


# Kiểm toán nội bộ trong các trường đại học công lập: KINH NGHIỆM QUỐC TẾ NHÌN TỪ CÁC NGHIÊN CỨU

 TS. Nguyễn Thúc Hương Giang\*  
TS. Nguyễn Thị Phương Dung\*

Nhận: 18/04/2022  
Biên tập: 19/04/2022  
Duyệt đăng: 29/04/2022

Kiểm toán nội bộ (KTNB) không mấy xa lạ với khu vực tư nhân ở Việt Nam trong nhiều năm gần đây và đã được xây dựng và áp dụng ở nhiều tập đoàn lớn và các định chế tài chính. Tuy nhiên, đối với khu vực công ở Việt Nam, lĩnh vực này hoàn toàn vẫn còn rất mới mẻ, đặc biệt là với nhóm đối tượng các cơ sở giáo dục đại học công lập. Bài viết tổng hợp các nghiên cứu quốc tế về áp dụng KTNB trong các trường đại học trên thế giới và rút ra một số bài học kinh nghiệm cho Việt Nam trong quá trình triển khai áp dụng sắp tới.

**Từ khóa:** KTNB, trường đại học, công lập, Việt Nam.

*In Vietnam, internal audit is not new to the private and has been introduced and applied in many large corporations and financial institutions. However, it is still very new to the public sector, especially for the group of public higher education institutions. The article summarizes international studies on the application of internal audit in universities around the world and draws some lessons for Vietnam in the upcoming implementation.*

**Keywords:** Internal audit, universities, public, Vietnam.

**JEL:** M42, M48, I22, I23

## 1. Đặt vấn đề

Theo IIA, KTNB là “hoạt động đảm bảo và tư vấn độc lập, khách quan được thiết kế nhằm gia tăng giá trị và giải quyết hoạt động của tổ chức, giúp tổ chức quản trị rủi ro, đảm bảo hiệu quả kiểm soát và đánh giá, khuyến nghị để nâng cao hiệu quả quản trị”. Hoạt động KTNB rất phát triển trên thế giới từ nhiều năm nay, nhưng vẫn còn khá mới với Việt Nam, đặc biệt đối với khu vực công và các trường Đại học công lập ở Việt Nam. Hiện nay mới chỉ có rất ít trường Đại học công lập tự chủ ra quyết định về việc thành lập bộ phận KTNB. Trong giai đoạn khởi đầu này, việc nhìn nhận kinh nghiệm của các quốc gia trong việc áp dụng

KTNB là hết sức cần thiết để rút ra các bài học áp dụng. Tuy nhiên, số lượng các nghiên cứu về KTNB trong khu vực công ít hơn hẳn so với lĩnh vực KTNB ở khu vực tư nhân, và nghiên cứu về KTNB trong các trường đại học trong đó có trường đại học công lập trên thế giới cũng không nhiều. Bài viết tổng hợp các nghiên cứu chính về KTNB trong các trường đại học công lập ở một số quốc gia chia theo các châu lục trên thế giới, trong đó có các nghiên cứu riêng cho các trường đại học công lập, hoặc một số ít là nghiên cứu so sánh giữa các trường đại học công lập và tư thực.

## 2. KTNB trong các trường đại học công lập trên thế giới

### 2.1 Một số nước châu Âu

#### Tại Italia

Arena (2013) đã nghiên cứu cụ thể về mô hình áp dụng KTNB và đặc điểm của KTNB trong các cơ sở giáo dục đại học của Ý. Bài báo cho thấy mức độ hạn chế về việc thực tế áp dụng KTNB trong các trường đại học của Ý vào thời điểm đó (chỉ 42,86% trong số 35 trường đại học được khảo sát có nhóm kiểm toán viên nội bộ (KTVNB) thực hiện các hoạt động KTNB và 34,29% có bộ phận KTNB chuyên dụng), nhưng xu hướng phát triển là tương tự như khu vực tư nhân chuyển các hoạt động chính từ kiểm toán tài chính và tuân thủ sang kiểm toán hoạt động. Trước đó, KTVNB trong các trường đại học vẫn tập trung vào kiểm toán báo cáo tài chính và nhân sự với tần suất nhiều hơn mảng kiểm toán công nghệ thông tin và xây dựng. Các trường đại học quy mô lớn thường chú ý nhiều hơn tới quản trị rủi ro. Từ các phân tích về việc hệ thống đại học tại các nước Châu Âu và các nước ngoài Châu Âu về cơ bản chịu áp lực lớn trong việc sử dụng nguồn lực có hiệu quả, tăng cường tính minh bạch và các công cụ kiểm soát tương tự như khu vực tư nhân, nghiên cứu chỉ ra việc chấp nhận và

\*Viện Kinh tế và Quản lý, Trường Đại học Bách Khoa Hà Nội



các đặc điểm của cơ chế kiểm soát cụ thể - KTNB - ngày càng trở nên phổ biến ở các tổ chức công. Các trường đại học có khoảng bình quân 3 nhân viên KTNB mỗi trường (không quan trọng về quy mô hay địa điểm), KTNB báo cáo trực tiếp cho Ban giám hiệu (53%) và báo cáo cho các đơn vị chức năng hành chính khác (7%). Các trường lớn coi trọng các KTVNB có hiểu biết về tài chính và kinh tế hơn các đơn vị khác.

#### *Tại Bồ Đào Nha*

Fonseca và các cộng sự (2020) đã nghiên cứu về vai trò của KTNB đối với việc thúc đẩy trách nhiệm giải trình ở các trường đại học Bồ Đào Nha (26 trường đại học được đưa vào nghiên cứu) và đưa ra kết luận rằng, KTNB rất quan trọng trong việc đánh giá mức độ hoàn thành kế hoạch hành động và các vấn đề có thể phát sinh khi sử dụng nguồn lực công cộng. Thông tin KTNB của các trường đã được đội ngũ quản lý của trường để cải thiện công tác quản trị nội bộ, thúc đẩy tính minh bạch nhằm cải thiện hình ảnh và thương hiệu của các trường đại học. Theo nghiên cứu này, các trường Đại học Bồ Đào Nha chủ yếu tập trung vào kiểm toán tài chính (92%), các hình thức kiểm toán chất lượng dự án hoặc chương trình và kiểm toán hệ thống cũng được các trường áp dụng nhưng với tỷ lệ ít hơn (85% và 69%). Các kiến nghị đề xuất trong báo cáo KTNB đã đóng góp cho hầu hết các trường trong việc sử dụng nguồn lực công hiệu quả hơn, thúc đẩy minh bạch thông tin và nâng cao trách nhiệm (92%).

#### *2.2 Một số nước châu Á*

##### *Tại Malaysia*

Malaysia là một quốc gia đã có nhiều kinh nghiệm trong việc áp dụng KTNB trong các trường đại học từ

nhiều năm. Năm 2006, Zakaria và các cộng sự đã xuất bản nghiên cứu về việc thiết lập chức năng KTNB trong các trường đại học ở Malaysia bao gồm cả các trường công lập và tư thục, với mẫu nghiên cứu là 17 trường đại học công lập và 49 trường đại học tư thục. Nghiên cứu cho thấy, có tới 88.2% các trường đại học công lập có chức năng KTNB trong khi phần lớn các trường đại học tư thục vào thời điểm đó chưa có chức năng KTNB (chỉ có 18.4% các trường đại học tư thục có chức năng này). Lãnh đạo của cả trường công lập và tư thục đều có nhận thức giống nhau về vai trò của KTNB trong trường đại học trong việc giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ, tăng cường hiệu quả của các chương trình nhằm đạt được mục tiêu, hỗ trợ các vấn đề về tài chính hay đánh giá hiệu quả của hệ thống quản lý rủi ro và tính tuân thủ của tổ chức. Các mảng kiểm toán quan trọng cũng không có sự khác biệt giữa trường đại học công lập và tư thục, tuy nhiên các trường công lập đánh giá kiểm toán báo cáo tài chính là rất quan trọng, trong khi các trường tư thục chỉ coi kiểm toán báo cáo tài chính là quan trọng vừa phải, và chủ yếu đáp ứng yêu cầu của thông tư do Kho Bạc Malaysia ban hành. Nhận thức của KTNB trong các trường công cũng khác các trường tư, khi họ đánh giá cao hơn việc tiếp cận với Hội đồng quản trị (Hội đồng trường), mở rộng mối quan hệ với kiểm toán độc lập và bộ phận được kiểm toán, hiệu quả chuyên môn cũng như việc các khuyến nghị được xem xét để điều chỉnh.

Năm 2017, Mustapha và Abidin đã thực hiện nghiên cứu tập trung vào vai trò của KTNB trong quản lý rủi ro tại các trường đại học công lập ở Malaysia. Nghiên cứu này cung cấp

thông tin chi tiết về những thay đổi trong KTNB và thực hành quản lý rủi ro bên trong và bên ngoài tại các trường đại học công lập ở Malaysia. Bảng câu hỏi khảo sát đã được gửi cho các KTVNB tại 20 trường đại học công lập của Malaysia. Kết quả cho thấy, tất cả các trường đại học công lập của Malaysia đều đã xây dựng bộ phận KTNB phù hợp với yêu cầu của Thông tư Kho bạc số 9/2004. 2/3 số người được hỏi đã tham gia vào việc đánh giá hiệu quả của quá trình quản lý rủi ro. Một vài trường đại học công lập có tuổi đời lâu hơn đã đạt được trình độ cao với các thông lệ quản lý rủi ro được thiết lập. Trong khi đó, phần lớn các trường đại học công lập mới hơn vẫn có mức độ quản lý rủi ro trình độ cơ bản hoặc đang phát triển. Trong nghiên cứu này, nhóm tác giả cũng đề xuất một số giải pháp để đẩy mạnh vai trò của KTNB trong việc quản lý rủi ro. Thứ nhất, việc thành lập một đơn vị quản lý rủi ro riêng biệt và các thông lệ quản lý rủi ro tại các trường đại học công lập có thể có ý nghĩa đối với việc lập kế hoạch kiểm toán hàng năm đồng thời giúp cải thiện hơn nữa hiệu lực và hiệu quả của việc phân bổ nguồn lực KTNB. Thứ hai, Kho bạc Nhà nước có thể muốn xem xét việc thiết lập các chính sách quản lý rủi ro toàn diện cho khu vực công và các trường đại học, trong đó, KTVNB đóng một vai trò tích cực trong việc giám sát và tạo điều kiện thuận lợi cho việc thực hành quản lý rủi ro. Bên cạnh đó, cần có định nghĩa rõ ràng về các vai trò cụ thể của KTVNB để có thể ngăn chặn bất kỳ xung đột nào liên quan đến tính độc lập của kiểm toán viên. Hơn nữa, các trường đại học có thể muốn khai thác chuyên môn và kỹ năng của KTVNB trong việc quản lý rủi ro tiềm tàng và



nâng cao nhận thức về rủi ro và kiểm soát trong tổ chức, giúp các trường ngăn ngừa sự xuất hiện của các hoạt động rủi ro và nâng cao trách nhiệm giải trình trong mối quan hệ với các hoạt động đó. Ngoài ra, các trường đại học ở Malaysia cũng cần nâng cao nhận thức của ban lãnh đạo cấp cao nhất về tầm quan trọng của quản lý rủi ro trong bất kỳ chiến lược nào được thực hiện.

#### Tại Indonesia

Sari và cộng sự (2017) tiến hành nghiên cứu về ảnh hưởng của KTNB và hệ thống kiểm soát nội bộ lên trách nhiệm giải trình của 37 trường đại học công lập ở Indonesia. Nghiên cứu này thực hiện khảo sát bằng bảng hỏi và thu thập được 90/148 câu trả lời (tỷ lệ 60%) của bộ phận quản lý tài chính và KTNB của các trường. Kết quả của nghiên cứu cho thấy KTNB không có tác động và cũng không làm tăng trách nhiệm giải trình trên báo cáo tài chính của các trường đại học. Một trong những lý do để giải thích cho việc mặc dù có KTNB nhưng bộ phận này chưa phát huy được hết tác dụng tại các trường đại học Indonesia là do sự cứng nhắc quan liêu, chi phí quản trị cao và chất lượng cung cấp dịch vụ cho cộng đồng ở mức độ thấp của các cơ quan quản lý nhà nước (Kartini, 2012). Mặc dù vậy, kết quả nghiên cứu cho thấy, toàn bộ hệ thống kiểm soát nội bộ của các trường đại học thì có giúp cải thiện và làm tăng tính trách nhiệm của báo cáo tài chính của các trường. Chất lượng của hệ thống kiểm soát nội bộ trong trường đại học được đo lường bằng tính hiệu lực của việc thực thi các quy định để kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động nội bộ cũng như việc phát hành báo cáo tài chính

ra công chúng. Kết quả này có được sự thống nhất với một số nghiên cứu đi trước như nghiên cứu của Haron và cộng sự (2010) và Kartini (2012).

Fitriyah (2016) nghiên cứu vai trò của Bộ phận KTNB trong việc phát hiện và ngăn chặn gian lận trong các trường đại học công lập thuộc Bộ Nghiên cứu, Công nghệ và Giáo dục Đại học ở Tây Java. Tác giả sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính, với đối tượng là bộ phận KTNB tại các trường đại học công lập. Kết quả của nghiên cứu này cho thấy bộ phận KTNB có thể phát hiện và ngăn chặn gian lận trong môi trường đại học công lập bằng các biện pháp “cờ đỏ” để đánh dấu các bất thường về kế toán. Các vấn đề liên quan đến lập dự toán ngân sách không chính xác dẫn đến việc sử dụng tiền không phù hợp, và sẽ bị trảm trọng hơn bởi việc giải ngân tiền chậm, có khả năng dẫn đến các giao dịch hư cấu, và sai lệch trong việc ghi nhận tài sản thuộc sở hữu nhà nước vào hệ thống quản lý tài sản nhà nước (SIMAK BMN), việc ghi nhận này nếu không đúng cách sẽ có nguy cơ gây thất thoát cho Nhà nước. Dấu hiệu gian lận xảy ra trong các tổ chức phi lợi nhuận liên quan đến biến thù tài sản có thể là do chênh lệch giữa các bản ghi trên ứng dụng SIMAK BMN và kết quả KTVNB thực hiện kiểm tra và kiểm kê thực tế, hay việc trình bày nguồn số liệu không chính xác hay sự chậm trễ của chứng từ ảnh hưởng tới bảng cân đối kế toán. Nhiệm vụ của một KTVNB nhằm đánh giá rủi ro gian lận trong môi trường đại học đã được triển khai một cách tối ưu, nhưng quyết định cuối cùng về thực thi các biện pháp xử lý vẫn thuộc về Hiệu trưởng các trường đại học.

#### Tại Trung Quốc

Nghiên cứu của Gaosong và Leping (2021) về thiết kế hệ thống chỉ số đo lường hiệu quả KTNB đã lấy mẫu nghiên cứu trên các trường đại học ở Trung Quốc để nghiên cứu phân tích thực nghiệm do sự phát triển mạnh mẽ của KTNB trong các trường đại học Trung Quốc thời gian qua. Tuy vậy, thông qua kết quả khảo sát từ 102 phiếu và đánh giá của các chuyên gia đã cho thấy hiện nay KTNB trong các trường đại học ở Trung Quốc vẫn chưa hiệu quả, có rất nhiều vấn đề và trở ngại trong hệ thống kiểm toán, thực trạng thất thoát và lãng phí vẫn lớn, việc chấn chỉnh hoạt động kiểm toán chưa hiệu quả và thiếu sự đổi mới trong hoạt động kiểm toán. Để cải thiện hiệu quả của KTNB, Gaosong và Leping cũng đã đề xuất mô hình và hệ thống chỉ số đo lường hiệu quả KTNB để có thể áp dụng thống nhất. Bên cạnh đó, các tác giả đề xuất việc cần phải cải cách hệ thống, đẩy mạnh hệ thống trách nhiệm quản lý tiêu chuẩn đánh giá hiệu quả KTNB, mở rộng phạm vi KTNB, tăng cường giám sát, chấn chỉnh và sử dụng kết quả kiểm toán, cải thiện việc đổi mới KTNB.

#### 2.3 Một số nước châu Phi

##### Tại Nigeria

Adetoso và Akinselure (2016) nghiên cứu về KTNB tại các trường đại học tư và đại học công lập tại Tây Nam Nigeria. Họ sử dụng bảng câu hỏi khảo sát diện rộng và thu về 110/150 câu trả lời (73.3% tỷ lệ trả lời) tại các trường: Federal University of Science & Technology, Akure, Obafemi Awolowo University, Ile – Ife, Osun State, Joseph Ayo Babalola University, Ikeji, Arakeji, Osun State & Achievers University,



Owo, Ondo State. Kết quả nghiên cứu cho thấy, KTNB được đánh giá là một công cụ hiệu quả trong việc tăng cường kiểm soát nội bộ trong các trường đại học cả công lập và dân lập. Không có sự khác biệt về hiệu quả của KTNB giữa trường công lập và dân lập tại Tây Nam Nigeria. Các trường tham gia khảo sát có sự thống nhất về tính hiệu lực của bộ phận KTNB đều phụ thuộc chủ yếu vào định hướng và các quyết định của ban giám đốc hay ban điều hành cao nhất của các trường đại học. Họ cũng đưa ra khuyến nghị các trường đại học cần tự thiết lập KTNB theo yêu cầu quản trị của mình, không nên phụ thuộc vào các quy định của Nhà nước, cũng như cần phải có cơ chế kiểm tra bộ phận KTNB thường xuyên để đảm bảo tính hiệu quả của bộ phận này.

Trước đó, với quan điểm những nhận thức không hợp lý về chức năng KTNB sẽ là một vấn đề nghiêm trọng, làm cho chức năng này có thể bị hiểu sai hoặc đánh giá thấp trong các trường đại học, Achua và Alabar (2014) đã đánh giá tầm quan trọng của công tác marketing đối với hoạt động KTNB trong các trường đại học ở Nigeria. Ở Nigeria, KTNB là một thành phần trong cơ cấu tổ chức của các trường đại học, là quy trình thiết yếu trong các thoả thuận quản trị của trường đại học trong việc cung cấp các đảm bảo cho Hội đồng trường và Hiệu trưởng rằng các rủi ro chính của trường đang được quản lý hiệu quả, cũng như làm nổi bật các lĩnh vực tạo ra giá trị gia tăng. Có điều, rất ít các trường Đại học ở Nigeria có Điều lệ KTNB. Các KTVNB chỉ đơn thuần được chấp nhận do việc nhà trường tuân thủ các quy định pháp luật, chứ trên thực tế

hiều đơn vị ban giám hiệu muốn thực hiện các hoạt động mà không có KTNB. Việc không có điều lệ KTNB cho thấy sự thiếu cam kết từ các cấp quản lý, điều quan trọng với hiệu quả kiểm toán, vì đây mới chính là cấp thực hiện các khuyến nghị cải thiện sau này. Tình trạng trong các trường đại học ở Nigeria là các bên liên quan không tận dụng được chức năng KTNB, còn các KTVNB thì bị cô lập và hoang mang trong việc tìm vị trí và mối liên hệ trong hệ thống. Achua và Alabar (2014) cũng khẳng định, việc đánh giá thấp và chưa nhìn nhận được vai trò thực sự của KTNB đòi hỏi một sự thay đổi đáng kể trong công tác marketing về KTNB của các trường và việc xây dựng chiến lược marketing với đầy đủ 7P trong marketing dịch vụ là cần thiết để gia tăng tính hiệu quả của chức năng KTNB, hơn là chỉ đưa ra các quy định pháp lý.

Năm 2018, Eke với nghiên cứu của mình về mối liên hệ giữa KTNB và hiệu quả quản trị ở 5 trường đại học bang Rivers – Nigeria (Trường đại học Rivers State, Port Harcourt, Ignatius Ajuru, Madonna và Rhema). Các trường này đều có hội đồng trường, uỷ ban kiểm toán và kiểm toán độc lập. KTNB thực hiện các hoạt động kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ. Chủ tịch hội đồng trường không tham gia vào hoạt động quản lý hàng ngày của trường, các thành viên hội đồng trường đều là những người giàu kinh nghiệm, cam kết và độc lập. Uỷ ban kiểm toán của các trường đã được thành lập phù hợp với sắc lệnh hoặc các luật có liên quan. Chủ tịch uỷ ban kiểm toán không thuộc ban giám hiệu của nhà trường. Báo cáo tài chính của các

trường đều được kiểm toán thường niên bởi kiểm toán độc lập và kiểm toán độc lập sẽ báo cáo trực tiếp kết quả kiểm toán cho hội đồng trường. Nghiên cứu về mối liên hệ ảnh hưởng của KTNB (đo bằng hoạt động kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ) lên hiệu quả quản trị (hiệu quả của hội đồng trường, uỷ ban kiểm toán và kiểm toán độc lập), kết quả khảo sát và phân tích dữ liệu cho thấy có mối liên hệ tuyến tính tích cực giữa KTNB và quản trị công ty trong các trường được nghiên cứu. Eke (2018) cũng khuyến nghị việc các trường đại học này nên đưa các nhân sự có kinh nghiệm, trình độ và năng lực vào bộ phận KTNB, thông qua việc đào tạo hoặc đào tạo lại các kế toán, kiểm toán hoặc KTVNB để giúp họ bắt kịp tốc độ phát triển gần đây của KTNB và quản trị doanh nghiệp.

#### *Tại Ghana*

Ở Ghana, mặc dù đã thành lập chức năng KTNB trong các trường đại học, tuy nhiên cũng tương tự như Nigeria, ban lãnh đạo vẫn chưa coi trọng chức năng KTNB và sẵn sàng thực hiện các công việc mà không có sự tham gia của KTNB. Theo Zoiku và Otoo (2021), mặc dù các trường đại học công lập ở Ghana bắt đầu thành lập Uỷ ban kiểm toán với tên gọi là Uỷ ban thực hiện báo cáo kiểm toán từ năm 2008 để nhằm đáp ứng yêu cầu đề xuất của trường bộ phận KTNB ở các trường cũng như tuân thủ theo Đạo luật về dịch vụ kiểm toán năm 2000. Nghiên cứu tại 5 trường đại học bao gồm Trường đại học Ghana, Đại học khoa học và công nghệ Kwame Nkrumah, Đại học sư phạm Winneba, Đại học nghiên cứu phát triển và Đại học Mô và công nghệ Zoiku và Otoo (2021)



cho thấy mối quan hệ giữa Ủy ban kiểm toán, KTNB ảnh hưởng tới hiệu quả quản trị của các trường phụ thuộc vào cam kết của Trường bộ phận KTNB, Chủ tịch và các thành viên của Ủy ban thực hiện báo cáo kiểm toán, và do mức độ cam kết chưa tốt, nên mặc dù đã có mối quan hệ được thiết lập giữa Ủy ban thực hiện báo cáo kiểm toán và KTNB nhưng chưa đủ mạnh để tác động đến hiệu quả quản trị của các trường đại học công lập được khảo sát. Ngoài ra, hiệu quả hoạt động của Ủy ban kiểm toán phụ thuộc vào việc hiểu rõ các vấn đề kiểm toán, các thành viên chủ chốt của Ủy ban, năng lực của trường bộ phận kiểm toán, hệ thống kiểm soát nội bộ, sự hiện diện của các nguồn lực kiểm toán.

#### 2.4 Châu Mỹ

##### Tại Mỹ

KTNB trong các trường đại học Mỹ không hề xa lạ, bởi từ cuối thập niên 90, trong nghiên cứu của Montondon và Fischer (1999) khảo sát 197 trường đại học công lập và 55 trường đại học tư thục Mỹ đã cho thấy các trường đại học công lập quan tâm nhiều hơn đến KTNB, có bộ phận KTNB với nhiều kiểm toán viên hơn và sự tham gia của Hội đồng trường vào các quy trình là nhiều hơn cũng như tham gia cả vào việc lựa chọn KTVNB. Các trường tư tuy số lượng KTVNB ở mỗi trường là ít, nhưng lại dành nhiều ngân sách cho công việc này, đồng thời tới 90.7% các trường tư đều có ủy ban kiểm toán (trong khi tỷ lệ này chỉ là 63.5% đối với các trường đại học công) và phó hiệu trưởng phụ trách tài chính thường là người tham gia vào việc tuyển dụng hoặc sa thải KTVNB. Tuy vậy, ở cả các trường

công và tư, ủy ban kiểm toán không phải là đơn vị chính giám sát hoạt động của bộ phận KTNB mà là hiệu trưởng (nhiều hơn ở các trường công) và giám đốc tài chính. Các hình thức hoạt động của KTNB là khá tương tự nhau ở các trường đại học công lập và tư thục, tuy nhiên ở các trường tư thì nội dung kiểm toán tài chính được chú trọng hơn.

Năm 2005, Fischer và Montondon cũng đã tiến hành khảo sát lại các trường Đại học ở Mỹ (209 mẫu trả lời, bao gồm đại diện ở cả các trường công lập và tư thục) và kết quả cho thấy 61% các trường đại học Mỹ được khảo sát có ủy ban kiểm toán. Hầu hết các trường KTNB tổ chức họp để báo cáo với ủy ban kiểm toán định kỳ hàng quý hoặc hàng năm. Có một sự khác biệt về giới tính của trường kiểm toán: 65.7% là nam, và đặc biệt sự khác biệt này càng rõ rệt trong các trường đại học công lập. Tỷ lệ trường KTNB có kinh nghiệm trên 15 năm khá ít, chỉ chiếm khoảng 20% số được khảo sát. Tuy vậy 60% là kế toán công chứng (CPA) và 31% có chứng chỉ chuyên môn (ví dụ CIA).

Theo Desimone và Rich (2020), các trường đại học công lập ngày càng đi theo xu hướng quản trị hành chính công theo định hướng thị trường và quản trị công ty, trên cơ sở ngày càng chuyển sang cách tiếp cận quản trị có cấu trúc và tập trung hơn, gần giống với khu vực tư nhân nên nhằm để đảm bảo hiệu quả quản trị, cần phải có một loạt các cơ chế kiểm soát, bao gồm KTNB. KTNB trong các trường đại học và cao đẳng ở Mỹ thực hiện cả chức năng đảm bảo và tư vấn, trong đó bao gồm (nhưng không giới hạn) về tài chính, quản trị rủi ro, tư vấn, tuân

thủ và công nghệ thông tin. Một số trường đại học có bộ phận KTNB khá lớn, một số trường thì lại chỉ có duy nhất 1 KTVNB, và một số thì thuê ngoài hoặc sử dụng kiểm toán của tập đoàn (ví dụ Boston Consortium). Các KTVNB ngày càng đóng vai trò quan trọng trong các trường đại học ở Mỹ và đã đóng góp nhiều trong việc hỗ trợ đánh giá các chính sách, quy trình, thực hiện kiểm soát tuân thủ các chuẩn mực kế toán, báo cáo các vấn đề cho ban lãnh đạo để cải tiến hệ thống kiểm soát nội bộ, hệ thống báo cáo tài chính minh bạch hơn. Desimone và Rich (2020) đã khảo sát 400 trường đại học và cao đẳng (dữ liệu từ 2004 đến 2017) về sự hiện diện và sử dụng chức năng KTNB đã kết luận rằng, ở Mỹ, các trường đại học công lập lớn (dựa trên tiêu chí số lượng tuyển sinh và ngân sách nhận tài trợ) và các trường có ủy ban kiểm toán sẽ có nhiều khả năng duy trì chức năng KTNB hơn. Điều này cho thấy việc tổ chức KTNB sẽ dễ dàng hơn với các trường có nhiều nguồn lực. Sự hiện diện của chức năng KTNB cũng có liên quan từ việc đã xảy ra các yếu kém trọng yếu xảy ra ở các chương trình lớn, nhưng không liên quan đến các điểm yếu được nhận diện qua quá trình kiểm soát đối với báo cáo tài chính. Mối liên hệ giữa việc hiện diện KTNB ở các trường nhận được nhiều tài trợ từ liên bang là lớn, bởi các trường này cần phải được giám sát các thủ tục và việc sử dụng tài trợ. Nghiên cứu cũng chỉ ra rằng lợi ích của KTNB trong các trường đại học vượt ra ngoài báo cáo tài chính để thực hiện nhiều dịch vụ giá trị gia tăng, gia tăng sự minh bạch trong quản trị và góp phần cải thiện các quy trình tài trợ



cũng như gia tăng niềm tin cho các nhà tài trợ.

## **2.5 Châu Úc**

### *Tại Australia*

Các kết luận của Eke (2018) đối với Nigeria cũng khá trùng lặp với các nghiên cứu trong các trường đại học của Úc của Christopher (2015) về việc một số chức năng của KTNB đã tác động hiệu quả đến quản trị trường đại học, trong khi vẫn có một số chức năng chưa tuân thủ đúng theo hướng dẫn của hoạt động này để đạt được hiệu quả tối ưu.

Theo nghiên cứu của Christopher (2015), các trường đại học công lập ở Úc trong 2 thập niên gần đây đã chuyển hình thức quản trị từ văn hoá quản lý kiểu tập thể và bán công sang văn hoá quản trị doanh nghiệp. Hiệu quả quản trị của các trường đại học đã được ghi nhận có sự cải thiện về trách nhiệm và giải trình từ khi áp dụng văn hoá quản trị theo cách thức mới này. Trưởng bộ phận KTNB của 26 trường đại học trả lời khảo sát cho thấy: hội đồng trường, quản lý cấp cao và kiểm toán độc lập đều cho rằng, KTNB là thành phần quan trọng của quản trị trường ĐH (88-92%). 19,2% người được hỏi cho biết, nhóm KTNB của họ tiến hành xem xét quá trình lập kế hoạch chiến lược của trường đại học, 26,9% thực hiện đánh giá quy trình lập ngân sách, 19,2% xem xét cơ cấu tổ chức, 38,5% tiến hành xem xét hệ thống dựa trên hiệu suất, 50% đã xem xét hệ thống báo cáo nội bộ, 88,5% cho biết rằng, họ đã xem xét hệ thống quản lý tài chính, 84,6% xem xét các chính sách và thủ tục của trường đại học và 88,5% cho biết rằng họ đã tiến hành đánh giá hệ thống quản lý rủi ro của trường đại học. 96% các trường đều có uỷ ban kiểm toán.

70% cho thấy họ có đủ nguồn lực để thực hiện các cuộc kiểm toán, trong khi 30% cho thấy, sự thiếu hụt về nguồn lực. Báo cáo KTNB đã được gửi cho Hiệu trưởng, trường phòng Tài chính Kế toán (bản đầy đủ, bản tóm tắt hoặc cả 2). Tuy nhiên, chỉ khoảng gần 60% gửi cho Hội đồng trường. Điều này được giải thích là do Hiệu trưởng và Trường phòng Tài chính Kế toán đại diện cho Ban Giám đốc trong phần lớn các trường hợp được biết về các phát hiện của KTNB và khuyến nghị. Điều này được coi như một phần của yêu cầu minh bạch và giải trình các hoạt động để từ đó có thể liên tục cải tiến hoạt động bằng cách nhận thấy rằng các điểm yếu trong hoạt động kiểm soát mà KTNB khuyến nghị được rút kinh nghiệm. Việc ít công bố thông tin đến Hội đồng trường là do 100% báo cáo KTNB đã được gửi cho Uỷ ban kiểm toán (là 1 tiểu ban của Hội đồng trường) và uỷ ban này đã có các trao đổi thông tin với Hội đồng trường. 73% các khuyến nghị của KTVNB đã được các trường thực thi trong vòng 12 tháng sau khi có báo cáo kiểm toán. Tất cả các trường đều xây dựng điều lệ KTNB và đc Uỷ ban kiểm toán phê duyệt. Trong điều lệ kiểm toán của các trường, tất cả 100% các trường yêu cầu chức năng kiểm toán BCTC và kiểm toán hoạt động, 96% yêu cầu kiểm toán tuân thủ, 88% yêu cầu kiểm toán CNTT, 92% yêu cầu đánh giá loại hình tư vấn đặc biệt. Điều lệ kiểm toán công bố tới mọi cán bộ trong trường đại học, hoặc được cung cấp khi yêu cầu cho bất kỳ ai. Nghiên cứu cũng cho thấy đa phần các trường đều thực hiện khá tốt việc lập kế hoạch KTNB hàng năm, và việc lập kế hoạch đã dựa trên cơ sở rủi ro. Tỷ lệ hoàn

thành kế hoạch KTNB của các trường là 86%.

Về cấu trúc quản trị, 88% các trường thiết kế bộ phận KTNB thuộc cấp quản trị bậc cao. Tất cả mọi vấn đề, KTNB đều báo cáo cho uỷ ban kiểm toán, 36% báo cáo cho Hiệu trưởng, 30% báo cáo cho Hội đồng trường và một số ít báo cáo cho trường phòng Tài chính kế toán. Uỷ ban kiểm toán chịu trách nhiệm bổ nhiệm trưởng bộ phận KTNB (hoặc cùng Hiệu trưởng bổ nhiệm, hoặc cùng hội đồng trường, hoặc cùng trường phòng Tài chính-Kế toán). Các nhân viên làm việc ở bộ phận KTNB thường khá ổn định, làm nhiều năm và không chuyển sang làm các công việc khác. 88% những người được hỏi cũng cho biết ban giám hiệu và những nhà quản lý trong trường Đại học cũng đã nhận thấy bộ phận KTNB là 1 nơi để kiểm tra về trách nhiệm giải trình và quản trị rủi ro, hơn là 1 bộ phận đào tạo hoặc ban hành chính sách. Với các trường đại học của Úc, 26% số trường có Hiệu trưởng là người quyết định ngân sách dành cho bộ phận KTNB, 19% là Hiệu trưởng cùng quyết định với uỷ ban kiểm toán, 12% là do uỷ ban kiểm toán quyết định, 4% là do trường phòng Tài chính – Kế toán, và còn lại là do các cá nhân/ bộ phận khác quyết định (Hiệu trưởng, Ban Kế hoạch và chiến lược, các bộ phận khác..). Phần lớn các cuộc kiểm toán đã được lên kế hoạch từ trước, Ban giám hiệu trong 1 số trường hợp có thể yêu cầu việc kiểm toán đặc biệt. Trong trường hợp đó, tính độc lập của KTVNB cũng không bị ảnh hưởng.

76% những người được hỏi cũng cho rằng, quản lý cấp cao trong trường thường coi KTVNB như 1



đôi tác của trường, tính độc lập cao với bộ phận quản lý (88%) và đều có sự tương tác hợp lý với Hội đồng trường, Ban Giám hiệu và các kiểm toán viên độc lập nhưng vẫn duy trì tính độc lập khách quan.

### 3. Bài học kinh nghiệm cho Việt Nam

Trong bối cảnh hướng tới gia tăng khả năng tự chủ tài chính, lợi ích của KTNB trong các trường đại học công lập sẽ góp phần đảm bảo công khai minh bạch thông tin về tài chính, nâng cao tính hiệu quả, hiệu năng và tính kinh tế trong các hoạt động, đồng thời cũng góp phần đảm bảo việc thực hiện các quy định, quy chế trong đơn vị sự nghiệp công lập thông qua các hoạt động kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ (Nguyễn Thị Thu Hằng, Trần Quang Trung, 2016). Tuy vậy, việc xây dựng và triển khai công tác KTNB tại các cơ sở giáo dục công lập vẫn sẽ có những rào cản cần khắc phục, như rào cản khi hệ thống văn bản quy định cho lĩnh vực này vẫn còn ít, văn bản hướng dẫn riêng cho các cơ sở đào tạo chưa có, rào cản về nhân lực bởi chưa đào tạo được một đội ngũ KTNB đáp ứng được cả về số lượng và chất lượng, cũng như rào cản về kinh phí cho bộ máy này, nhất là trong bối cảnh các trường thực hiện tự chủ tài chính một phần hoặc hoàn toàn. Để đảm bảo vượt qua các rào cản đó, các trường đại học công lập theo cơ chế tự chủ cần phải có sự tự đổi mới mình trong công tác quản trị theo hướng hiện đại hơn. Nhìn vào kinh nghiệm của các trường đại học trên thế giới có thể thấy sự cần thiết phải chú trọng tới hoạt động marketing cho KTNB, tổ chức thành lập bộ phận này, xây dựng Điều lệ kiểm toán, xây dựng đội ngũ KTNB giàu kinh

nhệm và có chứng chỉ quốc tế, đào tạo/ đào tạo lại cho các nhân viên này, chuẩn bị các nguồn lực cho bộ phận KTNB và triển khai hoạt động. Về tổ chức, vai trò của Hội đồng trường, Ủy Ban kiểm toán, Ban Giám hiệu và bộ phận KTNB trong cơ cấu của trường cũng cần được các trường quan tâm. Các trường đại học Việt Nam cũng cần lưu ý về triển khai hoạt động quản trị rủi ro, cũng như về xu hướng chú trọng hơn tới kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ bên cạnh việc chỉ tập trung vào Kiểm toán tài chính. Các kinh nghiệm quý báu của các quốc gia đi trước trong phát triển KTNB trong các trường đại học sẽ rất hữu ích cho Việt Nam trong thời gian tới. ■

*Bài báo là kết quả của đề tài nghiên cứu cấp Bộ thực hiện tại Trường Đại học Bách Khoa Hà Nội, mã số B2021-BKA-23. Nhóm tác giả xin cảm ơn Bộ Giáo dục và Đào tạo đã tài trợ kinh phí để thực hiện đề tài.*

### Tài liệu tham khảo

1. Adetoso J., Akinselure A., Philip O. (2016). *Impact of Internal Audit on Internal control of Public and Private Universities in Nigeria: A study of Selected Universities in Southwest Nigeria*, *Research Journal of Finance and Accounting*, ISSN 2222-1697 (Paper)/ ISSN 2222-2847 (Online), Vol.7, No.12
2. Arena M. (2013), *Internal audit in Italian universities: An empirical study*, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Vol. 93
3. Christopher J. (2015), *Internal audit: does it enhance governance in the Australian public university sector*, *Educational Management Administration and Leadership*
4. Ding Y., Lu, F., Ye, X. (2020), *Intergovernmental transfer under heterogeneous ac-*

*countabilities: The effects of the 2006 Chinese Education Finance Reform*, *Economics of Education Review*, Vol. 77

5. Eke G.O., (2018), *Internal audit and corporate governance effectiveness in Universities in Rivers State*, *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, Vol.6

6. Fitriyah F.K (2016). *The Role of the Internal Audit Unit in Detecting and Preventing Fraud at Public Universities in West Java, Indonesia*. *World Academy of Science, Engineering and Technology, International Journal of Economics and Management Engineering*, Vol.10, No.5

7. Foncesca A.R., Jorge S., Nascimento C., (2020), *The role of international auditing in promoting accountability in Higher Education Institutions*, *Public Administration Review*, Vol.54

8. Haron H., Daing Nasir Ibrahim, D., Jeyaraman, K. and Hock Chye, O. (2010), "Determinants of internal control characteristics influencing voluntary and mandatory disclosures: A Malaysian perspective", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25, No. 2

9. Montondon và Fischer (1999), *University Audit Departments in the United States*, *Financial Accountability and Management*, 0267-4424.

10. Mustapha W.M. and Zainal Abidin N.H (2017), *Internal Audit and Risk Management Practices among Public Universities in Malaysia*, *IPN Journal of Research and Practice in Public Sector Accounting and Management*, Vol.7, No.1, ISSN 2180-4508.

11. Sari N., Ghazali I., Achmad T. (2017), *The Effect of Internal Audit and Internal Control System on Public Accountability: The Empirical Study in Indonesia State Universities*. *International Journal of Civil Engineering and Technology*, 8(9)

12. Zakaria Z., Zakaria Z., Devi S.S. (2006), *Internal auditors: their role in the institutions of higher education in Malaysia*, *Managerial Auditing Journal*