày trên báo cáo kết quả hoạt động của đơn vị sự nghiệp có thu.

3.1.2. Cơ chế hoạt động và quản lý tài chính tại các trường đại học công lập

Các trường đại học công lập là những đơn vị hành chính sự nghiệp, hoạt động trong lĩnh vực giáo dục, được Nhà nước quyết định thành lập, thực hiện nhiệm vụ cung cấp dịch vụ xã hội công cộng nhằm duy trì sự hoạt động bình thường của các ngành trong nền kinh tế quốc dân. Đặc điểm hoạt động của các trường đại học công là được trang trải các kinh phí hoạt động và thực hiện nhiệm vụ chính trị được giao bằng nguồn kinh phí từ ngân quỹ Nhà nước hoặc từ công quỹ theo nguyên tắc không bồi hoàn trực tiếp. Tuy nhiên, năm 1999 Thủ tướng Chính phủ đã ban hành Quyết định số 230/1999/QĐ-TTG ngày 17/12/1999 về việc “Thực hiện thí điểm khoán biên chế và kinh phí quản lý hành chính đối với một số cơ quan thuộc thành phố Hồ Chí Minh”. Sau một thời gian thí điểm có hiệu quả, năm 2001 Thủ tướng đã ban hành Quyết định số 192/02/QĐ-TTG về việc “Mở rộng thí điểm khoán biên chế và quản lý hành chính đối với cơ quan hành chính nhà nước”; Đây là những văn bản pháp lý đánh dấu những bước đổi mới trong cơ chế quản lý hành chính đối với các cơ quan hành chính nhà nước nhằm quản lý thống nhất nguồn thu, chi, tạo điều kiện cho các đơn vị sự nghiệp tăng thu đảm bảo trang trải kinh phí hoạt động. Nghị định đầu tiên được chính phủ ban hành số 10/02/NĐ-CP ngày 16/01/2002 về “Chế độ tài chính áp dụng cho đơn vị sự nghiệp có thu”, Nghị định này đã xác định rõ các đơn vị sự nghiệp có thu được tự chủ tài chính, được chủ động bố trí kinh phí để thực hiện nhiệm vụ, được ổn định kinh phí hoạt động thường xuyên do Ngân sách Nhà nước cấp đối với đơn vị sự nghiệp tự đảm bảo một phần chi phí. Hiện nay, hoạt động của các đơn vị hành chính sự nghiệp có thu nói chung và các trường đại học công lập nói riêng được tuân thủ theo quy định của Nghị định 43/2006/NĐ-CP ban hành ngày 25/04/2006 về việc “Quy định quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm về thực hiện nhiệm vụ, tổ chức bộ máy, biên chế và tài chính đối với đơn vị sự nghiệp công lập”.

Theo nghị định 43, thì quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm được trao cho đơn vị sự nghiệp trong việc tổ chức công việc, sắp xếp lại bộ máy, sử dụng lao động và nguồn lực tài chính để hoàn thành nhiệm vụ được giao; phát huy mọi khả năng của đơn vị để cung cấp dịch vụ chất lượng cao cho xã hội; tăng nguồn thu nhằm từng bước giải quyết thu nhập cho người lao động. Nhà nước thực hiện chủ trương xã hội hóa trong việc cung cấp dịch vụ cho xã hội, huy động sự đóng góp của

cộng đồng xã hội để phát triển các hoạt động sự nghiệp, từng bước giảm dần bao cấp từ ngân sách Nhà nước. Thực hiện quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm đối với đơn vị sự nghiệp, nhưng Nhà nước vẫn quan tâm đầu tư để hoạt động sự nghiệp ngày càng phát triển. Để tiếp tục thực hiện quyền tự chủ tự chịu trách nhiệm, Bộ nội vụ và Bộ GD&ĐT đã ban hành TT 07/2009/TTLT-BGD&ĐT-BNV ngày 25/04/2009 hướng dẫn thực hiện quyền tự chủ tự chịu trách nhiệm về tổ chức thực hiện nhiệm vụ, tổ chức bộ máy biên chế đối với các đơn vị sự nghiệp công lập thuộc lĩnh vực giáo dục và đào tạo nhằm tăng cường hơn nữa quyền tự chủ của các trường đại học.

3.2. Thực trạng áp dụng phương pháp xác định chi phí tại trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội.

Trường ĐHTN&MTHN đào tạo nhiều ngành ở các lĩnh vực khác nhau cho cả bậc trình độ đại học và sau đại học nên cần thiết phải tính CPĐT đơn vị theo đầu sinh viên chi tiết cho từng ngành đào tạo theo từng bậc trình độ đào tạo (đại học, thạc sỹ). Tuy nhiên, hiện tại bộ phận Kế toán của Trường ĐHTN&MTHN chỉ tính được CPĐT đơn vị hàng năm theo đầu sinh viên đến từng nhóm ngành đào tạo trong các bậc trình độ đào tạo.

Nhằm đáp ứng yêu cầu quản lý, bộ phận kế toán tại Trường đang áp dụng kết hợp phương pháp XĐCP theo quá trình và phương pháp ABC để xác định CPĐT. Theo đó, phương pháp ABC trước hết được sử dụng trong việc tập hợp các khoản mục chi phí trực tiếp cho các hoạt động đào tạo, nghiên cứu khoa học, sản xuất kinh doanh và dịch vụ. Tiếp đó, phương pháp này được dùng để tập hợp các khoản mục chi phí trực tiếp theo từng hoạt động đào tạo đại học, sau đại học (thạc sỹ) trên cơ sở phân loại các khoản chi theo hệ thống mục lục ngân sách.

CPĐT trực tiếp sau khi được tập hợp theo từng hoạt động đào tạo đại học và sau đại học được theo dõi cho từng Khoa chuyên môn thông qua áp dụng phương pháp XĐCP theo quá trình. Các khoản mục CPĐT trực tiếp của mỗi Khoa chuyên môn sau đó được dùng để tính CPĐT đơn vị bằng cách chia CPĐT trực tiếp của mỗi Khoa chuyên môn cho số sinh viên thực tế theo học các ngành đào tạo do Khoa chuyên môn quản lý.

Đối với khoản mục chi phí chung, bộ phận kế toán tổng hợp chung của toàn Trường và tiến hành phân bổ theo 3 lớp, gồm: (1) Phân bổ chi phí chung của Trường cho các hoạt động (đào tạo, nghiên cứu khoa học, sản xuất kinh doanh và dịch vụ); (2) Phân bổ chi phí chung của hoạt động đào tạo cho các bậc trình độ

(đại học và sau đại học); và (3) Phân bổ chi phí chung của đào tạo đại học cho các Khoa chuyên môn.

Việc tính CPĐT đơn vị theo đầu sinh viên được thực hiện cụ thể đối với từng khoản mục chi phí. Cụ thể như sau:

*** Chi phí lao động trực tiếp**

Chi phí lao động trực tiếp tại Trường bao gồm tiền lương, tiền công, phụ cấp và các khoản trích theo lương của cán bộ giảng viên trực tiếp giảng dạy. Công thức tính chi phí lao động trực tiếp được xác định như sau:

$$\text{Chi phí LĐTT/ sinh viên} = \text{Khối lượng giảng dạy/ sinh viên} \times \text{Đơn giá giảng dạy}$$

Khối lượng giảng dạy: Trên cơ sở số lượng sinh viên thực tế học tại trường theo từng năm (có mặt bình quân trong năm tại thời điểm kết thúc mỗi học kỳ), Nhà trường tổng hợp số sinh viên học lý thuyết theo lớp và tổng số giờ thực hành theo nhóm thực hành, thực tập của từng môn học cho từng hoạt động đào tạo (Thạc sỹ; Đại học). Số tiết quy đổi được xác định dựa trên khối lượng đào tạo theo từng chương trình đào tạo cụ thể và cách tính số tiết quy đổi (được quy định chi tiết tại Quy chế chi tiêu nội bộ: quy đổi giữa các bậc trình độ đào tạo, chương trình đào tạo, hình thức đào tạo...). Khối lượng giảng dạy của bậc đào tạo trình độ sau đại học cũng được xác định theo cách tương tự như với bậc đào tạo trình độ đại học.

Đơn giá giảng dạy: Đơn giá giảng dạy theo tiết được tính trên cơ sở lương bình quân và tiền vượt giờ của giảng viên dạy ở các bộ môn và được chi tiết theo từng môn học (tổng tiền lương và tiền vượt giờ hàng năm của Khoa chia cho số tiết quy đổi được tổng hợp cho bộ môn trên cơ sở khối lượng giờ giảng của tất cả giảng viên cơ hữu trong khoa và giảng viên thỉnh giảng do khoa quản lý, bao gồm cả quy đổi giữa các bậc trình độ đào tạo: đại học và sau đại học; hình thức đào tạo: chính quy tập trung, vừa làm vừa học, liên thông,;...). Đơn giá tiền lương bình quân của giảng viên được xác định theo công thức sau:

$$\text{Tiền lương bình quân tháng} = \text{Hệ số lương} \times \text{Lương cơ sở} + \text{Phụ cấp} + \text{Các khoản trích theo lương}$$

Từ kết quả xác định tiền lương bình quân tháng và tiền vượt giờ giảng dạy, đơn giá giảng dạy của LĐTT là giảng viên dạy lý thuyết và thực hành tính theo tiết quy đổi được xác định theo công thức sau:

$$\text{Đơn giá giảng dạy} = \frac{(\text{Tiền lương tháng} * 12 \text{ tháng}) + \text{Tiền vượt giờ}}{\text{Khối lượng giảng dạy thực tế trong năm}}$$

Trên cơ sở khối lượng giảng dạy thực tế và phương pháp tính đơn giá giảng dạy như trên, kết quả tính chi phí LĐTĐ bình quân cho mỗi sinh viên (bậc đào tạo trình độ đại học) theo từng ngành đào tạo.

Bảng 3.1: Chi phí lao động trực tiếp theo nhóm ngành đào tạo trình độ đại học tại Trường ĐH TN&MTHN năm 2023

TT	Tên ngành	Số giờ quy đổi theo năm	Đơn giá/ giờ (1.000đ)	Chi phí lao động trực tiếp (1.000đ)		
				Tổng	Quy mô SV	Bình quân sinh viên
1	Khối ngành III (Quản trị kinh doanh, Marketing, Kế toán, Luật, Bất động sản)	527,705	65.40	34,511,900	6,130	5,630
2	Khối ngành IV (Biến đổi khí hậu và Phát triển bền vững, Sinh học ứng dụng, Khí tượng và Khí hậu học, Thủy văn học)	27,836	67.60	1,881,702	321	5,862
3	Khối ngành V (Công nghệ thông tin, Logistics và Quản lý chuỗi cung ứng, Công nghệ kỹ thuật môi trường, Đảm bảo chất lượng và An toàn thực phẩm, Kỹ thuật địa chất, Kỹ thuật trắc địa - Bản đồ)	336,734	69.00	23,234,652	4,038	5,754
4	Khối ngành VII (Quản trị dịch vụ du lịch và Lữ hành, Quản lý tài nguyên nước, Quản lý tài nguyên và môi trường, Quản trị khách sạn, Ngôn ngữ Anh, Kinh tế tài nguyên thiên nhiên, Quản lý biển, Quản lý đất đai)	465,745	69.50	32,369,288	5,959	5,432

Nguồn: Tác giả tổng hợp từ số liệu khảo sát từ Phòng Kế hoạch tài chính

* Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Chi phí NVLTT tại Nhà trường bao gồm các khoản chi vật tư, nguyên liệu, năng lượng (điện,...), hóa chất, dụng cụ thí nghiệm... dùng cho giảng dạy lý thuyết và thực hành môn học, thực tập giáo trình. Số giờ thực hành được xác định dựa trên khối lượng đào tạo theo chương trình đào tạo và cách tính số giờ thực hành (được quy định tại Quy chế chi tiêu nội bộ). Đơn giá thực hành được xác định dựa trên mức vật tư tiêu hao cho thực tập, thực hành của mỗi môn học theo từng nhóm ngành đào tạo và bậc trình độ đào tạo (được xây dựng thành định mức để khoán cho các Khoa chuyên môn). Mức tiêu hao các loại vật tư, hóa chất được tính cho các nhóm ngành đào tạo theo bậc trình độ đào tạo dựa trên số sử dụng thực tế của Khoa chuyên môn. Kết quả tính chi phí NVLTT bình quân mỗi sinh viên (bậc đào tạo trình độ đại học) theo từng ngành đào tạo.

Bảng 3.2: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp theo ngành đào tạo trình độ đại học tại Trường ĐH TN&MTHN năm 2023

TT	Tên ngành	Số giờ thực hành cả năm	Đơn giá NVL/ giờ (1.000đ)	Chi phí NVL trực tiếp (1.000đ)	Quy mô SV	Chi phí NVL trực tiếp/ SV (1.000đ)
1	Khối ngành III (Quản trị kinh doanh, Marketing, Kế toán, Luật, Bất động sản)	6,149	950	5,841,890	6,130	953
2	Khối ngành IV (Biến đổi khí hậu và Phát triển bền vững, Sinh học ứng dụng, Khí tượng và Khí hậu học, Thủy văn học)	1,050	1,255	1,318,026	321	4,106
3	Khối ngành V (Công nghệ thông tin, Logistics và Quản lý chuỗi cung ứng, Công nghệ kỹ thuật môi trường, Đảm bảo chất lượng và An toàn thực phẩm, Kỹ thuật địa chất, Kỹ thuật trắc địa - Bản đồ)	13,737	1,224	16,814,232	4,038	4,164
4	Khối ngành VII	11,343	1,120	12,704,588	5,959	2,132

TT	Tên ngành	Số giờ thực hành cả năm	Đơn giá NVL/ giờ (1.000đ)	Chi phí NVL trực tiếp (1.000đ)	Quy mô SV	Chi phí NVL trực tiếp/ SV (1.000đ)
	(Quản trị dịch vụ du lịch và Lữ hành, Quản lý tài nguyên nước, Quản lý tài nguyên và môi trường, Quản trị khách sạn, Ngôn ngữ Anh, Kinh tế tài nguyên thiên nhiên, Quản lý biển, Quản lý đất đai)					

Nguồn: Tác giả tổng hợp từ số liệu khảo sát từ Phòng Kế hoạch tài chính

* Chi phí chung

Chi phí chung tại Trường bao gồm: Tiền lương và các khoản trích theo lương của bộ phận lao động gián tiếp; Chi năng lượng (điện,...) dùng chung cho cả Trường (ví dụ như tiền điện, nước sử dụng ở các khu giảng đường, nhà làm việc...); Chi phí dụng cụ, máy móc thiết bị chuyên dùng (sửa chữa, thay thế, duy tu, bảo dưỡng); Chi phí khấu hao tài sản cố định (nhà cửa, vật kiến trúc, cơ sở hạ tầng và thiết bị dùng cho bộ phận quản lý) và các chi phí khác cho các hoạt động quản lý điều hành. Chi phí chung của Nhà trường được tổng hợp cho tất cả các hoạt động, sau đó phân bổ cho các hoạt động (đào tạo, nghiên cứu khoa học và dịch vụ).

Bảng 3.3: Chi phí chung phân bổ theo nhóm ngành đào tạo trình độ đại học tại Trường ĐH TN&MTHN năm 2023

TT	Tên ngành	Chi phí chung phân bổ cho hoạt động đào tạo trình độ đại học						Quy mô SV	Chi phí chung/ SV (1.000đ)
		Chi phí khấu hao TSCĐ	Sửa chữa tài sản, thiết bị	Mua, thuê ngoài	Lao động gián tiếp	Chi phí khác	Tổng cộng		
1	Khối ngành III (Quản trị kinh doanh, Marketing, Kế toán, Luật, Bất động sản)	8,091,600	588,480	2,795,280	1,176,960	2,059,680	14,712,000	6,130	2,400
2	Khối ngành IV (Biển đổi khí hậu và Phát	476,685	34,668	164,673	69,336	121,338	866,700	321	2,700

TT	Tên ngành	Chi phí chung phân bổ cho hoạt động đào tạo trình độ đại học						Quy mô SV	Chi phí chung/ SV (1.000đ)
		Chi phí khấu hao TSCĐ	Sửa chữa tài sản, thiết bị	Mua, thuê ngoài	Lao động gián tiếp	Chi phí khác	Tổng cộng		
	triển bên vững, Sinh học ứng dụng, Khí tượng và Khí hậu học, Thủy văn học)								
3	Khối ngành V (Công nghệ thông tin, Logistics và Quản lý chuỗi cung ứng, Công nghệ kỹ thuật môi trường, Đảm bảo chất lượng và An toàn thực phẩm, Kỹ thuật địa chất, Kỹ thuật trắc địa - Bản đồ)	6,884,790	500,712	2,378,382	1,001,424	1,752,492	12,517,800	4,038	3,100
4	Khối ngành VII (Quản trị dịch vụ du lịch và Lữ hành, Quản lý tài nguyên nước, Quản lý tài nguyên và môi trường, Quản trị khách sạn, Ngôn ngữ Anh, Kinh tế tài nguyên thiên nhiên, Quản lý biển, Quản lý đất đai)	9,176,860	667,408	3,170,188	1,334,816	2,335,928	16,685,200	5,959	2,800

Nguồn: Tác giả tổng hợp từ số liệu khảo sát từ Phòng Kế hoạch tài chính

*** Tổng hợp kết quả tính chi phí đào tạo**

Trên cơ sở kết quả tính CPĐT chi tiết của từng nhóm chi phí, CPĐT đơn vị theo đầu sinh viên và chi tiết cho từng ngành đào tạo của.

Bảng 3.4: Tổng hợp kết quả tính CPĐT theo ngành đào tạo trình độ đại học tại Trường ĐH TN&MTHN năm 2023

TT	Tên ngành	Chi phí đào tạo/SV/năm (1.000đ)			
		Chi phí LĐT	Chi phí NVLTT	CP chung phân bổ	Cộng CPĐT
1	Khối ngành III (Quản trị kinh doanh, Marketing, Kế toán, Luật, Bất động sản)	5,630	953	2,400	8,983
2	Khối ngành IV (Biến đổi khí hậu và Phát triển bền vững, Sinh học ứng dụng, Khí tượng và Khí hậu học, Thủy văn học)	5,862	4,106	2,700	12,668
3	Khối ngành V (Công nghệ thông tin, Logistics và Quản lý chuỗi cung ứng, Công nghệ kỹ thuật môi trường, Đảm bảo chất lượng và An toàn thực phẩm, Kỹ thuật địa chất, Kỹ thuật trắc địa - Bản đồ)	5,754	4,164	3,100	13,018
4	Khối ngành VII (Quản trị dịch vụ du lịch và Lữ hành, Quản lý tài nguyên nước, Quản lý tài nguyên và môi trường, Quản trị khách sạn, Ngôn ngữ Anh, Kinh tế tài nguyên thiên nhiên, Quản lý biển, Quản lý đất đai)	5,432	2,132	2,800	10,364

Nguồn: Tác giả tổng hợp từ số liệu khảo sát từ Phòng Kế hoạch tài chính

3.3. Đánh giá thực trạng xác định chi phí đào tạo tại Trường ĐH HỌC Tài nguyên và Môi trường Hà Nội

3.3.1. Về ưu điểm

Về đáp yêu cầu thông tin CPĐT của nhà quản trị: Qua nghiên cứu thực trạng về yêu cầu thông tin CPĐT của các nhà quản trị tại Trường ĐH TN&MTHN cho thấy Nhà trường đã nhận thức khá rõ vai trò của thông tin CPĐT trong việc quản lý chi phí và sử dụng làm căn cứ ra quyết định. Các Nhà quản trị quan tâm đến tập hợp chi phí, phân bổ chi phí để xác định giá phí.

Về nhận diện chi phí: Phòng Kế hoạch tài chính của Nhà trường đã nhận diện khá rõ các loại chi phí phát sinh và yếu tố dẫn dắt chi phí đối với từng loại

chi phí. Đây là cách nhận diện chi phí phù hợp với việc phân bổ chi phí tới các đối tượng tính phí.

Về phân bổ chi phí chung: Nhà trường đã thực hiện phân bổ chi phí chung theo phương pháp bậc thang trước khi gán chi phí chung cho từng đối tượng tính phí. Điều này cho thấy Phòng Kế hoạch tài chính đã tính CPĐT khoa học, đảm bảo việc tính đúng, tính đủ CPĐT cho các đối tượng chịu phí có liên quan.

3.3.2. Các hạn chế

Bên cạnh những ưu điểm của công tác xác định CPĐT ở Trường ĐH TN&MTHN như đã đề cập ở trên, qua kết quả phân tích thực trạng, tác giả nhận thấy công tác xác định CPĐT ở Nhà trường còn có một số hạn chế sau:

Thứ nhất, khoản chi phí sửa chữa tài sản, bảo dưỡng máy móc, thiết bị được chia đều theo đầu sinh viên thực tế có mặt bình quân hàng năm là chưa hợp lý. Vì giữa các ngành đào tạo khác nhau thì mức độ trang bị tài sản, máy móc, dụng cụ cũng khác nhau và mức độ sử dụng cũng khác nhau. Do đó, việc áp dụng cách phân bổ đều các khoản chi này theo đầu sinh viên có thể dẫn đến thông tin CPĐT không công bằng giữa các ngành đào tạo.

Thứ hai, chi phí lao động gián tiếp chia đều theo đầu sinh viên thực tế có mặt bình quân hàng năm là chưa đảm bảo phân bổ đúng đến đối tượng tính phí vì bộ phận lao động gián tiếp được bố trí làm việc ở hai cấp là cấp Trường và cấp Khoa chuyên môn. Tại khoa chuyên môn cũng có lao động gián tiếp là các nhân viên văn phòng (trợ lý khoa, Giáo viên chủ nhiệm). Như vậy, cách chia đều như đang áp dụng hiện nay cũng làm cho thông tin CPĐT không chính xác.

CHƯƠNG 4:

GIẢI PHÁP ÁP DỤNG PHƯƠNG PHÁP XÁC ĐỊNH CHI PHÍ ĐÀO TẠO CHO TRƯỜNG ĐẠI HỌC TÀI NGUYÊN VÀ MÔI TRƯỜNG HÀ NỘI

4.1. Các quan điểm và nguyên tắc đề xuất phương pháp xác định chi phí đào tạo áp dụng

4.1.1. Quan điểm đề xuất

Việc đề xuất phương pháp xác định CPĐT áp dụng cho Trường ĐH TN&MTHN và giải pháp triển khai thực hiện cần được thực hiện trên các quan điểm sau:

Thứ nhất, đảm bảo tuân thủ nhất quán quan điểm của Đảng về đẩy mạnh thực hiện cơ chế tự chủ đối với các trường ĐHCL tại Nghị quyết số 29-NQ/TW ngày 04/11/2013 của Hội nghị Trung ương 8 (khóa XI). Theo đó, NSNN được cấp phát cho các trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC theo quy định về giao nhiệm vụ, đặt hàng hoặc đấu thầu cung cấp sản phẩm, dịch vụ công tại Nghị định số 32/2019/NĐ-CP.

Thứ hai, trong điều kiện thực hiện cơ chế TCTC và các trường Đại học chịu sức ép cạnh tranh ngày càng cao về cung cấp dịch vụ đào tạo đại học, các nhà quản trị ở các trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC nói chung và Trường ĐH TN&MTHN nói riêng sẽ phải sử dụng thông tin CPĐT để làm cơ sở cho việc ra quyết định. Do vậy, nhu cầu áp dụng phương pháp xác định CPĐT phù hợp với đặc điểm hoạt động đào tạo và điều kiện cụ thể của từng trường đại học là khách quan. Đồng thời, việc tính đúng, tính đủ và cung cấp thông tin CPĐT kịp thời cho nhà quản trị để làm căn cứ ra quyết định là yêu cầu thường xuyên.

4.1.2. Nguyên tắc đề xuất

4.1.2.1 Nguyên tắc phù hợp

Hoạt động đào tạo của các trường đại học bao gồm nhiều khâu, nhiều bộ phận tham gia với nhiều hình thức đào tạo, ngành đào tạo, chương trình đào tạo... Do vậy, áp dụng phương pháp xác định CPĐT cho các trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC nói chung và Trường ĐH TN&MTHN nói riêng cần phải được xác định trên cơ sở phù hợp với đặc điểm hoạt động đào tạo và điều kiện cụ thể của từng trường đại học. Có như vậy, phương pháp xác định CPĐT được đề xuất áp dụng mới phát huy được các ưu điểm của nó nhằm đảm bảo tính đúng, tính đủ CPĐT.

4.1.2.2 Nguyên tắc kế thừa

Việc áp dụng phương pháp xác định CPĐT ở một trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC và Trường ĐH TN&MTH không có nghĩa là áp dụng một phương pháp mới hoàn toàn mà cần phải phân tích, chọn lọc và kế thừa kinh nghiệm từ phương pháp XDCCP hiện tại. Trên cơ sở phân tích những tồn tại của phương pháp XDCCP hiện tại và ứng dụng chọn lọc, sáng tạo từng phần của các phương pháp XDCCP hiện đại để khắc phục những tồn tại đó. Đây sẽ là cơ sở vững chắc để đảm bảo cho sự thành công trong quá trình áp dụng phương pháp xác định CPĐT phù hợp nhằm tính đúng, tính đủ và cung cấp thông tin CPĐT chi tiết, chính xác, kịp thời cho nhà quản trị.

4.1.2.3 Nguyên tắc tiết kiệm, hiệu quả

Việc áp dụng phương pháp xác định CPĐT ở các trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC nói chung và Trường ĐH TN&MTH cần xác định làm thế nào để tiết kiệm chi phí nhưng vẫn đáp ứng được yêu cầu thông tin CPĐT của nhà quản trị. Theo nguyên tắc đó, cần phải xuất phát từ yêu cầu thông tin CPĐT của nhà quản trị để tập trung vào việc đáp ứng các yêu cầu đó của nhà quản trị, tránh tình trạng quá tải về thông tin và tránh sự tập trung thái quá vào những việc thứ cấp không cần thiết.

4.1.2.4 Nguyên tắc khả thi

Việc áp dụng phương pháp xác định CPĐT ở các trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC nói chung và Trường ĐH TN&MTH cần phải đảm bảo tính khả thi, có thể triển khai áp dụng được, có ý nghĩa thực tiễn và đảm bảo hiệu quả, tiết kiệm. Điều đó cũng có nghĩa là phải phù hợp với trình độ và năng lực của đội ngũ cán bộ kế toán làm công tác xác định CPĐT, đảm bảo cơ sở vật chất kỹ thuật và các điều kiện khác để triển khai áp dụng phương pháp xác định CPĐT được đề xuất áp dụng.

4.2. Đề xuất phương pháp xác định chi phí áp dụng cho trường đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội

Có nhiều phương pháp xác định chi phí cho đối tượng như: phương pháp xác định chi phí theo công việc, phương pháp xác định chi phí theo quá trình, phương pháp xác định chi phí dựa trên cơ sở hoạt động... sử dụng phương pháp nào để xác định chi phí cho các đối tượng phụ thuộc vào đặc thù của các doanh nghiệp, các trường đại học. Qua nghiên cứu lý luận và thực trạng xác định chi phí tại Trường ĐH TN&MTH, tác giả đề xuất các giải pháp xác định chi phí như sau:

4.2.1. Xác định chi phí cho một hợp đồng, dự án (Phương pháp xác định chi phí theo công việc)

Khi áp dụng phương pháp xác định chi phí theo công việc, chúng ta có thể chi ra thành hai trường hợp:

- Trường hợp 1: Đối với các hợp đồng, dự án, khóa học ngắn hạn (thường có thời gian thực hiện và hoàn thành dưới một năm). Trước khi thực hiện đề tài, dự án các trường cần lập dự toán kinh phí chi tiết theo từng nhiệm vụ cụ thể, đến khi dự án, hợp đồng hoàn thành kế toán lập bản quyết toán kinh phí theo các nội dung nhiệm vụ đã thực hiện với các chi phí thực tế phát sinh. Sau đó, kế toán ghi nhận vào tài khoản 154 (chi phí sản xuất kinh doanh dở dang) và được chi tiết theo từng hợp đồng, dự án. Khi hợp đồng, dự án kết thúc kế toán lập báo cáo tổng hợp chi phí cho từng dự án theo bảng sau.

Bảng 4.1: Mẫu quyết toán kinh phí đề tài, dự án

ĐVT: 1.000 đồng)

TT	Nội dung	Dự toán			Thực hiện			Chênh lệch
		Số lượng	Đơn giá	Thành tiền	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền	
A	Thuê khoán chuyên môn			3.350			3.350	-
I	Điều tra, thu thập dữ liệu	4	200	800	4	200	800	-
II	Hoạt động nghiên cứu	1	2.550	2.550	1	2.550	2.550	-
B	Chi khác			1.650			1.600	(50)
I	Xác định và tuyển chọn đề tài	1	300	300	1	300	300	-
II	Tổng kết nghiệm thu	1	1.350	1.350	1	1.300	1.300	(50)
III	In ấn tài liệu, văn phòng phẩm			-			-	-
IV	Chi phí quản lý chung			-			-	-
Tổng				5.000			4.950	(50)

- Trường hợp 2: Đối với các hợp đồng, dự án có thời gian thực hiện trên một năm. Trong suốt thời gian từ khi bắt đầu đến khi kết thúc, các chi phí phát sinh, kế toán thường xuyên theo dõi, ghi nhận trên tài khoản 154 (chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang), chi tiết theo từng hợp đồng, dự án. Thông qua danh mục hợp đồng, vụ việc và danh mục khoản mục phí. Khi hợp đồng, dự

án hay một khóa học kết thúc, kế toán lập báo cáo tổng hợp chi phí cho từng dự án.

Bảng 4.2: Mẫu báo cáo tình hình sử dụng kinh phí đề tài, dự án hoàn thành

TT	Nội dung	Phần dự toán được duyệt			Phần báo cáo quyết toán				Chênh lệch (Dự toán - Thực chi)
		Dự toán kinh phí theo thuyết minh	Điều chỉnh dự toán	Tổng dự toán kinh phí được duyệt	Chi năm thứ nhất	Chi năm thứ hai	Chi năm thứ ba	Luỹ kế chi từ khi khởi đầu	
A	B	C	D	E = C+D	F	G	H	I=F+G+H	J = E - I
I	Chi phí lao động	300	15	315	164	120	35	319	(4)
II	Chi phí NVL, năng lượng	1.500	50	1.550	625	536	380	1.541	9
III	Chi phí máy móc, thiết bị	800	20	820	320	352	145	817	3
IV	Chi phí xây dựng, sửa chữa nhỏ	200		200	70	82	48	200	-
V	Chi khác	50		50	22	25	3	50	-
Tổng cộng		2.850	85	2.935	1.201	1.115	611	2.927	8

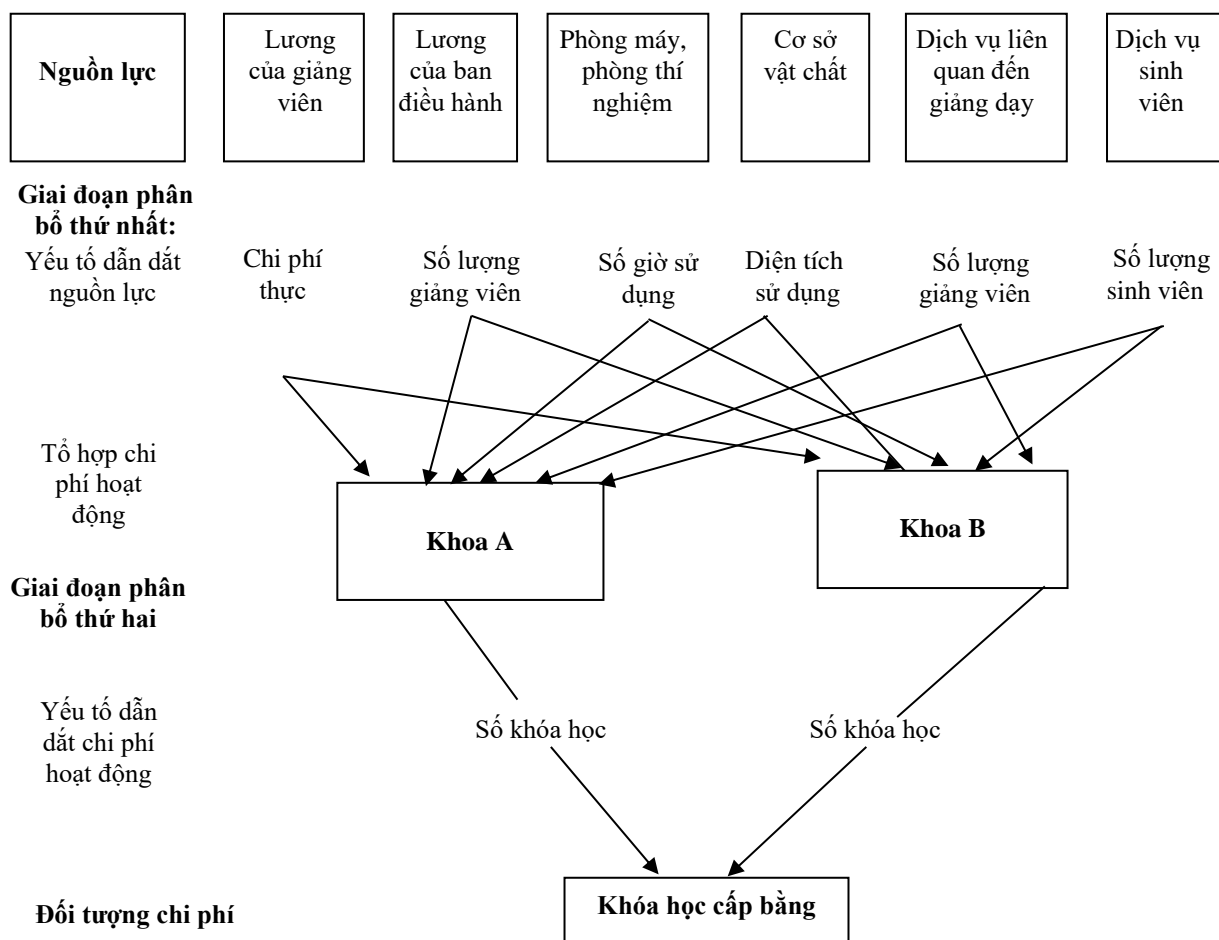
4.2.2. Xác định chi phí dựa trên hoạt động

Các khóa học, chương trình đào tạo cấp bằng là thành phẩm chính của các trường đại học. Các hoạt động trong các trường đại học là giảng dạy, nghiên cứu, dịch vụ và các hoạt động gắn kết cộng đồng. Các hoạt động này được hỗ trợ bởi các yếu tố như quản trị, bảo trì cơ sở vật chất, thư viện, phòng thí nghiệm các tài nguyên phục vụ học tập khác. Ngân sách của các khoa trong trường đại học thường dựa trên các yếu tố như: số tín chỉ thực hiện được, số lượng sinh viên, số lượng giảng viên. Cách tính chi phí truyền thống ở các trường đại học thường coi các khóa học đều như nhau, kế toán chi phí chỉ theo dõi mức độ tuân thủ ngân sách.

Mô hình tính giá truyền thống có một số nhược điểm như: Thứ nhất, chi phí được phân bổ dựa trên một cơ sở duy nhất, không phân biệt giữa chi phí cố định và chi phí biến đổi. Thứ hai, mô hình giả định rằng tất cả các khóa học cần

các hoạt động như nhau và với mức độ như nhau nhưng trong thực tế thì các chương trình, khóa học được hỗ trợ bởi các hoạt động không giống nhau.

Mô hình 4.1: Mô hình chi phí theo hoạt động cho các trường đại học



Nguồn: Tatikonda, Lakshmi U.; Tatikonda, Rao J, "Activity-Based Costing for Higher Education Institutions", Management Accounting Quarterly. Winter2001, Vol.2 Issue 2

Nhằm xác định chi phí đào tạo của các khóa học được chính xác, tránh được những nhược điểm của phương pháp tính chi phí truyền thống, tác giả đề xuất phương pháp tính giá dựa trên hoạt động (ABC).

Để vận dụng được phương pháp ABC đạt được hiệu quả các trường ĐHCL cần phải tiến hành qua các bước sau:

(1) Xác định đối tượng chi phí: Đối tượng chi phí trong các trường ĐHCL là khóa đào tạo theo từng ngành cụ thể như kế toán, tài chính ... ở các bậc cử nhân hay thạc sĩ.

(2) Xác định các hoạt động: Các trung tâm hoạt động trong các trường ĐHCL theo cơ cấu tổ chức hoạt động đào tạo và quản lý bao gồm trung tâm thực

hiện hoạt động đào tạo là các khoa và các bộ phận phòng ban thực hiện hoạt động hỗ trợ đào tạo. Các hoạt động đó chính là nơi tạo ra chi phí đào tạo như hoạt động xây dựng chương trình cho một ngành cụ thể, hoạt động hỗ trợ giảng đường, hoạt động giảng dạy, hoạt động hỗ trợ sinh viên, phòng máy thí nghiệm...

(3) Phân bổ chi phí từ các hoạt động cho các đối tượng chịu phí, cần chọn tiêu thức đại diện cho chi phí hoạt động để phân bổ.

Sau khi các chi phí được tập hợp theo từng hoạt động như: Hoạt động giảng dạy, hoạt động hỗ trợ sinh viên, hoạt động phòng máy thí nghiệm... Khi đó, quá trình tính giá cho các hoạt động đã hoàn thành, bước tiếp theo là phân bổ chi phí của các hoạt động cho đối tượng chịu chi phí (sản phẩm). Tiêu thức phân bổ được lựa chọn phù hợp với từng hoạt động, đồng thời phản ánh chính xác mối liên hệ giữa tiêu thức với đối tượng tính giá. Cụ thể, một số hoạt động trong trường ĐHCL có thể sử dụng các tiêu thức tương ứng như sau:

Hoạt động	Tiêu thức phân bổ	ĐVT
- Hoạt động phục vụ thực hành (phòng máy tính, phòng thí nghiệm)	- Mức sử dụng máy tính	Giờ
- Hoạt động cơ sở vật chất	- Mức sử dụng cơ sở vật chất	m ²
- Hoạt động giảng dạy	- Mức sử dụng dịch vụ giảng dạy	GV
- Hoạt động cung cấp dịch vụ sinh viên	- Mức sử dụng dịch vụ sinh viên	SV
- Hoạt động quản lý đào tạo	- Mức sử dụng	GV

Để minh họa tác giả lấy ví dụ tại trường Đại học có các khóa học thuộc hai khoa: Khoa kế toán và Khoa kiến trúc, các khoa có số lượng giảng viên, số khóa học và số lượng sinh viên theo bảng 7. Mô hình 2 cho thấy việc áp dụng ABC để xác định chi phí của khóa học.

Ước tính chi phí một khóa học của hai khoa có sự khác nhau về mức sử dụng các nguồn lực.

Các khoa khác nhau có tỷ lệ sử dụng nguồn lực (lương giảng viên, phòng máy, phòng thí nghiệm, cơ sở vật chất...) khác nhau. Bảng 4.3 dưới đây cho thấy tỷ lệ chi phí giữa hai khoa.

Bảng 4.3: Bảng hoạt động và chi phí hoạt động

Chi phí	Đơn vị tính	Khoa Kinh tế	Khoa Môi trường	Tổng số đơn vị hoạt động	Tổng chi phí (Trđ)	Chi phí cho từng đơn vị hoạt động
1. Chi phí trực tiếp	Triệu	13.440	10.080		23.520	
- Số giảng viên	GV	20	15			
- Lương trung bình	Triệu	336	336			
2. Chi phí gián tiếp	Triệu				24.800	
- Mức sử dụng máy tính	Giờ	9.000	8.000	17.000	6.800	0,4 Trđ/giờ
- Mức sử dụng cơ sở vật chất	m ²	300.000	250.000	550.000	5.500	0,01 Trđ/m ²
- Mức sử dụng dịch vụ giảng dạy	GV	20	15	35	10.500	0,3 Tr đ/gv
- Mức sử dụng dịch vụ sinh viên	SV	3.000	2.000	5,000	2.000	0,4 Trđ/sv
3. Tổng chi phí					48.320	
4. Số khóa học		60	40	100		

Qua Bảng 4.5 cho thấy mức lệch chi phí cho một khóa học giữa hai phương pháp tính chi phí theo phương pháp truyền thống và phương pháp ABC, bằng cách so sánh kết quả của hai phương pháp tính trong bảng 4.3 và bảng 4.4. Với cách phân bổ dựa trên khối lượng (phương pháp truyền thống), chi phí một khóa học bằng tổng chi phí/ chia cho tổng số khóa học. Cụ thể chi phí một khóa học là 48.320 triệu đồng/100 khóa học = 483,2 triệu đồng/ khóa học. Căn cứ vào thông số trong bảng 4.3 và bảng 4.4, rõ ràng là chi phí của các khóa học trong các khoa chuyên môn khác nhau là không giống nhau. So với phương pháp truyền thống, khi sử dụng ABC, chi phí cho các khóa trong khoa kinh tế giảm 6,04%, trong khi các khóa trong khoa Môi trường tăng lên 9,06%.

Bảng 4.4: Chi phí cho từng khóa học thuộc hai khoa có mức sử dụng nguồn lực khác nhau - Mô hình chi phí theo hoạt động

Thành phần chi phí	Chi phí/ Đơn vị hoạt động	Khoa Kinh tế		Khoa Môi trường	
		Hoạt động được tiêu thụ	Tổng chi phí (Trđ)	Hoạt động được tiêu thụ	Tổng chi phí (Trđ)
1. Mức sử dụng máy tính	0.4 Trđ/giờ	9.000	3.600	8.000	3.200
2. Cơ sở vật chất	0,01 Trđ/m ²	300.000	3.000	250.000	2.500
3. Dịch vụ giảng dạy	0,3 Tr đ/gv	20	6.000	15	4.500
4. Dịch vụ sinh viên	0,4 Trđ/sv	3.000	1.200	2.000	800
5. Lương			13.440		10.080
Tổng chi phí			27.240		21.080
- Số khóa học			60		40
- Chi phí/Khóa học			454		527

Bảng 4.5: So sánh chi phí khóa học giữa phương pháp truyền thống và phương pháp ABC

Khóa học	Chi phí theo phương pháp truyền thống (Tr.đồng)	Chi phí theo hoạt động (Tr.đồng)	Giá trị chênh lệch (Tr.đồng)	Tỷ lệ chênh lệch (%)
- Khoa Kinh tế	483,2	454,0	(29,2)	(6,04)
- Khoa môi trường	483,2	527,0	43,8	9,06

4.2.3. Xác định chi phí theo quá trình hoạt động

Trong các trường đại học thường có nhiều bậc đào tạo, nhiều loại hình đào tạo, quá trình đào tạo trải qua một thời gian tương đối dài. Vì vậy, việc vận dụng phương pháp xác định chi phí đào tạo theo quá trình hoạt động là phù hợp đối với các trường ĐHCL. Với phương pháp này, các trường sẽ xác định được chi phí đào tạo cho toàn bộ sinh viên các bậc, các hệ đào tạo hiện có của trường. Nội dung cơ bản của phương pháp bao gồm:

- Xác định đối tượng tính chi phí: Đối tượng tính chi phí đào tạo là cho từng sinh viên của các hệ đào tạo tính theo một năm học.

- Xác định tổng chi phí đào tạo: Căn cứ vào số liệu chi phí hoạt động thường xuyên được ghi nhận theo nội dung kinh tế của kế toán chi tiết.

- Quy đổi sinh viên các hệ, bậc đào tạo về một hệ chuẩn: Do các trường đào tạo nhiều bậc, nhiều hệ khác nhau nên để đơn giản cho việc xác định chi phí, các trường cần xác định một hệ đào tạo chuẩn sau đó quy đổi các hệ khác về hệ chuẩn đó thông qua một hệ số quy đổi phù hợp. Thông thường ở các trường đại học, bậc đào tạo đại học hệ chính quy là bậc đào tạo quan trọng nhất, có quy mô sinh viên, tỷ lệ chi phí dành cho đào tạo là lớn nhất. Do đó, bậc đào tạo đại học hệ chính quy được chọn là hệ chuẩn. Ngoài ra, các trường đào tạo nhiều chuyên ngành có đặc trưng khác nhau, các chuyên ngành khác nhau sẽ sử dụng các nguồn lực khác nhau. Do đó, khi phân bổ chi phí cũng cần có một tỷ lệ phân bổ cho các chuyên ngành. Việc xác định hệ số quy đổi và hệ số sử dụng nguồn lực là khâu rất quan trọng, nó ảnh hưởng đến tính chính xác của chi phí được phân bổ cho từng sinh viên.

Cơ sở để xác định hệ số quy đổi và hệ số sử dụng nguồn lực có thể sử dụng là mức học phí của các bậc đào tạo. Ví dụ học phí của bậc cao đẳng chính quy là bình quân 385.000 đồng/ tháng, bậc đại học chính quy bình quân là 480.000 đồng/ tháng, tỷ lệ quy đổi từ bậc đào tạo cao đẳng chính quy sang bậc đại học chính quy sẽ là 0,8. Tương tự, có thể sử dụng mức học phí của từng chuyên ngành đào tạo để làm căn cứ để tính hệ số sử dụng nguồn lực. Trên cơ sở đó, tác giả đề xuất hệ số tổng hợp quy đổi cho các hệ đào tạo, bậc đào tạo về một bậc và hệ đào tạo chuẩn. Cơ sở để xác định hệ số như sau:

- Xác định hệ số quy đổi về hệ đào tạo chuẩn. Cơ sở để xác định là lượng thời gian đào tạo được tính bằng số đơn vị học trình hoặc số tín chỉ của từng khóa học của từng hệ. Từ đó, số lượng sinh viên của các hệ đào tạo khác nhau sẽ được quy về một hệ chuẩn đó là hệ đào tạo chính quy.

- Xác định hệ số quy đổi bậc đào tạo chuẩn. Cơ sở xác định tỷ lệ quy đổi là mức học phí bình quân của các bậc đào tạo.

- Xác định số sinh viên quy chuẩn:

$$\text{Số sinh viên quy chuẩn của trường} = \sum_{j=1}^m \sum_{i=1}^n S_{ij} \cdot H_{ij} \cdot K_i$$

Trong đó:

- + S_{ij} là số lượng sinh viên của bậc đào tạo thứ i và hệ đào tạo thứ j
- + H_{ij} là hệ số quy đổi từ hệ đào tạo thứ j sang hệ đào tạo chuẩn
- + K_i là hệ số quy đổi từ bậc đào tạo thứ i sang bậc đào tạo chuẩn

+ i là bậc đào tạo (đại học, thạc sĩ...)

+ j là hệ đào tạo (chính quy, vừa học vừa làm, liên thông ...)

- Xác định hệ số phân bổ chi phí

$$\text{Hệ số phân bổ chi phí} = \frac{S_{ij}^x H_{ij}^x K_i}{\sum_{j=1}^m \sum_{i=1}^n S_{ij}^x H_{ij}^x K_i}$$

- Xây dựng báo cáo chi phí cho từng bậc đào tạo, hệ đào tạo (Bảng 4.6).

Bảng 4.6: Mẫu Báo cáo chi phí đào tạo theo bậc học

TT	Nội dung chi	Tổng	Bậc đào tạo thạc sỹ		Bậc đào tạo đại học	
			Tổng chi	Chi phí/ SV	Tổng chi	Chi phí/ SV
1	Chi hoạt động chuyên môn					
2	Chi quản lý hành chính					
3	Chi khấu hao TSCĐ					
4	Chi thanh toán cá nhân					
5	Chi khác					
6	Số lượng sinh viên					
-	<i>Bậc đào tạo thạc sỹ</i>					
-	<i>Bậc đào tạo đại học</i>					
Cộng		x	x		x	

KẾT LUẬN VÀ KIẾN NGHỊ

Kết luận

Trong điều kiện thực hiện cơ chế TCTC và chịu sức ép cạnh tranh ngày càng gay gắt do xu hướng hội nhập quốc tế trong lĩnh vực GDĐH đang diễn ra mạnh mẽ, để tồn tại và phát triển, các trường ĐHCL ở Việt Nam nói chung và Trường ĐH TN&MTHN nói riêng cần phải có những quyết định đúng đắn, hợp lý và hữu hiệu trong quản lý điều hành hoạt động cung cấp dịch vụ đào tạo đại học. Căn cứ để nhà quản trị đưa ra quyết định chất lượng chính là thông tin CPĐT do bộ phận kế toán cung cấp. Do vậy, việc nghiên cứu phương pháp xác định CPĐT phù hợp để đáp ứng yêu cầu thông tin CPĐT sẽ giúp cho của nhà quản trị các trong trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC nói chung và Trường ĐH TN&MTHN nói riêng có được công cụ quản trị chi phí mới, góp phần nâng cao hiệu quả hoạt động của trường đại học. Với mục tiêu nghiên cứu phương pháp xác định CPĐT phù hợp cho Trường ĐH TN&MTHN nói riêng, Đề tài đã đề cập đến những vấn đề cơ bản của việc nghiên cứu phương pháp xác định CPĐT ở các trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC theo các nội dung sau:

Về lý luận: Đề tài đã hệ thống hóa và làm rõ được khái niệm, phân loại CPĐT trong trường đại học. Khái quát quá trình thực hiện cơ chế TCTC trong trường ĐHCL ở Việt Nam. Các phương pháp XĐCP và điều kiện để áp dụng của từng phương pháp. Sự cần thiết và căn cứ để áp dụng phương pháp xác định CPĐT phù hợp với đặc điểm hoạt động đào tạo và điều kiện cụ thể của trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC ở Việt Nam

Về thực trạng: Đề tài đã phân tích thực trạng xác định CPĐT ở các trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC và phân tích nghiên cứu tình huống tại Trường ĐH TN&MTHN theo các nội dung: Khái quát các đặc điểm cơ bản của các trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC ở Việt Nam; Thực trạng công tác xác định CPĐT trong các trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC; Mô tả đặc điểm chung của Trường ĐH TN&MTHN Đánh giá thực trạng xác định CPĐT đại học tại Trường và đề xuất áp dụng phương pháp XĐCP phù hợp để tính CPĐT trên cơ sở chỉ ra các tồn tại, hạn chế của phương pháp xác định CPĐT đang áp dụng tại Trường ĐH TN&MTHN.

Về giải pháp: Trên cơ sở lý luận và kết quả phân tích đánh giá thực trạng xác định CPĐT tại các trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC cũng như nghiên cứu trường hợp tại Trường ĐH TN&MTHN, Đề tài đã nêu rõ quan điểm và

nguyên tắc của việc đề xuất áp dụng phương pháp xác định CPĐT ở các trường ĐHCL thực hiện cơ chế TCTC nói chung và Trường ĐH TN&MTHN nói riêng. Đề xuất giải pháp áp dụng phương pháp xác định CPĐT phù hợp với đặc điểm hoạt động đào tạo và điều kiện cụ thể của Trường ĐH TN&MTHN.

Kiến nghị

Trường ĐH TN&MTHN là nơi trực tiếp thực hiện áp dụng phương pháp XDGP với mục tiêu tính đúng, tính đủ CPĐT nhằm cung cấp thông tin đầy đủ, chính xác, kịp thời theo yêu cầu của công tác quản lý. Do vậy, Nhà trường cần chú ý thực hiện một số nội dung sau:

- Năng lực của cán bộ Kế hoạch tài chính: Để công tác xác định CPĐT thực sự đạt được hiệu quả, đáp ứng được yêu cầu quản lý đòi hỏi Nhà trường khi triển khai thực hiện xác định CPĐT theo phương pháp đề xuất cần phải nhìn nhận đúng từ cả hai phía: Nhà quản trị và cán bộ kế toán. Nhà quản trị cần xác định rõ yêu cầu thông tin CPĐT mà mình cần là gì, đặt trọng tâm vào tiêu chí nào của thông tin CPĐT... để đưa ra yêu cầu cụ thể cho cán bộ kế toán thực hiện. Về phía nhân viên kế toán, khi nhận được yêu cầu của nhà quản trị cần phải xác định được trách nhiệm của mình là đáp ứng tốt nhất yêu cầu thông tin CPĐT của nhà quản trị.

Về việc áp dụng phương pháp XDGP phù hợp với Trường ĐH TN&MTHN: Nhà trường cần căn cứ vào đặc điểm hoạt động đào tạo và điều kiện cụ thể, cơ chế quản lý để lựa chọn phương pháp XDGP phù hợp và tổ chức triển khai áp dụng.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Ahmadzadeh, T., Etemadi, H. & Pifeh, A. (2011), “Exploration of factors influencing on choice the activity-based costing system in Iranian organizations”, *International Journal of Business Administration*, 2(1), 61-70.
2. Akinyomi, J. (2014), “Effects of product diversity and activity-based costing system implementation in Nigerian manufac-turing sector”, *International Journal of Technology Marketing*, 4(2), 46-54.
3. Al-Omiri, M. & Drury, C. (2007), “A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations”, *Management Accounting Research*, 18, 399-424.
4. Al-Tarawneh H.A. and Mubaslat M. M. (2011), “Design and use of managementaccounting and control systems in the Jordanian universities”, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, Vol. 1 (1), 242-254.
5. Amizawati Mohd Amir, Sofiah Md. Auzair, Ruhanita Maelah, & Azlina Ahmad (2012), “Determination of Educational Cost in Public University - A Modified Activity Based Approach”, *World Journal of Social Sciences*, Vol. 2(2), 34 - 48.
6. BCH Trung ương (2013), *Nghị quyết số 29/NQ/TW của Ban chấp hành Trung ương khóa XI*, ban hành ngày 04 tháng 11 năm 2013.
7. Bộ Giáo dục và Đào tạo (2011), *Đề án thí điểm đổi mới thực hiện cơ chế tự chủ, tự chịu trách nhiệm đối với một số trường đại học công lập*, Hà Nội.
8. Bộ Giáo dục và Đào tạo (2017), *Báo cáo Hội nghị tổng kết thí điểm đổi mới cơ chế hoạt động đối với các trường đại học công lập theo Nghị quyết số 77/NQ-CP ngày 24/10/2014 của Chính phủ giai đoạn 2014-2017*, Hà Nội, tháng 10/2017.
9. Bộ Tài chính (2017), *Thông tư số 107/2017/TT-BTC hướng dẫn Chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp*, ban hành ngày 10 tháng 10 năm 2017.
10. Bollen, K.A. (1986), “Sample size and bentler and bonett’s Nonnormed Fit Index”, *Psychometrika*, 51, 375-377.
11. Bùi Bằng Đoàn (chủ biên), Đỗ Quang Giám và Trần Quang Trung (2010), *Giáo trình Kế toán chi phí*, Trường Đại học Nông nghiệp Hà Nội, Nhà xuất bản Tài chính.

12. Bùi Thị Hoàng Yến (2013), *Tổ chức hệ thống kế toán quản trị tại các trường cao đẳng công lập trên địa bàn thành phố Hồ Chí Minh*, Luận văn thạc sĩ Trường Đại học Kinh tế TP.HCM.
13. Cagwin, D. & Bouwman, M.J. (2002), “The association between activity-based costing and improvement in financial performance”, *Management Accounting Research*, 13, 1-39.
14. Clarke, P.J., Thorley Hill, N. & Stevens, K. (1999), “Activity-based costing in Ireland: Barriers to, and opportunities for change”, *Critical Perspectives in Accounting*, 10, 443-468.
15. Chính phủ (2005), *Nghị quyết số 14/2005/NQ-CP về đổi mới cơ bản và toàn diện giáo dục đại học Việt Nam giai đoạn 2006-2010*, ban hành ngày 02 tháng 11 năm 2005.
16. Chính phủ (2006), *Nghị định số 43/2006/NĐ-CP quy định quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm về thực hiện nhiệm vụ, tổ chức bộ máy, biên chế và tài chính đối với đơn vị sự nghiệp công lập*, ban hành ngày 25 tháng 4 năm 2006.
17. Chính phủ (2015), *Nghị định số 16/2015/NĐ-CP quy định cơ chế tự chủ đối với các đơn vị sự nghiệp công lập*, ban hành ngày 14 tháng 2 năm 2015.
18. Chính phủ (2015a), *Nghị định số 86/2015/NĐ-CP quy định cơ chế thu, quản lý học phí đối với cơ sở giáo dục thuộc hệ thống giáo dục quốc dân và chính sách miễn, giảm học phí, hỗ trợ chi phí học tập từ năm học 2015 - 2016 đến năm học 2020 - 2021*, ban hành ngày 02 tháng 10 năm 2015.
19. Chính phủ (2017), *Nghị quyết số 117/NQ-CP ngày 9/11/2017 về phiên họp Chính phủ thường kỳ tháng 10 (Điểm 6)*, ban hành ngày 17 tháng 11 năm 2017.
20. Chính phủ (2019), *Nghị định số 32/2019/NĐ-CP quy định giao nhiệm vụ, đặt hàng hoặc đấu thầu cung cấp sản phẩm, dịch vụ công sử dụng ngân sách nhà nước từ nguồn kinh phí chi thường xuyên*, ban hành ngày 10 tháng 4 năm 2019.
21. Chính phủ (2019a), *Nghị định số 99/2019/NĐ-CP quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Giáo dục sửa đổi, bổ sung Luật Giáo dục đại học*, ban hành ngày 30 tháng 12 năm 2019.
22. Chính phủ (2021), *Nghị định số 60/2021/NĐ-CP quy định cơ chế tự chủ tài chính của đơn vị sự nghiệp công lập*, ban hành ngày 21 tháng 6 năm 2021.
23. Cox, K. S., Downey, R. G., & Smith, L. G. (2007), *Activity Based Costing*

and Higher Education - Can it Work?, Kansas State University.

24. Coy D. and G. H. Goh (1995), "Overhead cost allocation by tertiary education institutions", *Journal of Institutional Research*, Vol. 4 (1), May 1995.

25. Cropper P. & Cook R. (2000), "Activity-based costing in universities - five years on", *Public Money & Management*, Vol. 20 (2), 61-68.

26. Douglas A. & Adrian Z. (1992), "Financing universities in developing countries", *PHREE Background Paper Series*, Document No. PHREE/92/61, Education and Employment Division Population and Human Resources Department, The World Bank.

27. Ekaterina, M.E. (2010), "Management accounting architectonics system in higher educational institution", *Vestnik Samara State University of Economics*, 10(72), 6-19.

28. Ernst and Young (1998), *Costing methodology for use within Australian higher education institutions*, A report commissioned by DETYA.

29. Goddard A. & Ooi K. (1998), "Activity-based costing and central overhead cost allocation in universities: A case study", *Public Money & Management*, Vol. 18, No. 3, p. 31-38.

30. Gosselin, M. (1997), "The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing", *Acc. Organ. Society*, 22, 105-122.

31. Hans H. Jenny (1996), *Cost accounting in higher education: Simplified macro- and micro- costing techniques*, Library of Congress Cataloging -in-Publication Data, USA, Washington, DC 20036.

32. Hoàng Đình Hương & Vũ Mạnh Chiến (2014), "Mô hình tính giá theo hoạt động trong các trường đại học ngoài công lập tại Việt Nam", Bài viết cho Hội thảo: *Những vấn đề quản lý kinh tế và quản trị kinh doanh hiện đại*, Hà Nội, Tháng 5/2014.

33. Hoàng Đình Hương (2015), *Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các trường đại học ngoài công lập tại Việt Nam*, Luận án tiến sĩ ngành Kế toán, Trường Đại học Kinh tế Quốc dân.

34. Hoàng Đình Hương và Bùi Thúy Quỳnh (2015), "Vận dụng phương pháp xác định chi phí theo quá trình trong các trường đại học tại Việt Nam", *Tap chí Công thương*, Số 3+4, Tháng 2/2015.

35. Khrisnan, A. (2006), "An application of Activity Based Costing in higher

- learning institution: A local case study”, *Contemporary Management Research*, Vol. 2(2), 75 - 90.
36. Krumwiede, K.R. (1998), “The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors”, *J. Manage. Acc. Res.* 10, 239-278.
37. Lê Thị Thanh Hải (2012), “Kế toán quản trị chi hoạt động trong các trường đại học công lập: Thực trạng và giải pháp”, *Tạp chí Kinh tế & Phát triển*, Số 180 (2), tr. 143-148.
38. Lima C.M.F. (2011), “The applicability of the principles of activity based costing system in a higher education institution”, *Economics and Management Research Projects: An International Journal*, 1(1), 57-65.
39. Malmi, T. (1999), “Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms”, *Acc. Organ. Society*, 20, 649-672.
40. Mai Thị Sen (2017), “Vấn đề tự chủ tài chính của các trường đại học công lập Việt Nam”, *Tạp chí Tài chính*, Kỳ 2, số tháng 2/2017.
41. Mamontova, N.A. & Novak, A.F. (2015), “Management accounting of higher education institutions: Implementation stages”, *Economic, Entrepreneurship, Management*, 2(2), 39-44.
42. Maria da Conceição da Costa Marques (2010), “The role of cost accounting in the university performance measurement in Portugal”, *MPRA Paper No. 29749*, posted 25. Truy cập ngày 18 tháng 7 năm 2019 từ <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/29749/>.
43. Marivic Valenzuela-Manalo (2005), *Activity based costing (ABC) vs. traditional cost accounting system among Top 500 corporations in the Philippines*, SERIES 2004-01, College of Business and Economics: CHED Center of Development in Business and Management Education.
44. Nguyễn Thị Đào (2015), "Hoàn thiện công tác kế toán quản trị ở các trường đại học công lập Việt Nam trong bối cảnh thực hiện tự chủ", *Tạp chí Kế toán & Kiểm toán*, Số tháng 5/2015, 21-23.
45. Nguyễn Thị Đào và Nguyễn Năng Phúc (2020), “Tự chủ tài chính đại học công lập và những vướng mắc cần tháo gỡ”, Bài trình bày tại *Hội thảo Kế toán trong thời kỳ cách mạng công nghiệp 4.0*, Trường ĐH Tài chính - QTKD, tháng 6/2020.