

# Xây dựng mô hình kiểm toán nội bộ trong các đơn vị sự nghiệp công lập ở Việt Nam: TIẾP CẬN MÔ HÌNH LÝ THUYẾT

 Nguyễn Thị Kim Huyền\*  
Nguyễn Tấn Lượng\*\*

Nhận: 05/05/2023  
Biên tập: 06/05/2023  
Duyệt đăng: 10/06/2023

## Tóm tắt

Thời gian qua, Chính phủ đã có nhiều đổi mới về cơ chế và chính sách đối với hoạt động của các đơn vị sự nghiệp công lập (SNCL), trong đó phải kể đến các quy định liên quan kiểm toán nội bộ (KTNB). Tuy nhiên, thực tế hiện nay, không phải tất cả các đơn vị SNCL đều xây dựng riêng tổ chức KTNB. Việc xây dựng tổ chức này sẽ giúp tăng cường hiệu quả hoạt động của hệ thống kiểm soát, phát hiện và phòng ngừa các rủi ro, sai sót có thể xảy ra tại các đơn vị, trong xu thế quyền tự chủ và trách nhiệm giải trình ngày một được quan tâm. Bài viết thực hiện tiếp cận mô hình nghiên cứu lý thuyết đối với vấn đề xây dựng mô hình KTNB trong các đơn vị SNCL ở Việt Nam. Đây là tiền đề cho nghiên cứu vấn đề này trong thời gian tới của nhóm tác giả.

**Từ khóa:** kiểm toán nội bộ, mô hình nghiên cứu, đơn vị sự nghiệp công lập, tổ chức, mô hình.

## Abstract

Over the past time, the government has made many changes in mechanisms and policies for the operation of public non-business units, including regulations related to internal audits. However, the reality is that not all Public non-business units have internal audit organizations. The construction of this model will help enhance the operational efficiency of the internal control system, thereby detecting and preventing possible risks and errors in public non-business units in the autonomy and accountability trend that are increasingly concerned. This article implements a theoretical research model approach to the problem of building internal audit models in public non-business units in Vietnam. And this is the premise for researching about the audit topic of authors in next time.

**Keywords:** internal audit, research model, public non – business unit, organizations, model.

**JEL Classifications:** M40, M41, M49.

**DOI:** <https://doi.org/10.59006/vnfa-jaa.06202324>

## Đặt vấn đề

Điều 39 Luật Kế toán số 88/2015/QH13 ngày 20/11/2015 có hiệu lực từ ngày 01/7/2017, đã có quy định chi tiết về KTNB trong doanh nghiệp, cơ quan Nhà nước, đơn vị sự nghiệp. Theo đó, KTNB là việc kiểm tra, đánh giá và giám sát tính đầy đủ, thích hợp và tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ (KSNB), với các nhiệm vụ: kiểm tra tính phù hợp, hiệu lực và hiệu quả của hệ thống KSNB; kiểm tra và xác nhận độ tin cậy của thông tin kinh tế, tài chính; kiểm tra việc tuân thủ nguyên tắc hoạt động, quản lý, việc tuân thủ pháp luật, chế độ tài chính, kế toán, chính sách, nghị quyết,

quyết định của lãnh đạo đơn vị; và đồng thời, phát hiện những tồn tại, yếu kém để từ đó kiến nghị các biện pháp sửa chữa, khắc phục sai sót; và đề xuất biện pháp nhằm hoàn thiện, nâng cao hiệu lực, hiệu quả của KSNB. Luật cũng giao Chính phủ quy định chi tiết về KTNB trong doanh nghiệp, cơ quan Nhà nước và đơn vị sự nghiệp.

Theo quy định hiện hành, một số đơn vị thuộc diện phải tổ chức KTNB như ngân hàng và các tổ chức tín dụng, doanh nghiệp bảo hiểm và đơn vị có lợi ích công

chúng; ngoài ra, một số đơn vị mặc dù chưa có quy định bắt buộc phải xây dựng tổ chức KTNB nhưng xuất phát từ yêu cầu quản trị nên thực tế đã tiến hành tổ chức KTNB như Bộ Quốc phòng, Bộ Tài chính, Bảo hiểm xã hội Việt Nam, Tập đoàn xăng dầu...; đối với các đơn vị SNCL chưa có tổ chức KTNB, việc xây dựng tổ chức KTNB là điều tất yếu sẽ diễn ra. Bài viết này đã thực hiện tiếp cận mô hình nghiên cứu lý thuyết đối với vấn đề xây dựng mô hình KTNB trong các đơn vị SNCL ở Việt Nam.

\*Trường Đại học Kỹ thuật Công nghiệp – Đại học Thái Nguyên

\*\*Trường Đại học Mở Thành phố Hồ Chí Minh

## Tình hình nghiên cứu trong và ngoài nước liên quan đến KTNB trong các đơn vị SNCL

Đối với nghiên cứu quốc tế, về cơ bản các nghiên cứu này chủ yếu tập trung vào hoạt động KTNB, nhất là hoạt động KTNB tại các doanh nghiệp. Đối với hệ thống KTNB trong khu vực công trước năm 2010, có thể đề cập đến một số nghiên cứu như: Brink và Witt (1982) với việc tập trung làm rõ những vấn đề căn bản của KTNB, vấn đề quản lý hành chính đối với các hoạt động của KTNB, mối quan hệ đặc biệt của KTNB với các bộ phận, từ đó đưa ra những kết luận, dự báo về sự phát triển của KTNB khu vực công; Smith và cộng sự (2001) nhấn mạnh sự hỗ trợ từ nhà quản lý, điều kiện làm việc, tính độc lập của kiểm toán viên nội bộ và sự cam kết của quản lý ảnh hưởng đến hoạt động của KTNB; Sterck và Bouckaert (2006) thực hiện phân tích các yếu tố tác động tới chức năng KTNB trong khu vực công bao gồm yêu cầu pháp lý cho việc thiết lập chức năng KTNB, chiến lược phát triển năng lực của kiểm toán viên nội bộ, hỗ trợ từ nhà quản lý cấp cao và vai trò của ủy ban kiểm toán.

Theo tác giả Michail Nerantzidis và các cộng sự trong bài viết xuất bản năm 2022, đã thực hiện xem xét 78 bài báo được xuất bản từ năm 2010 đến năm 2019 về nội dung KTNB khu vực công, để trả lời 03 câu hỏi: Nghiên cứu về KTNB khu vực công đã và đang phát triển như thế nào? Trọng tâm phân tích của các nghiên cứu về KTNB khu vực công là gì? Tương lai nghiên cứu KTNB khu vực công ra sao? Có thể thấy rằng, đây là nghiên cứu đầu tiên cung cấp đánh giá một cách có hệ thống về KTNB khu vực công, cũng như xác định

trọng tâm nghiên cứu trong tương lai về vấn đề này.

Tại Việt Nam, từ sau đổi mới kinh tế năm 1986 đã sớm hình thành: kiểm toán độc lập - năm 1991; kiểm toán Nhà nước - năm 1994; và KTNB - năm 1997. Tuy nhiên, so với các nước trên thế giới sự hình thành kiểm toán nói chung và KTNB nói riêng ở nước ta còn tương đối muộn.

Khi nhắc đến các nghiên cứu về KTNB ở Việt Nam, phần lớn là các nghiên cứu trong các ngân hàng, doanh nghiệp, ngân hàng và tổ chức tín dụng; trong các khu vực công và đơn vị sự nghiệp, các nghiên cứu tập trung chủ yếu vào hệ thống KSNB hoặc nội dung KSNB các nghiệp vụ cụ thể; riêng các nghiên cứu về KTNB trong khu vực công, các đơn vị sự nghiệp còn tương đối ít, có thể kể đến trong số này gồm Trần Thị Hoa Thom với nghiên cứu “KTNB trong các đơn vị có sử dụng kinh phí ngân sách Nhà nước” thực hiện đánh giá thực tế KTNB trong các đơn vị thuộc khu vực hành chính công, qua đó đề xuất biện pháp xây dựng hệ thống KTNB trong loại hình đơn vị này; Nguyễn Thị Khánh Vân với nghiên cứu “Xây dựng mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng hiệu quả KTNB trong các đơn vị thuộc khu vực công Việt Nam” đã đi đánh giá, tổng hợp những quan niệm khác nhau về hiệu quả KTNB và nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả KTNB trong các đơn vị thuộc khu vực công trên thế giới, từ đó vận dụng mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả KTNB của các đơn vị công Việt Nam; Nguyễn Hoàng Giang (2019) trong bài viết “Công tác KTNB tại đơn vị SNCL” đã trao đổi về những nội dung mới liên quan đến công tác KTNB tại các đơn vị SNCL trong Nghị định số 05/2019/NĐ-CP

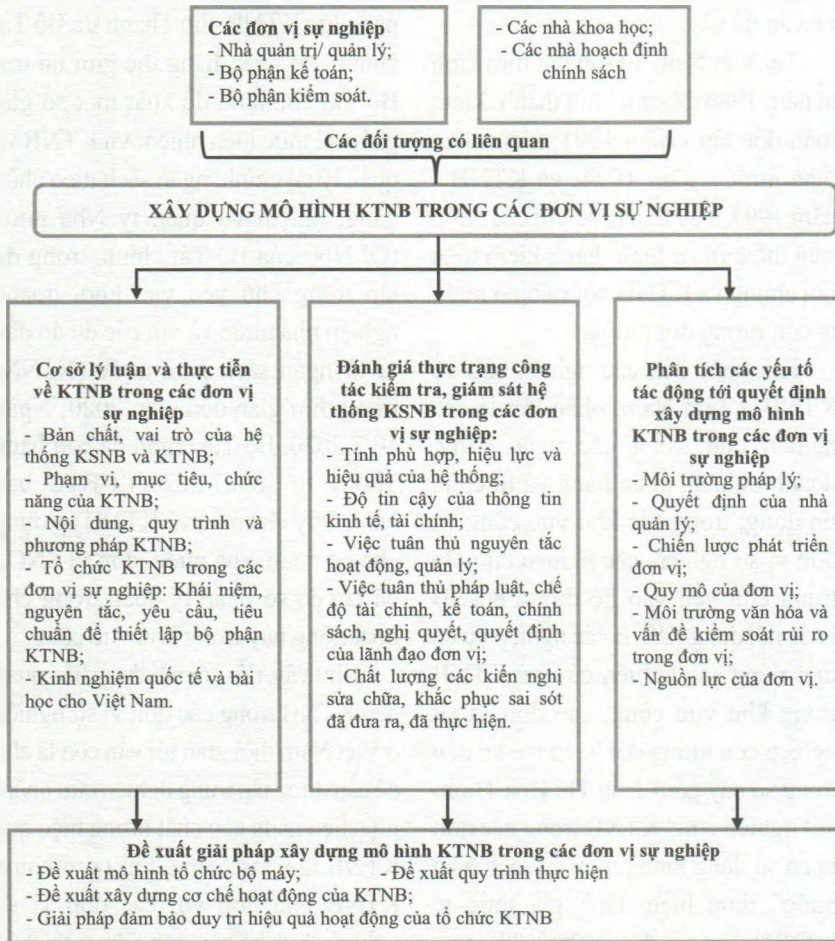
năm 2012, trong “Dự án Xây dựng năng lực KTNB cho Thanh tra Bộ Tài chính” do ngân hàng thế giới tài trợ, Bộ Tài chính đã đề xuất một số giải pháp để thực hiện nhiệm vụ KTNB về quản lý tài chính, ngân sách theo chức năng, nhiệm vụ quản lý Nhà nước (QLNN) của Bộ Tài chính, trong đó tập trung chủ yếu vào khối doanh nghiệp nhà nước và với các dự án đầu tư từ ngân sách Nhà nước (NSNN) trong thời gian đến năm 2020; Ngày 10/7/2020, Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư số 67/2020/TT-BTC ban hành Quy chế mẫu về KTNB áp dụng cho cơ quan Nhà nước, đơn vị SNCL đã tạo cơ sở pháp lý quan trọng cho hoạt động này trong khu vực công.

Như vậy, đối với nội dung liên quan đến KTNB trong các đơn vị sự nghiệp ở Việt Nam thời gian tới vẫn còn là chủ đề cần được tập trung nghiên cứu nhằm mục tiêu nâng cao chất lượng hiệu quả KTNB khu vực công, tìm ra mô hình KTNB phù hợp với các đơn vị sự nghiệp chưa có xây dựng được tổ chức này trong đơn vị mình.

Để có thể xây dựng mô hình KTNB áp dụng cho các đơn vị sự nghiệp ở Việt Nam sao cho vừa tuân thủ pháp luật và vừa phù hợp với đặc thù của các đơn vị trên nền tảng cơ sở lý luận cũng như thực tiễn kinh nghiệm của một số quốc gia trên thế giới về KTNB trong các đơn vị SNCL, cần thực hiện thu thập các thông tin và dữ liệu để đánh giá thực trạng công tác kiểm tra, giám sát hệ thống KSNB trong các đơn vị này. Nội dung đánh giá bao gồm: tính phù hợp, hiệu lực và hiệu quả của hệ thống KSNB; độ tin cậy của thông tin kinh tế, tài chính được công bố hàng năm; việc tuân thủ nguyên tắc hoạt động, quản lý của đơn vị; việc tuân thủ pháp luật, chế độ tài chính, kế



Hình 1: Mô hình nghiên cứu lý thuyết đề xuất



(Nguồn: theo đề xuất của các tác giả)

toán, chính sách, nghị quyết, quyết định của lãnh đạo đơn vị; chất lượng các kiến nghị sửa chữa, khắc phục sai sót đã đưa ra, đã thực hiện trong khoảng thời gian được đánh giá. Bên cạnh đó, để đảm bảo những điều kiện thuận lợi cho việc xây dựng mô hình vào các đơn vị, nghiên cứu cũng đi phân tích các yếu tố tác động đến quyết định xây dựng mô hình này trong mỗi đơn vị.

Để có thể phân tích các yếu tố này: phiếu điều tra sau khi được thiết kế sẽ lấy ý kiến các chuyên gia (là các nhà khoa học và nhà hoạch định chính sách có liên quan đến lĩnh vực này) và thực hiện điều tra thử trước khi đưa vào hoàn thiện và điều tra chính thức; đối tượng điều tra chính

thức sẽ được thiết kế để lấy ý kiến của các nhóm đối tượng nghiên cứu gồm nhà quản lý/quản trị, cán bộ bộ phận kế toán, cán bộ thuộc bộ phận KSNB hoặc chịu trách nhiệm thực hiện nhiệm vụ KSNB trong các đơn vị SNCL; kết quả điều tra thu thập sẽ được tổng hợp; sau đó, phân tích bằng phần mềm thống kê chuyên dụng - SPSS. Từ đó, xác định mô hình hồi quy các yếu tố tác động tới quyết định xây dựng mô hình KTNB trong các đơn vị SNCL. Mô hình chính là một trong những căn cứ để đề xuất giải pháp tương ứng.

**Kết luận**

Việc tiếp cận mô hình lý thuyết trong nghiên cứu về xây dựng mô

hình KTNB trong các đơn vị SNCL ở Việt Nam mà nhóm tác giả đưa ra là cơ sở để triển khai các bước nghiên cứu tiếp theo. Kết hợp sử dụng các phương pháp nghiên cứu khoa học, hợp lý và phù hợp, sẽ giúp cho các nghiên cứu chuyên sâu liên quan đến KTNB và mô hình KTNB trong các đơn vị SNCL đạt hiệu quả. ■

**Tài liệu tham khảo**

Nguyễn Hoàng Giang. (2019). Công tác KTNB tại đơn vị SNCL, Tạp chí Tài chính, số tháng 3/2019, trang 57-59.

Quốc hội Nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam. (2015). Luật Kế toán, Luật số 88/2015/QH13, ngày 20/11/2015.

Nguyễn Thị Kim Huyền, Vũ Thị Minh Ngọc. (2018). Xây dựng hiệu quả hoạt động của tổ chức KTNB trong các đơn vị hành chính, sự nghiệp thuộc Bộ Công thương: Kinh nghiệm quốc tế, Hội thảo quốc tế: Cách thức xây dựng và vận hành chức năng KTNB hiệu quả tại Việt Nam và các thông lệ quốc tế.

Vũ Thị Minh Ngọc, Nguyễn Thị Kim Huyền. (2018). Xây dựng hiệu quả hoạt động của tổ chức KTNB trong các đơn vị hành chính sự nghiệp thuộc Bộ Công thương: Thiết kế nghiên cứu, Tạp chí Kế toán và Kiểm toán, số 8/2018 (179), trang 23-25.

Nguyễn Đình Thọ. (2014). Giáo trình “Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh”, NXB Tài chính.

Th.S. Trần Thị Hoa Thơm. (2010). KTNB trong các đơn vị có sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước. Công Thông tin Điện tử Kiểm toán Nhà nước. <https://www.sav.gov.vn/Pages/chi-tiet-tin.aspx?ItemID=1727&l=Nghiencuutraodoi>.

Nguyễn Thị Khánh Vân. (2018). Xây dựng mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng hiệu quả KTNB trong các đơn vị thuộc khu vực công Việt Nam, Tạp chí Kế toán và Kiểm toán, số tháng 1+2/2018, trang 43-46.

Michail Nerantzidis và cộng sự. (2022). Internal auditing in the public sector: A systematic literature review and future research agenda, Journal of Public Budgeting 34(2), P.189-209.

Smith, M. và cộng sự. (2001). Auditors’ perception of fraud risk indicators: Malaysian evidence, Managerial Auditing Journal, 20(1), P.73-85.

Sierck, M., & Bouckaert, G. (2006). International audit trends in the public sector, The Internal Auditor, 63(4), P.49-53.

Victor Z. Brink & Herbert Witt. (1982). Modern Internal Auditing: Appraising Operations and controls, Wiley, 4th edition.